

Juridiska institutionen
Lunds Universitet
Examensarbete i Skatterätt, 20 p
HT - 98
Handledare: Jur. Dr. Lars Pelin

Koncernbidragsregeln-

i ett svenskt och europeiskt perspektiv

En skatterättslig studie

Jesper Anderberg

Innehåll

FÖRKORTNINGAR	3
1 INLEDNING	4
1.1 Syfte	4
1.2 Disposition	4
1.3 Avgränsning	5
2 KONCERNBIDRAGSREGELN I INTERN RÄTT	6
2.1 Allmänt om koncernbeskattningen	6
2.1.1 Den skatterättsliga neutralitetsprincipen	6
2.1.2 Koncernbegreppet	6
2.2 Koncernbidragsregeln	7
2.2.1 Rekvisiten i första stycket	7
2.2.1.1 Punkt a, verksamhetsformer som omfattas	7
2.2.1.2 Punkt b, redovisningsskyldighet	9
2.2.1.3 Punkt c, krav i samband med omstruktureringar	10
2.2.1.4 Punkterna d, e och f, samordning med utdelningsreglerna m.m.	11
2.2.2 Rekvisiten i andra och tredje styckena	11
2.2.2.1 Andra stycket, fusionsregeln	11
2.2.2.2 Tredje stycket	12
2.2.3 Rekvisiten i fjärde och femte styckena	12
2.2.3.1 Fjärde stycket	12
2.2.3.2 Femte stycket	12
2.2.4 "Övriga rekvisit"	13
2.2.4.1 UAL	13
2.2.4.2 Skatteflykt	13
3 DUBBELBESKATTNINGS-AVTALENS EFFEKT	15
3.1 Allmänt om dubbelbeskattningsavtals-rätten	15
3.2 Diskriminering enligt OECD	16
3.3 RegR:s praxis	17
3.4 Sammanfattning av rättspraxis	18
4 EG-RÄTTEN	20
4.1 Allmänt om EG-rättens effekt	20
4.2 Diskrimineringsförbudet	22
4.2.1 Diskrimineringsförbudet	23
4.2.2 Även förbud mot restriktioner?	23

4.2.3	Diskrimineringsbedömningen enligt EG-rätten	25
4.3	Diskrimineringspraxis på skatteområdet	26
4.3.1	Praxis under artikel 48, fri rörlighet för arbetstagare	27
4.3.2	Praxis under artikel 52, rätten till etablering	28
4.3.3	Praxis under artikel 59, fri rörlighet för tjänster	30
5	AVSLUTANDE ANALYS	32
6	LITTERATURFÖRTECKNING	35
7	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	37

Förkortningar

AB	Aktiebolag
ABL	Aktiebolagslag (1975:1385)
BFL	Bokföringslag (1976:125)
ECR	European Court Reports
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
RegR	Regeringsrätten
RR	Redovisningsrådet
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
SRN	Skatterättsnämnden
UAL	Lag (1993:1539) om avdrag för underskott i näringsverksamhet
UEFA	Union des Associations Européennes de Football. Sv. Europeiska fotbollsförbundet

1 Inledning

Denna uppsats kommer att behandla koncernbidragsregeln i 2 § 3 mom. SIL.

Koncernbidragsinstitutet infördes i svensk skatterätt 1965 efter förslag av en statlig utredning och har, som många andra skatteregler, varit föremål för flera ändringar under de senaste årtiondena. Den största ändringen var, utan tvekan, när den kommunala beskattningen av juridiska personer upphörde 1985. I samband härmed ändrades, av nödvändighet ett par av rekvisiten och rättsregeln flyttades från 43 § KL till 2 § 3 mom. SIL. I och med skatte-reformen minskades antalet inkomstslag och detta fick även viss effekt på koncernbidragsregeln.

Koncernbidragsregeln är, som beteckningen antyder, del av den svenska koncernbeskattningen och utöver denna regel finns inte speciellt många rena koncernregler i den svenska skatterätten. Av de få som finns är, utöver koncernbidragsregeln, den s.k. koncernregeln i 2 § 4 mom. SIL av störst betydelse.

Att det endast finns några få rena koncernbeskattningsregler i den svenska skatterätten får ses som ett bevis på att de övriga reglerna om företagsbeskattning fungerar så pass väl att det inte annat än i undantagsfall varit nödvändigt att konstruera rena koncernregler. Av de regler som finns har de flesta karaktären av skyldighetsregler medan koncernbidragsregeln får sägas vara en form av lättnadsregel.

1.1 Syfte

Syftet med denna uppsats är att åstadkomma en överskådlig presentation av gällande rätt under koncernbidragsregeln och eftersom det idag är nästintill omöjligt att skriva en uppsats om en svensk skatterättslig regel utan att beakta vilka konsekvenser EG-rätten kan tänkas få, kommer tonvikten att läggas på en analys av dessa, än så länge hypotetiska, konsekvenser.

1.2 Disposition

Efter en inledning om koncernbeskattningen i stort kommer jag att redogöra för rekvisiten i 2 § 3 mom. SIL, d.v.s. vem som kan ge / ta emot koncernbidrag och när detta kan ske. Därefter kommer dubbelbeskattningsavtalsrättens effekter på koncernbidragsregelns tillämpning att gås igenom. Sedan kommer EG-rättens allmänna effekter för skatterätten att redogöras

för, och till sist kommer en analys av vad EG-rätten får för betydelse för just koncernbidragsregeln.

1.3 Avgränsning

Uppsatsen kommer, som sagt, att behandla koncernbidrag enligt 2 § 3 mom. SIL. Andra former av överföringar, som under- eller överprisförsäljningar eller dolda koncernbidrag kommer inte att behandlas.

UAL kommer heller inte att behandlas, annat än som en del av kraven lagstiftaren ställt på svenska bolag för att koncernbidrag skall kunna tillåtas.

Vidare kommer ej att redogöras för vad som gäller i de fall då koncernbidraget utgör betalning för utförda tjänster.

Vad gäller avsnitten om dubbelbeskattningsavtalsrätten och EG-rätten är tanken att deras allmänna delar skall tjäna som inledningar till respektive rättsområdes verkningar för koncernbidragsregeln. Därför är de allmänna delarna relativt korta och gör ej anspråk på att vara heltäckande.

2 Koncernbidragsregeln i intern rätt

I detta kapitel kommer att redogöras för de krav som lagstiftaren ställt på givare och mottagare av koncernbidrag för att bidraget skall tillerkännas skattemässig verkan.¹

2.1 Allmänt om koncernbeskattningen

2.1.1 Den skatterättsliga neutralitetsprincipen

Den skatterättsliga neutralitetsprincipen var en av utgångspunkterna vid utformningen av den svenska koncernbeskattningen. I detta sammanhang innebär neutralitetsprincipen att det inte skall bli någon skattemässig skillnad beroende enbart på om man väljer att driva sin verksamhet i form av ett enda bolag eller om man väljer flera bolag i koncernform.

Ur 6 § 1 mom. SIL kan man e contrario utläsa att det är det enskilda aktiebolaget som är skattesubjekt enligt svensk rätt. Detta innebär att någon beskattning av koncerner som helhet inte förekommer. Denna modell är dock inte ovanlig utomlands, även om de flesta stater valt att låta det enskilda bolaget utgöra skattesubjekt

Någon slags överföring av medel koncernbolagen emellan, vad man än väljer för modell, är tvungen att tillåtas för att neutralitetsprincipen skall vara uppfylld, om man väljer att ha det enskilda bolaget som skattesubjekt.

I Sverige har vi valt att tillåta överföring i form av resultatutjämning enligt koncernbidragsregeln i 2 § 3 mom. SIL

2.1.2 Koncernbegreppet

Det skatterättsliga koncernbegreppet är, i mångt och mycket, en illusion i den bemärkelsen att det inte finns ett enhetligt koncernbegrepp i skatterätten.

Istället laborerar man med flera olika definitioner, beroende på vilken rättsregel det gäller. Tre huvuddefinitioner kan ställas upp;

- Den första faller tillbaka på associationsrättens definition och kommer endast att behandlas i liten omfattning i uppsatsen nedan. Denna

¹ Detta kapitel bygger till största delen på Wiman (1995).

definition är den som gäller i de fall inget annat finns angivet i lagrummet.

- Den andra består i det som brukar benämnas det kvalificerade koncernbegreppet. För att utgöra en koncern enligt denna definition måste moderföretaget inneha mer än nittio procent av aktierna eller andelarna i ett dotterföretag. Detta är den definition som används i 2 § 3 mom. SIL och som kommer att användas i uppsatsen, när inget annat uttryckligen anges.
- Den tredje definitionen utgörs av alla övriga fall av intressegemenskap mellan företag, bl. a. de fall som brukar betecknas ”oäkta koncerner”. Ett bra exempel på en oäkta koncern är när en fysisk person äger två bolag.

2.2 Koncernbidragsregeln

Den form av resultatutjämning vi valt här i Sverige står att finna i 2 § 3 mom. SIL, den s.k. koncernbidragsregeln.

Koncernbidragsregeln är utformad så att ett vinstgivande bolag inom koncernen får föra över hela eller del av sin vinst, innan den beskattas, till ett annat bolag inom koncernen. Normalt går detta andra bolag med förlust och överföringen sker då i syfte att ”nollställa” denna förlust och på så sätt uppnå en resultatutjämning för koncernen som helhet.

Enligt lagtexten syftar regeln till att göra ett för givaren annars inte, p.g.a. kravet på att en utgift skall utgöra en omkostnad ”för intäkternas förvärvande”², avdragsgillt bidrag just avdragsgillt samtidigt som mottagaren beskattas för den inkomst som uppstår hos denne.

2.2.1 Rekvisiten i första stycket

Enligt första stycket i koncernbidragsregeln kan koncernbidrag endast ges från svenskt aktiebolag som äger mer än nio tiondelar av aktierna eller andelarna i ett eller flera svenska aktiebolag till ett eller flera av dessa bolag. Vidare kan givaren utgöra svensk ekonomisk förening, svensk sparbank eller svenskt ömsesidigt skadeförsäkringsföretag och mottagaren kan även vara en svensk ekonomisk förening. I framställningen kommer dock fortsättningsvis, för enkelhetens skull, endast att talas om aktiebolag så länge det inte är påkallat att göra skillnad.

2.2.1.1 Punkt a, verksamhetsformer som omfattas

Tanken bakom detta rekvisit är att det endast är bolag som bedriver verksamhet av annan än rent finansiell karaktär som skall kunna ge och ta emot koncernbidrag. De tre företagsformer som man, genom rekvisitet,

² Jfr. 20 § KL.

utestänger från möjlighet att ge och ta emot bidrag är; bostadsföretag, investmentföretag och förvaltningsföretag.

Med bostadsföretag förstås ekonomisk förening eller aktiebolag som uteslutande eller huvudsakligen bereder bostäder, garage eller annan för personlig räkning avsedd gemensam anordning åt sina medlemmar, eller delägare, i hus som ägs av företaget.³

Med investmentföretag avses svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening som uteslutande eller så gott som uteslutande förvaltar värdepapper eller likartad lös egendom och vars uppgift väsentligen är att genom ett välfördelat värdepappersinnehav erbjuda aktie- eller andelsägare riskfördelning och vari ett stort antal fysiska personer äger aktier eller andelar.⁴

Med förvaltningsföretag avses ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening som utöver värdepappersförvaltning inte bedriver någon eller endast obetydlig verksamhet.⁵

Som man kan se har avgränsningen den ovan omtalade effekten att man utestänger bolag som endast bedriver finansiell verksamhet, men en annan följd av rekvisitets avgränsning är att företag som inte bedriver någon verksamhet alls varken kan ge eller ta emot bidrag.

RegR har avgjort ett par fall där dotterbolag inte bedrivit någon verksamhet. I det första fallet⁶ var det fråga om två dotterbolag som ej bedrev verksamhet. Dessa ägde dock tillsammans ett rörelsedrivande handelsbolag. På grund av att det var delägarna och inte handelsbolaget som var skatte- subjekt ansåg kammarrätten, vars dom RegR fastställde, att dotterbolagen bedrev samma verksamhet som handelsbolaget. Följaktligen kunde dotterbolagen både ge och ta emot koncernbidrag. I ett annat fall⁷ gällde det huruvida ett dotterbolag som inte bedrev någon verksamhet skulle få ta emot ett koncernbidrag från moderbolaget i syfte att utjämna bolagets förluster från tiden då det bedrev verksamhet. Dotterbolaget skulle sedan avvecklas. RegR var hård och sa nej, vilket kritiserats av bl.a. Bertil Wiman.⁸

I ett senare fall⁹ ansågs ett moderbolag som visserligen utförde vissa koncerngemensamma administrativa uppgifter, men huvudsakligen förvaltade aktierna i de rörelsedrivande dotterföretagen, inte utgöra ett förvaltningsföretag, varför det kunde ge och ta emot koncernbidrag. Detta

³ 2 § 7 mom. SIL.

⁴ 2 § 10 mom. 2 st. SIL

⁵ 7 § 8 mom. 2 st. SIL

⁶ RÅ 1978 1:80.

⁷ RÅ 1980 1:22.

⁸ Wiman (1995) s. 64.

⁹ RÅ 1986 ref. 72.

avgörande stämmer väl överens med den ändring som genom skattereformen infördes i 7 § 8 mom. 2 st. SIL.¹⁰

2.2.1.2 Punkt b, redovisningsskyldighet

Enligt denna punkt måste, för att bidraget skall tillerkännas skattemässig verkan, både givare och mottagare öppet redovisa bidraget samma år. Syftet bakom punkten är att bolagen inte, genom att utnyttja skillnader i räkenskapsåret, skall kunna slussa bidraget fram och tillbaka mellan varandra och på så sätt skjuta beskattningen på framtiden.¹¹ Eftersom koncerner, som huvudregel, numera måste ha gemensamt räkenskapsår är dock risken för att ovannämnda situation skall uppkomma försvinnande liten.¹²

I rättsfallet RÅ 1998 ref 6 uppkom frågan om man utifrån regeln kunde ställa krav på att bidraget redovisas på visst sätt för att tillerkänna det skattemässiga verkan. Fallet gällde ett förhandsbesked och frågorna som ställdes var:¹³

1. Utgör ett koncernbidrag som behandlas som en vinstdisposition och redovisas som en minskning av fritt eget kapital hos givaren och som en finansiell intäkt hos mottagaren, en avdragsgill kostnad hos givaren och en skattepliktig intäkt hos mottagaren?
2. Utgör ett koncernbidrag som hos givaren redovisas som en ökning av aktiernas värde¹⁴ och hos mottagaren som en ökning av eget kapital, en avdragsgill kostnad hos givaren och en skattepliktig intäkt hos mottagaren? Om bidraget inte anses utgöra en avdragsgill kostnad hos givaren utgör det ändå en skattepliktig intäkt hos mottagaren?
3. Om bidraget, som är avsett för förlusttäckning, hos givaren redovisas som en kostnad i resultaträkningen och hos mottagaren som en intäkt i resultaträkningen, uppnås då skattemässig verkan? Utgör bidraget, om det inte ses som avdragsgillt, ändå en skattepliktig intäkt för mottagaren? Om mottagaren istället redovisar bidraget som en ökning av eget kapital utgör det i så fall en skattepliktig intäkt?

RegR ansåg att man utifrån lagstiftningens utformning och dess förarbeten inte kunde ställa några krav på att bidraget måste redovisas på visst sätt för att tillerkännas skattemässig verkan. Man ansåg att koncernbidragsregeln byggde på uppfattningen att det var de civilrättsliga redovisningsreglerna som skulle styra redovisningen och konstaterade att några regler kring hur koncernbidrag skall redovisas inte verkade existera.

Att redovisningen styrs av associationsrätten kan lätt ställa till problem i sådana här sammanhang. Dessutom har redovisningen av koncernbidrag varit allt annat än enhetlig. Detta har bl.a. föranlett ett uttalande från RR:s

¹⁰ Wiman (1995) s. 63.

¹¹ Wiman (1995) s. 69.

¹² 12 § 5 och 6 st. BFL.

¹³ Jag har, för presentationens skull, omformulerat frågorna till utseendet, men innehållet är detsamma.

¹⁴ Givaren är moderföretag och mottagaren är dotterföretag. Bidraget ges i denna riktning i alla frågorna.

Akutgrupp¹⁵ där det sägs att koncernbidrag skall redovisas efter karaktären på bidraget. Om moderbolaget ger koncernbidrag till dotterbolaget utan syfte att utjämna ett underskott skall bidraget redovisas som ett ägartillskott. Ges bidraget i syfte att minska skatten skall det redovisas som en minskning respektive en ökning av givarens respektive mottagarens fria egna kapital. Kan bidraget jämföras med utdelning redovisas det som sådan, d.v.s. som en minskning av eget kapital hos givaren och som en finansiell intäkt hos mottagaren. Dessa rekommendationer är lovvärda eftersom, om de följs, de inte bara skulle innebära en enhetlig redovisning av koncernbidragen, utan de skulle även leda till en logisk redovisning av bidragen. Med detta menar jag att ett koncernbidrag skulle redovisas efter dess civilrättsliga innebörd.

2.2.1.3 Punkt c, krav i samband med omstruktureringar

En av tankarna bakom koncernbidragsregeln, och många andra regler med liknande syfte¹⁶, är att de vinster och förluster som skall kunna utjämnas, skall härröra från den tid givaren och mottagaren stått i koncerngemenskap.¹⁷ Det sätt man valt att reglera detta på är genom att ställa upp ett krav på att dotterbolag som lämnar eller tar emot bidrag skall ha varit helägt under hela beskattningsåret. Rekvisitet helägt syftar tillbaka på kravet på nittio-procentigt ägande.

En följd av lagtextens ordalydelse är att en koncernintern aktieöverlåtelse, t.ex. om moderbolaget säljer ett dotterbolag till ett annat dotterbolag, leder till att rekvisitet inte är uppfyllt och att därmed det försålda bolaget inte kan ge eller ta emot koncernbidrag samma år som omstruktureringen.¹⁸ RegR har dock godkänt koncernbidrag i sådana fall med motiveringen att om ägarstrukturen varit oförändrad hade koncernbidrag kunnat ges och endast det faktum att koncernen genomgått en intern omstrukturering inte borde innebära att bidrag inte skall kunna tillerkännas skattemässig verkan.¹⁹

Det spelar ingen roll om bolaget som först ägde dotterbolaget redan samma år säljs utanför koncernen.²⁰

RegR har dock vid ett senare tillfälle valt att tolka lagtexten efter dess bokstav.²¹ Ett moderbolag hade två dotterbolag, A och B²², men gick i konkurs, varvid aktierna i dotterbolagen övertogs av en fordringsägare som i sin tur överlät aktierna till ett av sina dotterbolag. Fallet gällde huruvida koncernbidrag kunde ges mellan A och B trots att de hade ett nytt moderbolag. SRN, vars förhandsbesked RegR fastställde, ansåg att bolagen inte

¹⁵ Nr 532 september 1998.

¹⁶ Se t.ex. nedan under 5.2.3.1. om UAL.

¹⁷ Wiman (1995) s. 64 f.

¹⁸ Wiman (1995) s. 65.

¹⁹ RÅ 1973 ref. 37, RÅ 1990 not. 102 och 103, jfr även RÅ 1993 ref. 91 I.

²⁰ RÅ 1990 not. 102 och 103.

²¹ RÅ 1994 not. 655.

²² Mina beteckningar.

bara fått ett nytt moderbolag utan också en ny koncern tillhörighet, vilket skulle leda till att skattemässig verkan kunde nekas utan att man frångick tidigare praxis.

2.2.1.4 Punkterna d, e och f, samordning med utdelningsreglerna m.m.

2.2.1.4.1 Punkt d

Kravet i punkt d har sin utgångspunkt i att man ville uppnå en samordning med utdelningsreglerna i 7 § 8 mom. SIL. Genom att ställa krav på att moderbolaget skall vara frikallat från skattskyldighet på utdelning uppnår man, från lagstiftarens synpunkt, bl.a. att aktieinnehav som utgör omsättningstillgång hos moderbolaget eller är ett led i kapitalplacering inte kan ligga till grund för skattemässig verkan avseende koncernbidrag från dotterbolaget till moderbolaget.

2.2.1.4.2 Punkt e

I punkten e ställs krav på att moderföretaget skall vara antingen ett investmentföretag eller ett förvaltningsföretag för att bidrag skall kunna ges mellan två av dess dotterbolag. Är moderbolaget ingetdera måste det vara frikallat från skattskyldighet på det givande dotterbolagets utdelning eller skattskyldigt för det mottagande dotterbolagets utdelning.

Regeln syftar till att omöjliggöra ett kringgående av 7 § 8 mom. SIL, vilket skulle kunna ske om moderbolaget var skattskyldigt för det givande dotterbolagets utdelning men inte skattskyldigt för det mottagande bolagets.

2.2.1.4.3 Punkt f

Genom införandet av punkt f, 1995, ville man från lagstiftarhållet komma åt de fall där ett svenskt bolag, enligt artikel 4 i ett dubbelbeskattningsavtal, anses ha sin skatterättsliga hemvist i den andra avtalsslutande staten. I dessa fall kan det svenska bolaget inte ta emot ett koncernbidrag med skattemässig verkan.

2.2.2 Rekvisiten i andra och tredje styckena

2.2.2.1 Andra stycket, fusionsregeln

2 st. möjliggör koncernbidrag i koncerner utan rakt ägande, d.v.s. om t. ex. moderbolaget och ett av dess dotterbolag tillsammans äger ett dotterdotterföretag med exempelvis 50 % vardera. Enligt första stycket skulle koncernbidrag i detta fallet inte tillåtas eftersom dotterdotterföretaget inte är helägt av något av de andra företagen.

Förutsättningarna för att ett moderföretag skall kunna ge koncernbidrag till ett dotterbolag trots att det inte är helägt av moderföretaget är, enligt fusionsregeln, att det, eller de, bolag som äger del i det mottagande företaget, genom fusion skall kunna gå upp i moderföretaget. Om fusion hade genomförts skulle ju i så fall det mottagande bolaget blivit helägt av moderföretaget.

I sista ledet i andra stycket ställs ett krav på mer än nittioprocentigt ägande för att fusion i regelns bemärkelse skall kunna ske. Detta krav är nödvändigt eftersom, om det inte hade ställts, ABL:s fusionsregler annars automatiskt skulle ha tagit över och där finns inget ägarkrav, på samma sätt.

Fusionsregeln är endast, p.g.a. sin utformning, endast tillämplig på koncernbidrag till ett AB. Detta eftersom den ställer ett, om än fiktivt, krav på att fusion skall kunna genomföras och detta endast kan ske mellan AB:n.

2.2.2.2 Tredje stycket

Enligt de rekvisit som hittills gåtts igenom är det fortfarande så att moderbolaget i koncernen måste vara antingen givare eller mottagare av koncernbidraget, eller att bidraget ges mellan två systerbolag, för att bidraget skall tillerkännas skattemässig verkan. Detta innebär t.ex. att ett dotterbolag inte kan ge koncernbidrag till sitt systerdotterbolag utan att bidraget slussas genom andra bolag, exempelvis om bolaget först ger bidraget till sitt moderbolag som sedan ger det vidare till sitt andra dotterbolag, systerbolaget. Detta bolag ger sedan i sin tur bidraget vidare till sitt dotterbolag och därmed har koncernbidraget nått sitt slutmål.

Detta tillvägagångssätt ansågs, med rätta, vara onödigt tillkrånglat, varför koncernbidragsregelns tredje stycke infördes. Detta stycke innebär att koncernbidrag kan ges till bolag som står i direkt ägarförhållande till varandra, de måste dock fortfarande tillhöra samma koncern, under förutsättning att bidraget skulle kunnat slussas fram till den avsedda mottagaren på ett sätt som liknar det som ovan beskrivits.

2.2.3 Rekvisiten i fjärde och femte styckena

2.2.3.1 Fjärde stycket

I fjärde stycket har tagits in en bevisbörderegler med innebörden att det är upp till den skattskyldige att visa att alla rekvisit är uppfyllda för att skattemässig verkan skall tillerkännas det tänkta koncernbidraget.

2.2.3.2 Femte stycket

I femte stycket har tagits in vad som brukar kallas Lex Asea-Atom. Innebörden är att regeringen kan lämna dispens från ett eller flera krav i första-tredje styckena om sökandena står i intressegemenskap och deras

verksamhet är av väsentlig betydelse från samhällsekonomisk synpunkt. Bidraget måste dock redovisas öppet.

Regelns ursprungliga syfte var, som smeknamnet antyder, att genom skattelindring underlätta samverkan mellan staten och ASEA genom ASEA-Atom.²³

2.2.4 ”Övriga rekvisit”

Utöver de rekvisit som ställs upp i 2 § 3 mom. SIL gäller ett par andra krav för att koncernbidraget skall bli ”giltigt”. Gemensamt för dessa krav är att det inte spelar någon roll om givare och mottagare uppfyller alla rekvisiten i koncernbidragsregeln, ett lämnat koncernbidrag kan ändå angripas enligt dessa regler.

2.2.4.1 UAL

UAL kan sägas innehålla regler om hur gamla underskott får och inte får användas. I 8 § finns den s.k. koncernbidragsspärren som innebär att ett förlustföretag²⁴ som mottagit ett koncernbidrag endast har rätt att dra av ett gammalt underskott till den del företagets inkomst överstiger koncernbidraget. Spärren gäller det år förändringen ägde rum och de därpå följande fem åren.

Syftet med reglerna är helt enkelt att ta bort möjligheten att dra av det gamla underskottet mot koncernbidraget och på så sätt ge den nye ägaren möjlighet att kunna minska skatten på, hos denne, uppkomna vinster.

Eftersom koncernbidragsspärren även träffar rena omstruktureringar inom befintliga koncerner har man i 8 § 2 st. stadgat att spärren inte gäller om bidraget lämnas av ett bolag som ingick i koncernen innan ägarförändringen ägde rum.

2.2.4.2 Skatteflykt

Enligt lagen mot skatteflykt skall hänsyn ej tas till en rättshandling som företagits av en skattskyldig om rättshandlingen, ensam eller tillsammans med andra rättshandlingar, ingår i ett förfarande som medför en inte oväsentlig skatteförmån för den skattskyldige och skatteförmånen kan antas ha utgjort det huvudsakliga skälet för rättshandlingen samt om en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens grunder.²⁵

²³ Kedner, Svenberg (1994) s. 61.

²⁴ Ett företag med underskott beskattningsåret närmast före det beskattningsår företaget omfattats av en ägarförändring, 3 § 2 st. UAL.

²⁵ 2 § Lag (1995:575) mot skatteflykt.

I ett rättsfall²⁶ som gällde den gamla lagen mot skatteflykt²⁷ ansåg RegR att ett koncernbidrag som uppfyllde alla krav enligt 2 § 3 mom. SIL inte kunde tillerkännas skattemässig verkan.

Bidraget, som lämnades från dotterbolag till moderbolag, ansågs syfta till att skapa en avdragsgill förlust hos dotterbolaget och hade finansierats genom ett icke skattepliktigt ägartillskott från moderbolaget. Att bidraget finansierats genom tillskottsförfarandet kunde inte i sig medföra att avdrag vägrades, men transaktionerna, med koncernbidrag och ägartillskott, föreföll helt meningslösa om man bortsåg från den skatteförmån som skapades. På grund av detta ansåg RegR att förmånen var skälet till transaktionerna och man skulle därför, vid bedömningen av dotterbolagets rätt till förlustavdrag, inte ta hänsyn till koncernbidraget.

RegR ansåg alltså att förfarandet stred mot grunderna för koncernbidragsregeln och att lagstiftaren knappast kan ha åsyftat att medge avdrag för konstlade koncernbidrag.²⁸

²⁶ RÅ 1989 ref. 31.

²⁷ Lag (1980:865) mot skatteflykt, som upphörde att gälla efter 1992. Lagens 2:a paragraf är dock identisk med den nya lagens.

²⁸ Bergström (1989) s. 449.

3 Dubbelbeskattningsavtalens effekt

I detta kapitel kommer att redogöras för vilken inverkan dubbelbeskattningsavtalsrätten har på koncernbidragsregeln. När jag i kapitlet nedan använder uttrycket utländskt bolag, åsyftas inte utländskt bolag i SILs mening annat än när så anges, utan endast ett bolag med säte utomlands.

3.1 Allmänt om dubbelbeskattningsavtalsrätten

Dubbelbeskattningsavtalen är en del av både den interna skatterätten och folkrätten och deras syfte är att förhindra, undanröja eller lindra internationell dubbelbeskattning och normalt också förhindra internationell skatteflykt och skattemässig diskriminering samt reglera handräckningsfrågor.²⁹

Dubbelbeskattningsavtal sluts mellan två stater och skall reglera de interna skatterätternas förhållande vis a vis inkomster som, utan avtal, skulle beskattats av båda stater. Typfallet är när en person med hemvist i den ena avtalsslutande staten, erhåller någon form av inkomst som härrör från den andra staten. Hemviststaten vill, och har rätt att, beskatta enligt domicilprincipen, medan den andra staten vill, och har också den rätt att, beskatta enligt källstatsprincipen. Utan dubbelbeskattningsavtal, eller någon annan form av överenskommelse staterna emellan, skulle personen i exemplet alltså tvingas betala skatt på samma inkomst två gånger, till två skilda stater.

Eftersom dubbelbeskattningsavtal sluts mellan två stater är avtalen av folkrättslig karaktär och måste sålunda införlivas i svensk rätt för att få giltighet som sådan. Detta sker genom inkorporering i en, för varje avtal särskild, promulgationslag, till vilken avtalet ifråga fogas som bilaga.

I varje promulgationslag till ett svenskt dubbelbeskattningsavtal finns vidare en paragraf som benämns den gyllene regeln. Denna regel säger att bestämmelserna i ett dubbelbeskattningsavtal endast får tillämpas i den mån de leder till en inskränkning av skattskyldigheten i Sverige. E contrario kan alltså aldrig reglerna i ett avtal leda till att skattskyldigheten i Sverige utökas. Dock gäller den gyllene regeln endast de regler i avtalen som är skatt-skyldighetsregler. Detta innebär bl. a. att t. ex. korrigeringsregeln i 43

²⁹ Pelin (1997) s. 125 f.

§ 1 mom. KL, d.v.s. intern rätt, kan bli tillämplig på en underprisöverföring till utlandet fastän korrigeringsregeln i avtalet ej befunnits vara tillämplig. Detta kan ske p.g.a. att korrigeringsregeln inte anses vara en skattskyldighetsregel utan är en inkomstfördelningsregel som syftar till att motverka skatteflykt.³⁰

Att avtalen är både folkrättsliga dokument och, sedan de inkorporerats, del av den interna internationella skatterätten kan leda till problem vad gäller tolkningen av avtalsbestämmelser. Folkrätten skall tolkas enligt reglerna därom i Wienkonventionen³¹, medan den interna skatterätten skall tolkas enligt interna tolkningsbestämmelser. Denna potentiella konflikt löstes dock genom RegR:s avgörande i målet RÅ 1987 ref. 162, där domstolen kom fram till att Wienkonventionens tolkningsbestämmelser skulle vara vägledande för tolkningen även om endast en av avtalsparterna var part i målet. Alternativet hade varit att artiklarna 31-33 i Wienkonventionen ansetts ej tillämpliga antingen p.g.a. att en av de parterna i målet inte var avtalspart eller p.g.a. att samme part var en fysisk person och fysiska personer inte har status av subjekt inom folkrätten.

3.2 Diskriminering enligt OECD

Den mellanstatliga organisation OECD har utvecklat ett modellavtal som ligger till grund för en stor del av de dubbelbeskattningsavtal som slutits i världen. Eftersom detta modellavtal ligger till grund för de flertalet avtal, har RegR, genom domen i målet RÅ 1991 ref. 107, uttalat att modellavtalets ”förarbeten”, i form av kommentarer, väl kan tjäna till ledning vid tolkningen av en avtalsbestämmelse. Dock fortsatte RegR med att påpeka att man inte var tvungen att följa modellavtalet vid tolkningen, utan att det endast skulle ses som ett valfritt hjälpmedel.

De flesta dubbelbeskattningsavtal som Sverige slutit, innehåller ett diskrimineringsförbud. Denna artikel säger bl.a. att staten inte får beskatta medborgare i den andra avtalslutande staten tyngre än medborgare i den egna staten. Detta gäller inte bara själva beskattningen utan staten får inte heller ställa högre krav på medborgare i den andra staten för att dessa skall kunna uppnå t. ex. lättnader i beskattningen såsom rätt att göra avdrag för vissa kostnader. Vidare säger artikeln att ett företag i den ena staten inte skall ”bli föremål för beskattning eller därmed sammanhängande krav som är av annat slag eller mer tyngande än den beskattning och därmed sammanhängande krav som annat liknande företag” i denna stat ”är eller kan bli underkastat.”³²

³⁰ Sundgren (1992) s. 288.

³¹ Se Wienkonventionen om traktaträtt, artiklarna 31-33.

³² Citaten är hämtade ur det senaste svensk-tyska avtalet, infört genom SFS 1992:119.

Vidare förbjuder diskrimineringsartikeln bl. a. diskriminering på ägarbasis. Detta innebär att ”ett svenskt företag inte får förvägras avdrag för koncernbidrag enbart av det skälet att företaget direkt eller indirekt ägs eller kontrolleras av person(er) med hemvist i det andra avtalslandet”³³, d.v.s. det land Sverige slutit det, i situationen, aktuella avtalet med. Denna tolkning av artikeln innebär att ett koncernbidrag från ett svenskt dotterdotterbolag till ett svenskt moderbolag med ett mellanliggande utländskt bolag måste kunna ges eftersom det annars skulle vara diskriminerande gentemot dotterdotterbolaget enbart på grund av att dess ägare ej är ett svenskt bolag. Detsamma gäller för två svenska dotterbolag med ett utländskt moderbolag. Men vad gäller när, i exemplet ovan, moderbolaget skall ge ett koncernbidrag till dotterdotterbolaget? Då diskrimineras ju inte, i alla fall troligen inte, moderbolaget på grund av dess ägarförhållande, eftersom ägarna troligen är svenskar. Just denna fråga var uppe till bedömning i RÅ 1993 ref. 91 I som kommer att redogöras för nedan, i nästa avsnitt.

3.3 RegR:s praxis

De första intressanta fallen är RÅ 1993 ref. 91 I och II. I RÅ 1993 ref 91 I var det fråga om ett svenskt moderbolag med ett amerikanskt dotterbolag som i sin tur hade ett svenskt dotterbolag. Frågan som ställdes var huruvida det svenska moderbolaget skulle kunna lämna koncernbidrag till dotterdotterbolaget. Först förde RegR ett resonemang med syfte att hitta en artikel som förbjöd diskriminering på ägarbasis att göra prövningen utifrån. Någon sådan artikel fanns inte i det förevarande dubbelbeskattningsavtalet, men domstolen fann en diskrimineringsartikel i avtalet rörande arvs- och gåvobeskattning. Denna artikel lades sedan till grund för bedömningen.

Hade frågan i fallet varit den omvända, d.v.s. om dotterdotterbolaget kunnat ge koncernbidrag till moderbolaget, skulle bedömningen varit enkel. Detta eftersom det då, utan tvekan, varit frågan om diskriminering på ägarbasis p.g.a. att den enda anledningen till att dotterdotterbolaget skulle vägrats avdrag för koncernbidraget hade varit att det ägdes av ett amerikanskt bolag.

Nu var frågan i stället om ägarna till moderbolaget kunde anses diskriminerade p.g.a. att ordalydelsen av 2 § 3 mom. SIL inte gav bolaget möjlighet att ge koncernbidrag till sitt dotterdotterbolag. Av diskrimineringsartikelns lydelse kunde sådan diskriminering inte anses föreligga, men RegR uttalade att man måste se till dotterdotterbolagets situation även i det här fallet. P.g.a. att diskrimineringsartikeln även förbjöd en beskattning eller därmed sammanhängande krav som var av annat slag, inte bara mer tyngande, fann domstolen att, eftersom likabehandling var normen, koncernbidraget skulle tillerkännas skattemässig verkan.

³³ RÅ 1993 ref. 91 II s. 361.

Även i RÅ 1993 ref 91 II gällde det två svenska bolag i en internationell koncern, där det ena bolaget ägdes av ett tyskt bolag och det andra av ett schweiziskt. I toppen av koncernen fanns ett annat tyskt bolag.

Här kom SRN, vilkas slut RegR fastställde, till ett annat slut än i fall I. Orsaken därtill var att för att kunna godkänna bidraget skulle man vara tvungna att samtidigt tillämpa diskrimineringsartiklarna i både de svensk-tyska och svensk-schweiziska avtalen

I ett annat fall³⁴, avgjort samma dag, följde domstolen riktlinjerna som den dragit upp i RÅ 1993 ref. 91 I såtillvida att man beaktade situationen även för de mottagande bolaget. Koncernstrukturen i fallet såg ut som så att moderbolaget var svenskt och detta bolag hade ett holländskt dotterbolag. Det holländska bolaget ägde två svenska dotterbolag. Rent faktiskt gällde fallet huruvida de tre svenska bolagen skulle kunna ge koncernbidrag sinsemellan i alla riktningar efter det att koncernen, genom omstrukturering, fått det ovan beskrivna utseendet. SRN, vars förhandsbesked RegR fastställde, fann att diskriminering förelåg på samma grunder som i de ovan kommenterade fallen. Att notera är att SRN, i enlighet med tidigare praxis³⁵, fann att rätt att ge koncernbidrag förelåg redan det år som omstruktureringen skedde³⁶.

I RÅ 1996 ref. 69 var det frågan om två svenska systerbolag kunde ge varandra koncernbidrag trots att deras moderbolag var tyskt. Problemet i detta fall var att det tyska bolaget var ett s.k. Kommanditgesellschaft auf Aktien, vilket inte automatiskt kan ses som liknande ett svenskt AB eftersom företagsformen innebär att där finns en eller ett flertal obegränsat ansvariga bolagsmän. I slutändan fann dock RegR att företagsformen fick anses kunna liknas vid ett svenskt AB, varför koncernbidrag fick lämnas mellan bolagets dotterbolag.

3.4 Sammanfattning av rättspraxis

Som man kunnat se i detta kapitel har dubbelbeskattningsavtalen haft stor inverkan på praxis kring koncernbidragsregeln. Diskrimineringsartikeln i avtalen har haft till följd att vi nu godkänner koncernbidrag mellan svenska bolag i konstellationer som koncernbidragsregeln inte var tänkt att godkänna.

Utvecklingen i praxis har gått från att i de första ovan genomgångna fallen egentligen enbart handla om en diskrimineringsbedömning av koncernbidragsregelns effekt i det ifrågavarande fallet, till att mer handla om vilka

³⁴ RÅ 1993 not. 677.

³⁵ Se målen RÅ 1973 ref. 37, RÅ 1990 not. 102 och 103.

³⁶ Jfr under 5.2.1.3.

utländska bolagsformer som kan anses likställda, i beskattningshänseende, med svenska bolag. Orsaken till att man numera gör en bedömning som närmast får liknas vid en bedömning av vad som utgör ett utländskt bolag i SILs mening, står att finna i RegR:s uttalande i RÅ 1996 ref. 69:

”Avgörande för tillämpligheten av diskrimineringsartikeln i ett fall som det förevarande är ... om ett svenskt aktiebolag vars moderbolag är ett annat svenskt aktiebolag kan anses som ett ”liknande företag” i förhållande till ett svenskt aktiebolag som ägs eller kontrolleras av” ett utländskt bolag. Vid bedömningen av om så är fallet är en förutsättning att det utländska bolaget kan likställas med ett svenskt AB i koncernbeskattningssammanhang.

Sammanfattningsvis tillåts numera koncernbidrag mellan bolag vars utländska ägare kan liknas vid svenska bolag och i den bedömningen har RegR varit mycket generös. Förutom i det ovan omtalade fallet, RÅ 1996 ref. 69, där en tysk bolagsform som kan sägas utgöra ett mellanting mellan ett AB och ett kommanditbolag, har RegR i ett relativt nytt fall³⁷ funnit att ett cypriotiskt offshorebolag, som betalar skatt efter en fast skattesats om 4,25 %, får anses likna ett svenskt bolag

Det enda fallet där koncernbidrag ej godtagits är det ovan genomgångna RÅ 1993 ref. 91 II. Även i detta fall var det dock ingen tvekan om att de svenska bolagen diskriminerades, men eftersom det inte skulle gå att tillämpa två skilda dubbelbeskattningsavtal samtidigt kunde bidraget i det här fallet inte godkännas.

³⁷ Dom avkunnad 980924, mål nr 6642-97/6101.

4 EG-rätten

I debatten på skatterättsområdet idag, gör sig fler och fler röster hörda som predikar försiktighet när det gäller utformningen av nya skatteregler. I första hand tänker dessa på ovissheten kring vilken effekt EG-rätten kan väntas ha på den gällande skatterätten.

Trots att Sverige i flera år varit medlemmar i EU finns det flera områden där EG-rätten ännu inte visat exakt var den står. Till viss del beror det på EG-rättens dynamiska karaktär, varmed jag menar att de relativt oklara reglerna i Romfördraget hela tiden, genom EG-domstolens tolkning, ges en närmare och klarare innebörd. Detta är en fortlöpande process som inte inom en överskådlig framtid kommer att ta slut.

Oklarheterna kring EG-rättens effekt på vissa områden beror även på att det hela tiden upptäcks nya problem kring den inre marknaden och att denna till viss inte kan sägas vara genomförd fullt ut. Ett exempel på detta är medlemsstaternas olika punktskattesatser som på vissa områden verkar konkurrensnedvridande.

4.1 Allmänt om EG-rättens effekt

Romfördraget³⁸, som kan sägas vara EG:s grundlag, och den övriga EG-rätten har, som utgångspunkt, företräde före den nationella rätten. Denna princip, principen om gemenskapsrättens företräde, slogs fast av EG-domstolen redan 1964 i fallet *Costa/ENEL*³⁹ och innebär att om en inhemsk reglering strider mot en EG-rättslig regel skall den inhemska regeln inte kunna tillämpas. Tillsammans med principen om direkt effekt eller direkt verkan, fastslagen vad gäller själva EG-fördraget av domstolen i målet *van Gend en Loos*⁴⁰, utgör principen om gemenskapsrättens företräde fundamenten för hur EG-rätten skall ses i förhållande till de nationella rättsordningarna. Även principen om lagstiftningsutrymmets upptagenhet bör nämnas här. Den innebär att när EU reglerat en fråga tappar medlemsstaterna befogenheten att själva reglera frågan.

Alla förordningar har direkt effekt, medan direktivens direkta verkan är beroende av hur pass klara bestämmelserna däri är och om de skapar rättigheter som kan åberopas. En stor skillnad, gentemot förordningar, är

³⁸ Fördrag om etablerande av en europeisk gemenskap, slutet i Rom 1957 och i fortsättningen kallat EG-fördraget.

³⁹ Mål 6/64 *Costa ./ ENEL* [1964].

⁴⁰ Mål 26/62 *van Gend en Loos* [1963].

dock att direktiv aldrig kan bli direkt tillämpliga i tvister mellan enskilda utan endast i förhållandet enskild kontra staten. Detta eftersom direktiven, till skillnad från förordningarna, är utformade som instruktioner till medlemsstaterna om vilka åtgärder som behöver införas för att medlemsstaterna skall anses ha uppfyllt sina åtaganden enligt direktivet. Vidare skall dessa åtgärder ha vidtagits före ett visst, i direktivet angivet, datum och det är först när denna tidsfrist löpt ut som bestämmelser i direktivet kan få direkt effekt.

Vad gäller EG-fördraget och övrig primärrätt har endast vissa bestämmelser direkt verkan. Det har lämnats upp till domstolen att avgöra vilka artiklar i primärrätten som är rättighetsskapande och så pass klart utformade att de får anses ha direkt effekt.⁴¹ Domstolen har t.ex. genom domen i Gillymålet⁴² fastslagit att art 220, som ger medlemsstaterna i uppgift att avskaffa dubbelbeskattningen inom EG eller numera EU-området, inte har direkt effekt.

EU har, enligt EG-fördraget, endast exklusiv lagstiftningskompetens på fyra områden; utrikeshandel, jordbruk, transport och konkurrens. På vissa andra politikområden råder delad kompetens.⁴³ Detta innebär egentligen att EU endast kan skapa rättsakter när målet med rättsakten inte kan tillgodoses lika väl genom lagstiftning i medlemsstaterna.⁴⁴

Ett av EG-fördragets grundläggande mål är att upprätta och upprätthålla en, inom EU-området, gemensam marknad. För att kunna uppnå detta mål har EU, som ovan redogjorts för, erhållit lagstiftningskompetens, exklusiv eller delad, på en mängd områden. Interaktionen på den gemensamma marknaden skulle dock kunna komma att störas av regleringar av diverse slag i medlemsstaterna på områden där EU inte egentligen var i behov av kompetens för att uppnå fördragets mål. Detta kan man se som bakgrunden till den s.k. samarbetsförpliktelsen i artikel 5. I artikel 5 stadgas bl.a. att medlemsstaterna skall avstå från varje åtgärd som kan äventyra uppnåendet av fördragets mål, t.ex. den gemensamma marknaden. Detta kan ses som en av anledningarna till att EG-domstolen kan tolka fördraget

Den gemensamma marknadens grundpelare är de fria rörligheterna. Marknaden skall omfatta fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital. Dessa friheter skall säkerställas med hjälp av bestämmelserna i EG-fördraget.⁴⁵

⁴¹ För en lista, om än något föråldrad, över artiklar som givits direkt verkan se Pålsson/Quitow (1993) s. 137.

⁴² Mål C-336/96 Gilly [1998].

⁴³ Se t.ex. artiklarna 126-130 EG-fördraget.

⁴⁴ Jämför artikel 3 b EG-fördraget.

⁴⁵ Se artikel 7 a.

Eftersom EG-fördraget är ett ramfördrag ger det en stor möjlighet till dynamisk rättsutveckling, vilket i sin tur innebär att EG-domstolen får en relativt fri roll. Vid tolkning av EG-rätten utgår domstolen ifrån en ändamålsorienterad eller teleologisk tolkningsmetod. Detta innebär att man tolkar en fördragsbestämmelse utifrån regelns speciella syfte i ljuset av Romfördragets mer allmänna syften som man finner i preambeln och i de inledande bestämmelserna. Vidare styrs tolkningen av behovet av enhetlighet i gemenskapsrätten. Detta kan bl.a. innebära att en regel på ett visst område kan komma att tolkas tillsammans med en regel som gäller någonting helt annat.

I det teleologiska tolkningssättet ligger att en bestämmelse gärna tolkas så att den blir meningsfull och nyttig. Detta har lett till att principer som gemenskapsrättens företräde, lagstiftningsutrymmets upptagenhet och underförstådda befogenheter vuxit fram. Dessa principer som en stor del av EG-rätten vilar på, styr naturligtvis även de tolkningen av konkreta bestämmelser i fördraget.

Sekundärrätten tolkas alltid i överensstämmelse med primärrätten och precis som i det engelska common law-systemet tolkas också rätten i enlighet med tidigare domar. Någon formell bundenhet vid tidigare praxis föreligger dock inte.

EG-domstolen har också att väga in eventuella nationella intressen och att göra en avvägning mellan dessa och gemenskapens intressen. Här talar man om domstolens intresseavvägande tolkningsmetod.

Just denna intresseavvägande tolkningsmetod har blivit vägledande för domstolen när den haft att avgöra mål där en skatterättslig regel åberopats såsom varande diskriminerande i förhållande till någon av de fyra friheterna.

4.2 Diskrimineringsförbuden

I EG-fördraget finns ingen materiell skatterätt eftersom EG egentligen inte har någon kompetens på området för direkta skatter.⁴⁶ Det har dock utfärdats viss sekundärrätt i form av t.ex. Moderdotterbolagsdirektivet och Fusionsdirektivet, men inte tillnärmelsevis i samma utsträckning som på området för indirekta skatter. De regler som idag är av störst intresse vad avser direkta skatter är istället EG-fördragets diskrimineringsförbud.

⁴⁶ Jfr. p. 21 i Safirdomen, C-118/96 Safir [1998].

4.2.1 Diskrimineringsförbuden

Romfördragets artikel 6 innehåller EG-rättens allmänna diskrimineringsförbud. Denna artikel förbjuder all diskriminering som grundar sig på nationalitet.

Allmänt kan man säga att principen om ickediskriminering bygger på principen om likabehandling som är en av de grundläggande, gemensamma värderingar som EG-rätten i sin tur bygger på. Artikel 6 förbjuder, som ovan påpekats all diskriminering som grundar sig direkt på nationalitet, men domstolen har i sin praxis utsträckt förbudet till att även gälla indirekt diskriminering.⁴⁷ Med indirekt diskriminering avses när en nationell regel inte direkt utpekar utländska personer, men i praktiken leder till en diskriminering. Indirekt diskriminering kan t. ex. Föreligga när man, för att kunna komma i åtnjutande av en viss skatterättslig förmån måste ha vistats i staten i fråga ett visst antal dagar per år. Denna fiktiva regel gäller alla, men i verkligheten kan den vara diskriminerande p.g.a. att det normalt sett endast är statens egna medborgare som befinner sig i landet i angivet antal dagar per år.

Artikel 6 innehåller EG-rättens allmänna diskrimineringsförbud. Av detta kan man, mycket riktigt, dra slutsatsen att det finns fler diskrimineringsförbud i EG-fördraget. Exempelvis innehåller artikel 95 ett förbud mot fiskal diskriminering och artikel 119 ett förbud mot könsdiskriminering i arbetslivet. Även de fyra friheterna har utrustats med diskrimineringsförbud. Den fria rörligheten för varor har ett förbud mot diskriminering i artikel 30 medan den fria rörligheten för kapital innehåller ett förbud i artikel 73 b. Fri rörlighet för personer har ett diskrimineringsförbud i artikel 48 medan tjänsternas förbud är finns i artikel 59. Den fria rörligheten för personer har dessutom ett diskrimineringsförbud i artikel 52 om etableringsfrihet.

Det är de tre sista av dessa diskrimineringsförbud som EG-domstolen använt sig av i de mål den avgjort på inkomstskatterättens område.

4.2.2 Även förbud mot restriktioner?

I EG-rättsdoktrinen har olika synpunkter på diskrimineringsförbudens räckvidd förfäktats. Dessa ståndpunkter kan sorteras under den inskränkande skolan och den utvidgande skolan.⁴⁸

⁴⁷ Se mål 152/73 Sotgiu [1974].

⁴⁸ Quitzow (1995) s. 117 ff.

Den inskränkande skolans syn på diskrimineringsförbuden innebär att dessa inte sträcker sig längre än att omfatta olika behandling av lika situationer till nackdel för den enskilde. Med andra ord skall diskrimineringsförbuden endast anses innefatta just förbud mot diskriminering.

Den utvidgande skolan anser istället att eftersom de fria rörligheterna utgör den gemensamma marknadens grundpelare skall de skyddas till varje pris. Om en nationell regel utgör ett hinder för någon som vill utöva en av friheterna skall denna regel betraktas som en restriktion på den ifrågavarande friheten och kunna angripas även om den faktiskt inte är diskriminerande till sin natur.

Den utvidgande skolan får anses vara förhärskande idag och att se det som att domstolen tillämpar restriktionsförbud är inte revolutionerande på samma sätt som det var när den utvidgande skolan växte fram i slutet på 60-talet. Jag tar själv ställning för den vilket kommer att visa sig i diskussionen nedan om omvänd diskriminering.

Ett försök att beskriva vad en restriktion är kan hämtas ur Dassonville-fallet⁴⁹: ”Varje bestämmelse för handeln i medlemsstaterna som direkt eller indirekt, aktuellt eller potentiellt kan hindra samhandeln inom gemenskapen får betraktas som en åtgärd med motsvarande verkan som en kvantitativ importrestriktion.”⁵⁰ I fallet tillämpades artiklarna 30 och 36, d.v.s. fallet rörde den fria rörligheten för varor, men resonemanget kan utan problem utsträckas till att gälla de andra friheterna.

Ett annat exempel på restriktioner är UEFA:s regler i Bosmanfallet.⁵¹ Reglerna, som bl.a. innebar att fotbollsklubbar kunde kräva betalt för en spelare utan kontrakt vid övergång till en annan klubb, gjorde ingen skillnad på vilken nationalitet spelaren hade eller vilka länder klubbarna tillhörde. Det råder inget tvivel om att reglerna utgjorde en restriktion på den fria rörligheten för arbetskraft i artikel 48, vilken, genom domen, måste ses som ett restriktionsförbud.

Man kan, vid en första anblick, tycka att det inte skulle spela någon större roll huruvida en viss artikel skall ses som endast ett diskrimineringsförbud eller ett diskriminerings- och restriktionsförbud. Det kan dock bli en stor skillnad vid bedömningen i det enskilda fallet.

Diskriminering föreligger när två likadana situationer behandlas olika eller när två olika situationer behandlas på samma sätt. Följaktligen görs, vid bedömning av huruvida diskriminering föreligger, en jämförelse mellan två situationer. Är dessa båda situationer jämförbara, vilket bl.a. olika hemvist-

⁴⁹ Mål 8/74 Dassonville [1974].

⁵⁰ Punkt 5 i Dassonvilledomen.

⁵¹ Mål C-415/93 Bosman [1995].

länder normalt inte är⁵², och regeln som är uppe till bedömning behandlar dessa situationer olika, föreligger diskriminering. Så är dock inte fallet om regeln behandlar de som har hemvist i staten ”sämre” än de som inte har hemvist i staten ifråga, eftersom s.k. omvänd diskriminering är tillåten.⁵³

Vad gäller bedömningen av huruvida en viss regel utgör en restriktion på någon av de fyra friheterna ter sig denna något annorlunda och enklare. Det ingår ingen jämförelse i bedömningen, utan denna ser endast till huruvida den ifrågavarande regeln hindrar någon att utöva friheten ifråga, faktiskt eller hypotetiskt spelar ingen roll.

Vad blir konsekvenserna av att flertalet av, de som diskrimineringsförbud tidigare omtalade, artiklarna nu även ses som restriktionsförbud?

Först kan man säga att restriktionsförbud oftast är mer långtgående än diskrimineringsförbud. Till exempel så är alla fall där diskriminering föreligger också möjliga att se som restriktioner, medan alla restriktioner inte är diskriminerande. Vidare är den rättsliga bedömningen väldigt annorlunda. En diskrimineringsbedömning tar som utgångspunkt ett enskilt fall, medan en restriktionsbedömning kan ta sikte på en regels allmänna effekter utan att vara bunden av ett specifikt fall.

4.2.3 Diskrimineringsbedömningen enligt EG-rätten

När EG-domstolen har att pröva huruvida någon av artiklarna 30, 48, 52, 59 eller 73b i EG-fördraget, har överträtts går den tillväga på följande sätt.⁵⁴

1. Först undersöker domstolen huruvida det föreligger diskriminering, antingen i direkt eller indirekt form. Finner man så vara fallet går man direkt på steg tre
2. Om det ej föreligger diskriminering undersöker domstolen om det kan röra sig om en restriktion på den frihet fallet gäller.
3. Har domstolen funnit en överträdelse, antingen i form av diskriminering eller en restriktion, föreligger undersöker den huruvida överträdelsen kan vara berättigad utifrån något allmänt nationellt intresse som kan godtas i EU:s ögon.

Med diskriminering, enligt EG-fördraget, menas, som ovan konstaterats, en negativ icke sakligt motiverad särbehandling.⁵⁵ Av detta kan man dra slutsatsen att diskriminering kan vara sakligt motiverad och så har även EG-domstolen funnit fallet vara. I fallet Bachmann⁵⁶ fann domstolen att en regel

⁵² Mål C-279/93 Schumacker [1995].

⁵³ Se nedan under 7.2.3.

⁵⁴ Lenz (1997) s. 80, min översättning.

⁵⁵ Quitzow (1995) s. 48.

⁵⁶ Mål C-204/90 Bachmann [1992].

som ledde till diskriminering, trots detta kunde ses som sakligt motiverad med hänsyn till det belgiska skattesystemets behov av koherens. Domstolen ansåg, i målet, att den belgiska regeln var sakligt motiverad eftersom den vägrade avdrag för en pensionsinbetalning p.g.a. att pensionen, när den utföll, inte skulle komma att beskattas i Belgien. Detta visar på den frihet domstolen har att, utan direkt stöd i EG-fördraget, ”uppfinna” nya nationella hänsyn som kan användas för att rättfärdiga diskriminering och restriktioner. En följd av detta blir en ännu större osäkerhet om vilka regler i den interna skatterätten som kan stå i strid med EG-rätten eftersom denna inte är färdigutvecklad. Med detta menar jag att domstolen i framtida mål kommer att utveckla rätten och finna nya hänsyn som kan rättfärdiga en diskriminering eller en restriktion.

Omvänd diskriminering eller diskriminering av statens egna medborgare är normalt tillåten enligt den s.k. Groenveldregeln.⁵⁷ I alla fall så länge den nationella regeln inte får negativa konsekvenser i en annan medlemsstat. Detta är en av anledningarna till att jag ser det som viktigt att de fyra friheterna även måste ses som restriktionsförbud. Om medlemsstaterna skulle kunna ha regler som begränsade friheterna för de egna medborgarna skulle en del av grundtanken bakom den gemensamma marknaden och, sedermera, unionen förfelas.

Artikel 36 i EG-fördraget innehåller en uppräknning av nationella hänsyn som kan rättfärdiga en överträdelse av artikel 30. Denna uppräknning är inte finit utan utvecklas hela tiden av domstolen.⁵⁸ Dessa undantag gäller som sagt vid tillämpningen av artikel 30, men eftersom domstolens praxis kring en av de fyra friheterna skall vara analogt tillämpbar på de övriga friheterna när så är möjligt, gäller dessa undantag även de andra friheterna.⁵⁹

4.3 Diskrimineringspraxis på skatteområdet

I detta avsnitt kommer att redogöras för domstolens praxis på området för direkta skatter. Det är alltså inte fråga om en heltäckande redogörelse för domstolens tillämpning av diskrimineringsförbuden.

⁵⁷ Mål 15/79 Groenveld [1979].

⁵⁸ Se t.ex. Dassonville- och Bachmann-domarna.

⁵⁹ Föreläsning 961016 av Carl-Michael Quitzow.

4.3.1 Praxis under artikel 48, fri rörlighet för arbetstagare

Det första målet för domstolen under artikel 48 var Biehl.⁶⁰ Biehl var tysk medborgare men bodde och arbetade en del av året i Luxemburg. Han vägrades utbetalning av överskjutande skatt⁶¹ p.g.a. ett krav på hemvist i Luxemburg under hela året. Domstolen ansåg att kravet utgjorde indirekt diskriminering eftersom det till största delen träffade medborgare i andra medlemsstater p.g.a. att dessa i betydligt större utsträckning flyttade in och ut ur Luxemburg .

Nästa fall var Bachmann.⁶² Bachmann var en tysk medborgare som bodde och arbetade i Belgien. Han vägrades avdrag för premiebetalningar till ett tyskt försäkringsbolag, trots att betalningarna hade varit avdragsgilla om de gått till ett belgiskt försäkringsbolag. Domstolen uttalade att folk som flyttar till en annan medlemsstat, normalt antingen redan erhåller pension ifrån staten de flyttar från eller redan har tecknat en pensionsförsäkring i denna stat. Domstolen ansåg att den belgiska regeln stred mot artikel 48 och att diskriminering förelåg. Då var frågan om diskrimineringen var rättfärdigad, vilket den belgiska staten tyckte. Deras argumentation byggde på att de vägrade avdrag eftersom de inte skulle kunna beskatta ersättningen när försäkringen utföll. Domstolen gick på Belgiens linje och fann att diskrimineringen var objektivt rättfärdigad med hänsyn till skattesystemets koherens.

Schumacker⁶³ var en belgisk medborgare som bodde i Belgien, men arbetade i och uppbar hela sin inkomst från Tyskland. På grund av att Schumacker inte bodde i Tyskland kunde han inte åtnjuta samma skatteförmåner som någon med hemvist där. Domstolen uttalade, genom hänvisning till Sotgiu⁶⁴, att personer med hemvist i en annan medlemsstat normalt inte är i samma situation som en person med hemvist i den beskattande staten. Men om en person uppbar hela, eller nästan hela, sin inkomst från en stat och inte har någon, eller nästan ingen, inkomst i hemviststaten är han i samma situation som en person som bor och arbetar i den första staten. Att personen i fråga inte har någon inkomst i hemviststaten gör att han inte kan åtnjuta några skatteförmåner där och om då staten där han uppbar sin inkomst har en regel som i detta fallet, innebär det att personen blir väldigt tungt beskattad. På grund av detta ansåg domstolen att den tyska regeln var diskriminerande i det här fallet.

⁶⁰ Mål C-175/88 Biehl [1990].

⁶¹ Bergström (opublicerad) s. 6.

⁶² Mål C-204/90 Bachmann [1992].

⁶³ Mål C-279/93 Schumacker [1995].

⁶⁴ Mål 152/73 Sotgiu [1974].

Nästa fall för domstolen var makarna Gilly.⁶⁵ Makarna Gilly bodde i Frankrike och var franska medborgare, men frun var även medborgare i Tyskland där hon jobbade som lärare. Det franska medborgarskapet hade hon erhållit genom giftermålet. På grund av vissa s.k. gränsgångarregler i det fransk-tyska dubbelbeskattningsavtalet fick hon betala mer i skatt än om hon hade jobbat i Frankrike eller om hon hade bott i Tyskland. Dessutom tvingades hon betala skatt i båda staterna eftersom avtalets regler om s.k. skattecredit inte tog hänsyn till den faktiska skatten hon erlade i Tyskland. Domstolen hade att pröva om detta förfarande kunde strida mot artiklarna 6, 48 eller 220. Enligt artikel 220 skall medlemsstaterna avskaffa all dubbelbeskattning inom EU. Domstolen uttalade att artikeln inte har direkt effekt och att det fortfarande är upp till medlemsstaterna att utforma sina dubbelbeskattningsavtal. Domstolen fann artikel 48 vara tillämplig men att de i avtalet använda reglerna var rekommenderade av OECD och att det inte var reglernas utformning utan staternas skilda skattesatser som orsakade den oönskade effekten för fru Gilly. Eftersom det inte kommit till stånd någon harmonisering av medlemsstaternas skattesatser kunde artikel 48 inte anses vara kränkt. Artikel 6 kan endast tillämpas när inget av de speciella diskrimineringsförbudena är tillämpliga, varför domstolen inte gjorde någon tolkning. Ej heller ansågs själva skattecreditsregeln stå i strid med artikel 48 med i stort sett samma motivering som vid prövningen av avtalets övriga regler

4.3.2 Praxis under artikel 52, rätten till etablering

Det första målet EG-domstolen hade att avgöra på området för direkta skatter var *Avoir fiscal*⁶⁶. Fallet rörde en fördelaktig skatteavräkning som franska bolag kunde erhålla, men utländska bolag med filialer i Frankrike var uteslutna från. Domstolen ansåg att det förelåg en diskriminering gentemot filialerna eftersom artikel 52 lämnar det fritt för den som vill etablera sig i en annan medlemsstat att välja vilken etableringsform den vill. Franska staten invände att det var fråga om olika situationer, men domstolen ansåg att eftersom filialerna i övrigt behandlades på samma sätt som franska skattesubjekt fanns det inte, i just denna situationen, skäl att göra skillnad enbart p.g.a. hemvisten.

Nästa fall för EG-domstolen var *Daily Mail*⁶⁷, men här skulle man kunna säga att domstolen agerade feget. Målet gällde huruvida *Daily Mail*, som ej var part men intervenerade, skulle kunna flytta sin ledning och sitt huvudkontor till Holland utan att behöva betala en s.k. exit tax. Domstolens feghet ligger i att man istället för att resonera kring om skatten var förenlig

⁶⁵ Mål C-336/96 Gilly [1998].

⁶⁶ Mål 270/83 Kommissionen ./ Frankrike [1986].

⁶⁷ Mål 81/87 *Daily Mail* [1988].

med EG-rätten, gjorde det hela till en bolagsrättslig fråga och fann att hela frågan skulle lösas genom förhandlingar medlemsstaterna emellan.

I Werner-målet⁶⁸ uttalade domstolen att artikel 52 inte hindrar att medlemsstaterna tillämpar olika skatteregler på sina egna medborgare beroende på medborgarens hemvist. Werner bodde i Holland men uppbar sin inkomst från sin tandläkarpraktik i Tyskland, där han också var medborgare. Eftersom han var inskränkt skattskyldig i Tyskland kunde han inte utnyttja vissa skatte-förmåner som endast tillkom personer som bodde i landet. Domstolen ansåg att EG-fördragets regler inte var tillämpliga p.g.a. den enda faktorn som anknöt till ett annat EG-land var att han bodde i Holland. Detta var i sig ingen aktivitet som skyddades av EG-fördragets diskrimineringsförbud.

Nästa fall var Commerzbank⁶⁹, där en tysk filial i Storbritannien nekades ränta på skatteåterbäring p.g.a. att filialen inte ansågs ha skatterättslig hemvist i Storbritannien, vilket var ett krav för att kunna få ränta. Domstolen ansåg att detta krav utgjorde diskriminering enligt artikel 52 eftersom kravet omöjliggjorde för utländska bolag att åtnjuta räntan.

Efter Commerzbank hade domstolen att avgöra fallet Halliburton⁷⁰. Här var det frågan om en holländsk regel som, för att kunna komma i åtnjutande av frihet från en skatt på överföringar, ställde krav på att både överförare och mottagare var holländska bolag. Domstolen ansåg att regeln var diskriminerande gentemot överföraren, ett tyskt bolag i den internationella koncernen Halliburton, fastän det var mottagaren, ett holländskt bolag inom koncernen, som skulle komma att erlägga skatten. Det var det tyska bolagets rätt att, enligt artikel 52, etablera sig i vilken form det så önskade som domstolen ansåg vara kränkt.

Nästa fall var Wielockx⁷¹, där domstolen, under hänvisning till Schumacker-målet⁷², återigen uttalade att skatteregler som gör skillnad på personers hemvist normalt är förenliga med EG-rätten, men fortsatte med att konstatera, precis som i Schumackermålet, att personer som uppbar hela eller i stort sett hela sin inkomst från en medlemsstat men inte bor i staten trots detta är i samma situation som de som bor i medlemsstaten. Wielockx var en belgisk medborgare som bodde i Belgien, men arbetade i Holland. En person som bodde i Holland skulle kunna göra avdrag på sin inkomst för avsättning till pension, men detta nekades Wielockx. Detta ansåg domstolen stå i strid med artikel 52 eftersom Wielockx, som egenföretagare, inte

⁶⁸ Mål C-112/91 Werner [1993].

⁶⁹ Mål C-330/91 Commerzbank [1993].

⁷⁰ Mål C-1/93 Halliburton [1994].

⁷¹ Mål C-80/94 Wielockx [1995].

⁷² Se ovan under 7.3.1.

behandlades som holländsk medborgare och eftersom att han uppbar sin inkomst från Holland, inte kunde göra ett liknande avdrag i Belgien.

I Asscher⁷³ gällde det huruvida en medlemsstat, Holland, kunde tillämpa en högre skattesats för personer med hemvist i en annan medlemsstat som uppbar mindre än 90 % av sin inkomst i förstnämnda stat. Den holländska regeln motiverades med att ovannämnda personer inte omfattades av skyldighet att erlägga sociala avgifter på sin inkomst. Asscher, som var holländsk medborgare, flyttade till Belgien, varifrån han uppbar resten av sin inkomst, och blev därigenom inskränkt skattskyldig i Holland. Han ansåg att, eftersom han var skyldig att erlägga sociala avgifter i Belgien, den holländska skattesatsen var diskriminerande och domstolen höll med i enlighet med Schumacker och Wielockxmålen.

Futura-fallet⁷⁴ gällde huruvida en luxemburgsk regel som ställde krav på viss bokföring för att kunna göra avdrag för tidigare förluster, var diskriminerande. Futura var en fransk filial i Luxemburg som genom att det franska bolaget förde filialens bok inte uppfyllde kravet. Domstolen ansåg att kravet utgjorde diskriminering, men att denna kunde vara rättfärdigad. Till slut fann dock domstolen att kravet gick utöver vad som var nödvändigt enligt proportionalitetsprincipen.

4.3.3 Praxis under artikel 59, fri rörlighet för tjänster

Det första fallet för domstolen var Bachmann, som redogjorts för ovan.⁷⁵ Utöver vad som redogjorts för tidigare fann domstolen att den belgiska regeln diskriminerade det tyska försäkringsbolaget utifrån artikel 59 eftersom belgiska medborgare knappast skulle vilja teckna försäkringar i annat än belgiska bolag när de inte fick avdrag för premieinbetalningar till utländska försäkringsbolag.

Efter Bachmann var det Sveriges tur att få på fingrarna i Safirmålet.⁷⁶ Fallet gällde huruvida en svensk skatt som togs ut på premieinbetalningar till utländska försäkringsbolag kunde anses diskriminerande. Syftet bakom skatten var att ställa svenska försäkringsbolag i samma läge som utländska eftersom de svenska bolagen var tvungna att erlägga liknande skatt själva. Skatten på inbetalningarna kunde sättas ned antingen till hälften eller helt om det utländska bolaget var underkastat en beskattning jämförlig med den svenska, men det var upp till försäkringstagaren att visa för skattemyndigheten att så var fallet. Domstolen ansåg att själva erläggandet av

⁷³ Mål C-107/94 Asscher [1996].

⁷⁴ Mål C-250/95 Futura [1997].

⁷⁵ Mål C-204/90 Bachmann [1992].

⁷⁶ Mål C-118/96 Safir [1998].

skatten och skatten i sig inte var diskriminerande, men att hela förfarandet och de krav som ställdes på försäkringstagaren skulle kunna ha en restriktiv effekt på svenskar som ville teckna försäkringar i utlandet och utländska försäkringsbolag som kunde vara intresserade av att erbjuda sina tjänster på den svenska marknaden. Sammantaget ansågs skatten alltså stå i strid med artikel 59.

5 Avslutande analys

Vad får då EG-rätten för effekt på koncernbidragsregelns tillämpning och kommer vi att behöva godkänna koncernbidrag från ett svenskt bolag till ett bolag beläget i en annan medlemsstat?

Om man följer det ovan presenterade tillvägagångssättet⁷⁷ gäller det att först avgöra huruvida det föreligger diskriminering. Koncernbidragsregeln har, som ovan gått igenom⁷⁸, inneboende diskriminerande egenskaper. Vidare kan den även, utan problem, anses utgöra en restriktion, på någon av artiklarna 52, 59 och 73 b. Vilken artikel beror på situationen i fallet som uppkommer.

Då återstår frågan om man kan rättfärdiga koncernbidragsregelns verkningar. För det första tror jag att det nationella hänsyn som EG-domstolen fann rättfärdiga restriktionen i Bachmannfallet kan klargöras något. Den bärande punkten i hänsynet var att den belgiska staten inte skulle kunna beskatta utbetalningarna när försäkringen utföll.⁷⁹

Därav kan man sluta sig till att det är objektivt rättfärdigat för en medlemsstat att vägra avdrag där dessa avdrag är knutna till en framtida beskattningsbar händelse, och denna händelse inte kommer att kunna beskattas av staten i fråga. Detta oavsett om staten, genom att vägra avdrag, diskriminerar eller ej.

För koncernbidragsregeln innebär detta att den svenska staten inte behöver tillerkänna bidrag som går till utländska bolag skattemässig verkan, utan kommer att kunna beskatta det givande bolaget som om bidraget aldrig getts.

En förutsättning för att hänsynet i Bachmannfallet skall fungera i ovanstående resonemang är att staten verkligen inte har möjlighet att beskatta koncernbidraget. Ett exempel där staten faktiskt har möjlighet att beskatta ett koncernbidrag till utlandet är om det mottagande utländska bolaget har en filial i Sverige.

Exemplet jag tänker mig är ett tyskt bolag som har både en filial här i Sverige samt ett svenskt dotterbolag. Låt oss nu anta att dotterbolaget vill ge ett koncernbidrag till sitt tyska moderbolag. Som jag visat och gått igenom i uppsatsen kan detta koncernbidrag inte ges med skattemässig verkan enligt svensk skatterätt. Ej heller enligt dubbelbeskattningsavtalsrätten eller EG-rätten. Men i det här fallet skulle ju faktiskt den svenska staten kunna godkänna bidraget genom att ge dotterbolaget avdragsrätt samtidigt som

⁷⁷ Under 7.2.3.

⁷⁸ Se speciellt 6.3.

⁷⁹ Se punkt 23 i domen.

man för beskattningsändamålet lägger skatteplikten på moderbolagets svenska filial.⁸⁰ Enligt svensk intern rätt är filialen och moderbolaget ju samma juridiska person även om de är två skilda skattesubjekt.

I en artikel⁸¹ för Elisabeth Bergmann fram åsikten att det faktiskt skulle vara möjligt att ge koncernbidrag mellan ett svenskt bolag och ett utländskt bolags filial i Sverige enligt både dubbelbeskattningsavtalsrätten och EG-rätten.

Enligt 2 § 3 mom. SIL har en filial, som inte är en egen juridisk person utan en del av det utländska bolaget, varken rätt att ge eller ta emot koncernbidrag. Men i OECDs modellavtal artikel 24, diskrimineringsartikeln, tredje stycket finns ett förbud mot diskriminering av filialer. Förbudet gäller inte diskriminering p.g.a. nationalitet utan på basis av var företaget har sitt säte.⁸² För att ta ett exempel, innebär detta att artikeln i det svensk-tyska avtalet även är tillämplig på ett franskt bolag som är beläget i Tyskland och har en filial i Sverige.

I tredje stycket föreskrivs att beskattningen av filialen inte skall vara mindre fördelaktig än beskattningen av andra företag i staten. Detta innebär inte, ur Sveriges perspektiv, att det inte är tillåtet att tillämpa olika regler beroende på hemvist så länge detta inte leder till en mindre fördelaktig beskattning de med hemvist i den andra avtalsslutande staten.⁸³

Som jag ser det skulle det inte innebära en mindre fördelaktig beskattning av filialen jämfört med svenska bolag om man beskattade den för ett koncernbidrag lämnat från ett svenskt bolag till filialens utländska ”moderbolag”. Däremot skulle det definitivt innebära en mindre fördelaktig beskattning av filialen om den inte tilläts ge eller ta emot koncernbidrag.

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked, lämnat den 25 juni 1998 godtagit ett koncernbidrag från ett franskt bolags svenska dotterbolag till det franska bolagets svenska filial med motiveringen att det skulle strida mot diskrimineringsartikeln i det svensk-franska dubbelbeskattningsavtalet, artikel 24 punkterna 3 och 5, att inte godta bidraget. SRN har resonerat utifrån att om både dotterbolaget, vilket är ett svenskt AB, och filialen varit svenska AB:n skulle ett koncernbidrag ha godtagits.

Det är svårt att dra några slutsatser utifrån avgörandet p.g.a. att det är väldigt kortfattat. Någon ytterligare motivering eller ledtråd till hur SRN har resonerat, än vad som ovan redogjorts för, lämnas ej. Målet har dock överklagats av RSV och man får hoppas att RegR, vare sig de godkänner bidraget eller inte, lämnar en utförligare motivering.

⁸⁰ Så resonerar även Bertil Wiman. Se Wiman (1997) s. 103 f.

⁸¹ Bergmann (1994).

⁸² Punkt 19 av kommentarerna till artikel 24.

⁸³ Punkt 20 av kommentarerna till artikel 24.

I rättsfallet RÅ 1993 ref. 91 II kom RegR, som jag ovan påpekat, fram till att endast ett dubbelbeskattningsavtal åt gången kan tillämpas. Konsekvensen av detta blir att om två utländska bolag med gemensamt moderbolag, och med hemvist i olika länder, äger vars ett svenskt bolag kan koncernbidrag, med skattemässig verkan, ej ges mellan de svenska bolagen.

Men om man istället tillämpar EG-rätten på ovanstående fall, vad blir då resultatet? För att göra det hela intressant byter jag ut det schweiziska bolaget mot ett holländskt. Följaktligen ägs nu de båda svenska systerföretagen av två utländska bolag hemmahörande i olika EU-medlemsstater.

En diskrimineringsbedömning enligt EG-fördraget skulle troligen inte leda till något annat slut än vad som blev slutet i rättsfallet. Visserligen handlar det om samma situation som när två andra svenska systerföretag, låt vara med svenskt eller svenska moderbolag, vill ge koncernbidrag sinsemellan och visserligen behandlas dessa likadana fall olika. Men det är enligt EG-domstolen tillåtet att diskriminera de egna medborgarna.⁸⁴ Här förutsätter jag att EG-domstolen inte kan se det som att det är de båda moderbolagen som diskrimineras, vilket inte alls är omöjligt att domstolen skulle kunna komma fram till.

Om vi istället gör en restriktionsbedömning enligt artikel 73 b är det möjligt att slutet blir ett annat, även om artikeln är avfattad så att det är kapitalrörelser *mellan* medlemsstater som den tar sikte på. Att koncernbidragsregeln i det här fallet lägger en restriktion på kapitalrörelser är det ingen tvekan om utan frågan är istället, som sagt, huruvida det spelar någon roll att det är en kapitalrörelse *inom* en medlemsstat som det gäller i det här fallet. Enligt min mening skall det inte spela någon roll eftersom restriktionsförbuden, rent geografiskt, tar sikte på den gemensamma marknaden och den svenska marknaden är en del därav.

Det sista steget i bedömningen är att avgöra huruvida restriktionen kan vara rättfärdigad. Som jag ovan kom fram till, är den restriktion som koncernbidragsregeln utgör rättfärdigad när det är fråga om att föra ut pengar ur landet, d.v.s. minska skatteunderlaget. Men i det här fallet är det inte frågan om ett sådant förfarande varför undantaget inte är tillämpligt. Något annat viktigt nationellt hänsyn som skulle kunna rättfärdiga koncernbidragsregelns effekter i det här fallet kan jag inte se, varför det borde vara tillåtet enligt EG-rättsliga regler att lämna koncernbidrag i detta fall.

Troligtvis kommer vi att, inom en snar framtid, få ett ”riktigt” svar på frågan i inledningen av detta kapitel. RegR har nämligen genom ett beslut fattat i maj 1998, beslutat att inhämta ett förhandsbesked från EG-domstolen om koncernbidragsregelns förenlighet med artiklarna 52 och 73 b. Frågan avser huruvida det är förenligt med nämnda artiklar att vägra skattemässig verkan i ett fall som RÅ 1993 ref. 91 II.

⁸⁴ Groenveldregeln, se ovan under 7.2.3.

6 Litteraturförteckning

- Bergmann, Elisabeth "Diskrimineringsförbudens betydelse för koncernbidrag mellan svenskt bolag och utländskt bolags filial i Sverige" i *Svensk Skattetidning* 1994 s. 731
- Bergström, Sture "Restriktions- och diskrimineringsförbud i EG-rätten, särskilt inom inkomstskatterätten" Opublicerad
- Bergström, Sture "Två skatteflyktsmål om koncernbidrag och indirekt försäljning av vinstbolag" i *Svensk Skattetidning* 1989 s. 448
- Kedner, Gösta och Svenberg, Sven-Åke *Koncernredovisning*, uppl. 8, 1994, Lund, Studentlitteratur
- Lenz, Carl Otto "The jurisprudence of the European Court of Justice in tax matters" i *EC Tax Review* 1997/2 s. 80
- Pelin, Lars "Tillämpning och tolkning av skatteavtal" i *Förvaltningsrättslig tidskrift* 3-4/97 s. 125
- Pålsson, Sten och Quitzow, Carl-Michael *EG-rätten – Ny rättskälla i Sverige*, uppl. 1, 1993, Stockholm, Fritzes Förlag AB
- Quitzow, Carl-Michael *Fria varurörelser i den Europeiska Gemenskapen*, 1995, Stockholm, Fritzes Förlag AB
- Sundgren, Peter "Förhållandet mellan dubbelbeskattningsavtal och intern skatterätt" i *Svensk Skattetidning* 1992 s. 284
- Wiman, Bertil *Koncernbeskattnings*, uppl. 3, 1995, Uppsala, Lustus Förlag AB
- Wiman, Bertil "Swedish tax law and discrimination – some observations" i *EC Tax Review* 1997/2 s. 101

Läst, ej citerad litteratur

- Bergström, Sture "Något om EG-domstolens tolkningsprinciper med särskild inriktning på inkomstskatterätten" i *Skattenytt* 1998 s. 481
- Blomberg, Gunnar "Ny redovisning av koncernbidrag och tillskott" i *Balans* 1/1996 s.
- Lodin, Sven-Olof, m.fl. *Inkomstskatt del 1 och 2*, uppl. 5, 1995, Lund
- Quitzow, Carl-Michael "Fria varurörelser och statligt handelsmonopol" *EU Publica* 7
- Ståhl, Kristina "EG-domstolen och den internationella skatterätten" i *Skattenytt* 1997 s. 762
- Ståhl, Kristina *Aktiebeskattnings och fria kapitalrörelser*, 1996, Uppsala, Lustus Förlag AB
- Von Bahr, Jesper "Skatte- och redovisningsmässiga synpunkter på koncernbidrag" i *Skattenytt* 1998 s. 52

Övrigt

OECD:s Model tax convention on income and capital, uppdaterad 950901

Wienkonventionen om traktaträtt i Bring, Ove och Lysén, Göran

Materialsamling i Folk rätt, 2:a uppl. 1996, Uppsala lustus Förlag AB

Uttalande från RR:s Akutgrupp, nr. 532 september 1998

Föreläsning av Carl-Michael Quitzow "Varors fria rörlighet 1" 961016

7 Rättsfallsförteckning

RegR

RA 1973 ref. 37
RA 1978 1:80
RA 1980 1:22
RA 1986 ref. 72
RA 1987 ref. 162
RA 1989 ref. 31
RA 1990 not. 102
RA 1990 not. 103
RA 1991 ref. 107
RA 1993 not. 677
RA 1993 ref. 91 I
RA 1993 ref. 91 II
RA 1994 not. 655
RA 1996 ref. 69
RA 1998 ref. 6
Dom meddelad 980924, nr. 6642-97 / 6101

EG-domstolen

26/62 van Gend en Loos [1963] ECR 1
6/64 Costa/ENEL [1964] ECR 585
152/73 Sotgiu [1974] ECR 153
8/74 Dassonville [1974] ECR 837
15/79 Groenveld [1979] ECR 3409
270/83 Kommissionen ./ Frankrike [1986] ECR 273
81/87 Daily Mail [1988] ECR 5483
C-175/88 Biehl [1990] ECR I-1779
C-204/90 Bachmann [1992] ECR I-249
C-112/91 Werner [1993] ECR I-429
C-330/91 Commerzbank [1993] ECR I-4017
C-1/93 Halliburton [1994] ECR I-1137
C-279/93 Schumacker [1995] ECR I-225
C-415/93 Bosman [1995] ECR I-4921
C-80/94 Wielockx [1995] ECR I-2493
C-107/94 Asscher [1996] ECR I-3089
C-250/95 Futura [1997] ECR I-2471
C-118/96 Safir [1998] Ännu inte publicerad i ECR.
C-336/96 Gilly [1998] Ännu inte publicerad i ECR.

Övrigt

Skatterättsnämndens förhandsbesked, meddelat 980625