



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Emelie Brorström

Gränsöverskridande stöd till
närstående företag
– en skatterättslig analys av den
franska regimen för
fordringsavskrivningar och
territorialitetsprincipen

Examensarbete
30 högskolepoäng

Handledare: Cécile Brokelind

Skatterätt

VT 2009

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRKORTNINGAR	3
1 INLEDNING	4
1.1 Introduktion till ämnet	4
1.2 Syfte och metod	4
1.3 Avgränsning och definitioner	5
1.4 Disposition	6
2 DEN FRANSKA TERRITORIALITETSPRINCIPEN PÅ FÖRETAGSBESKATTNINGENS OMRÅDE	8
2.1 Introduktion till den franska territorialitetsprincipen	8
2.1.1 En avgränsning av tillämpningsområdet för den franska skatterätten	8
2.1.2 Territorialitetsprincipens innebörd för internationella koncerner	9
2.2 Entreprises exploitées en France	9
2.2.1 Driftställe	10
2.2.1.1 Varaktig anläggning	10
2.2.1.2 Vinstgenererande aktivitet	11
2.2.1.3 Förekomst av en viss självständighet	11
2.2.2 Kvalificerad och beroende representant	12
2.2.3 Ett kommersiellt och avskiljbart kretslopp	13
2.3 De internationella dubbelbeskattningsavtalens inverkan	15
2.4 Lagreglerade undantag från territorialitetsprincipen	16
2.5 Sammanfattande och kompletterande analys	17
3 DEN FRANSKA REGIMEN FÖR FORDRINGSAVSKRIVNINGAR	20
4 ALLMÄNNA FÖRUTSÄTTNINGAR FÖR AVDRAG FÖR FORDRINGSAVSKRIVNINGAR INOM KONCERNER	21
4.1 Fordringsavskrivning till förmån för ett dotterbolag	21
4.1.1 Finansiellt stöd	21
4.1.2 Kommersiellt stöd	23
4.1.3 Acte normal de gestion	25

4.2	Fordringsavskrivning till förmån för en filial	30
5	FORDRINGSVAVSKRIVNINGAR TILL FÖRMÅN FÖR ETT UTLÄNDSKT DOTTERBOLAG	32
5.1	Rättspraxis utveckling	32
5.2	Särskilt om fordringsavskrivningar till förmån för ett utländskt dotterbolags filial	35
6	FORDRINGSVAVSKRIVNINGAR TILL FÖRMÅN FÖR EN UTLÄNDSK FILIAL	37
6.1	Rättspraxis utveckling	37
6.2	Rättsfallet Société Télécoise	38
6.2.1	Referat	38
6.2.2	Närmare om domstolens ställningstaganden	39
6.2.3	Rättsfallets räckvidd	41
6.3	Avdrag för fordringsavskrivningar av finansiell karaktär – en diskussion <i>de lege ferenda</i>	42
7	EN JÄMFÖRELSE MED DEN SVENSKA REGLERINGS AV GRÄNSÖVERSKRIDANDE STÖD TILL NÄRSTÅENDE FÖRETAG	44
7.1	Stöd till utländska filialer	44
7.2	Finansiella stöd till utländska dotterbolag	45
7.2.1	Finansiella stöd och ackord	45
7.2.2	Finansiella stöd och koncernbidrag	47
7.2.3	Finansiella stöd och ovillkorade aktieägartillskott	48
7.3	Kommersiella stöd och omkostnadsbidrag	50
7.4	Sammanfattande komparativ analys	55
	BILAGA – FRANSK LAGTEXT	58
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	60
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	63

Summary

France applies a territorial taxation principle when it comes to taxing the income of corporations. This principle means that profits and losses that appear within a french company's business abroad may not have any influence on the taxable income of this company in France. If a foreign business generates losses, it might be in the interest of the french company that this foreign business is considered to be run in France and this might be attained if the foreign business doesn't have any independence vis-à-vis the main company. If the foreign business is considered to be run outside France, it's losses might still have an influence on the taxable income of the head company in France if the head company has the right to grant this foreign business deductible subsidies, such as waivers of debts. This also applies if the french company chooses to run it's foreign business through a foreign subsidiary, as this kind of company is not subject to tax in France either. The territorial taxation principle was before considered to be an obstacle to deductibility of this kind of subsidy. Today, the french courts consider that granting of subsidies might be deductible in this case, in spite of the territorial taxation principle, if the subsidies are granted in the *own* interest of the french company. If the subsidy is granted in favour of a foreign branch is it only deductible if it is granted within the frame of commercial relations between the companies and if the aim of the subsidy is to favour the head company's business in France.

Sweden does not apply a territorial taxation principle when it comes to taxing the income of corporations. All the income of a swedish company is subject to tax in Sweden, which means that the profits and losses which have appeared within the frame of the company's international business are integrated with the taxable income in Sweden. The advantages of this system are revealed if the company generates losses abroad, as the swedish system allows a charge-back of these losses against profits made in Sweden. On the other hand, if the foreign business is run through a foreign subsidiary, this business is not subject to tax in Sweden. The swedish company can not grant this subsidiary any deductible subsidies, as long as these subsidies don't count as costs in the swedish company itself.

Sammanfattning

Frankrike använder sig av en territorialitetsprincip vid avgränsningen av tillämpningsområdet för den franska företagsbeskattningen. Principen innebär att vinster och förluster som uppkommer i verksamheter som ett franskt företag bedriver utanför Frankrike inte får inverka på det beskattningsbara resultatet i Frankrike. Om en aktivitet utomlands går med förlust kan det därför vara av intresse för det franska bolaget att denna verksamhet anses vara bedriven i Frankrike, ett resultat som bland annat uppnås om den utländska verksamheten inte innehar någon självständighet i förhållande till sitt huvudsäte. Om den utländska verksamheten inte skall beskattas i Frankrike så kan dess förluster ändå inverka på resultatet i det franska bolaget om detta bolag kan lämna avdragsgilla stöd, såsom fordringsavskrivningar, till den utländska verksamheten. Detsamma gäller om bolaget väljer att driva sin utländska verksamhet genom ett utländskt dotterbolag eftersom det inte heller beskattas i Frankrike.

Territorialitetsprincipen innebär tidigare ett hinder mot avdragsrätt för sådana stöd. Idag anser domstolen att om det franska bolaget har ett *eget* intresse av att stödja den utländska verksamheten så kan stödet vara avdragsgillt oberoende av territorialitetsprincipen. Då stödet beviljas en utländsk filial kan avdragsrätt endast beviljas om stödet har uppkommit inom ramen för kommersiella relationer mellan huvudsätet och denna utländska filial och om stödet har beviljats i syfte att gynna det franska bolagets verksamhet i Frankrike.

Sverige använder sig inte av en territorialitetsprincip vid avgränsningen av tillämpningsområdet för den svenska företagsbeskattningen. Ett svenskt bolag beskattas för alla sina inkomster vilket innebär att resultatet från bolagets verksamheter i utlandet integreras med resultatet i Sverige. Om den utländska verksamheten går med förlust visar sig fördelarna med detta system eftersom förlusten kan kvittas mot vinst i bolagets verksamhet i Sverige. Om den utländska verksamheten däremot utövas genom ett utländskt dotterbolag så beskattas denna verksamhet inte i Sverige. Det svenska bolaget kan inte lämna några avdragsgilla stöd till detta, så länge stöden inte kan karaktäriseras som omkostnadsbidrag.

Förkortningar

BODGI	Bulletin officiel de la direction générale des impôts
CAA	Cour administrative d'appel
CE	Conseil d'État
CGI	Code général des impôts
DB	Documentation de base de la Direction générale des impôts
EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
Fr	Franska (översättning)
IL	Inkomstskattelagen
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
Ref	Referat
RegR	Regeringsrätten
RO	Recueil des arrêts du Conseil d'État
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SOU	Statens offentliga utredningar

1 Inledning

1.1 Introduktion till ämnet

I dagens globala samhälle väljer allt fler företag att etablera sig på den internationella marknaden. Här finns chans att göra goda förtjänster, men det finns också stora risker med att utvidga sin verksamhet. En av riskerna är att den nystartade verksamheten inte alls går så bra som det var tänkt, utan istället går med förlust. I internationella koncerner uppkommer då ofta frågan om vilka strategier man skall välja för att uppnå en resultatutjämnning mellan verksamheterna. Till skillnad från så många andra länders skattesystem så beskattas inte utländska filialer till franska bolag i Frankrike och därmed kan förluster i den utländska verksamheten inte kvittas mot vinst i det franska bolaget. Detsamma gäller dotterbolag. I Frankrike finns det dock tre system för skatterättslig integration (koncernbeskattning). Ett av systemen, *régime d'intégration fiscale*, gäller endast integration mellan franska bolag. Det andra två systemen, som kallas för *régime du bénéfice consolidé* och *régime du bénéfice mondial*, gäller däremot internationella koncerner men är mycket otympliga. Om en koncern vill omfattas av dessa regimer så måste den erhålla ett tillstånd från ekonomi- och finansministern¹. Tillståndet gäller för en period på fem år och kan förnyas i treårsperioder. Då koncerner väl har erhållit tillståndet är det oåterkalleligt. Dessutom kan tillståndet vara förenat med vissa villkor, såsom att koncernen måste nyanställa i en viss omfattning.² De skatterättsliga konsekvenserna av tillståndet kan vara svåröverblickbara och knappt ett tiotal koncerner omfattas i dagens läge av dessa regimer. Det som återstår i fråga om resultatutjämnning är det system som i doktrin har kallats för en primitiv skatterättslig integration.³ Under vissa förutsättningar har ett franskt bolag rätt att göra avdrag för olika typer av stöd som det ger till sin utländska verksamhet. Ett exempel på ett sådant stöd är att bolaget efterskänker fordringar som det har på den utländska verksamheten.

1.2 Syfte och metod

Mitt syfte med denna uppsats är att undersöka den skatterättsliga regleringen och den ekonomiska betydelsen av ett gränsöverskridande stöd till eller inom ett närstående företag. Stödets betydelse beror på i vilken form ett bolag bedriver sin verksamhet utomlands (t.ex. genom dotterbolag, filial, representant etc.) och därför kommer jag i min uppsats göra en åtskillnad mellan stöd som beviljas olika typer av verksamhetsformer. Om den i utlandet bedrivna verksamheten skall beskattas i Frankrike råder full

¹ Fr. ministre de l'économie et des finances.

² Se t.ex. tillståndet för företaget Vivendi Universal med dess förenade villkor: http://www.finances.gouv.fr/fonds_documentaire/archives/communiqués/2004/c0408261.htm (2009-04-04).

³ Se t.ex. Collet, Droit fiscal, 2007, s. 337, p. 560.

skatterättslig integration och stödet blir utan skatterättslig konsekvens. Därför anser jag det också vara av stor vikt att utreda vilka verksamheter som faller under den franska skatterättens tillämpningsområde och vilka som inte gör det, och därför behöver jag analysera den franska s.k. *territorialitetsprincipen* på företagsbeskattningens område. Frankrike tillhör ett av de få länder i världen som har valt att använda sig av en territorialitetsprincip vid avgränsningen av tillämpningsområdet för den nationella skatterätten.⁴ Principen innebär att förluster som är hänförliga till en utländsk verksamhet inte får inverka på det beskattningsbara resultatet i den franska verksamheten. Avdragsmöjligheter för fordringsavskrivningar och andra typer av stöd till en utländsk förlustbringande verksamhet innebär ju indirekt att den utländska verksamhetens förluster får en inverkan på det beskattningsbara resultatet i Frankrike. Därför ämnar jag särskilt undersöka vilken inverkan den franska territorialitetsprincipen har på regimen för fordringsavskrivningar. Eftersom den svenske lagstiftaren inte har valt att tillämpa en territorialitetsprincip vid avgränsningen av sin beskattningsjurisdiktion så är det också av intresse att göra en jämförelse med hur gränsöverskridande stöd till närstående företag behandlas i svensk rätt.

Jag har valt att skriva min uppsats på svenska eftersom det inte har skrivits mycket om ämnet i Sverige och det kan vara intressant för en läsare som inte har några kunskaper i det franska språket att få en inblick i ämnet.

De franska rättskällor som jag främst har använt mig av är lagtext, rättspraxis, doktrin i form av läroböcker och artiklar ur skatterättsliga tidskrifter samt olika dokument utgivna av den franska skattemyndigheten. Regeringsombudens förhandsavgöranden av de olika målen har också varit av stor betydelse eftersom de franska rättsfallen överlag är mycket kortfattade. Förarbeten har en undanskymd roll i den franska rättskälleteorin och därför har jag främst tolkat lagrum enligt deras ordalydelser eller i sina sammanhang. Under mina rättsutredningar av svensk rätt har jag däremot använt mig av förarbeten och givetvis även av lagtext, rättspraxis, doktrin i form av artiklar och läroböcker samt handledningar från Skatteverket.

1.3 Avgränsning och definitioner

”Gränsöverskridande stöd till närstående företag” är rubriken på denna uppsats. Med begreppet *stöd* åsyftar jag fordringsavskrivningar eller stöd som har erlagts i andra former, t.ex. genom att ett bolag betalar kostnader som är hänförliga till ett annat bolag eller ger rena penningbidrag. Det är denna typ av stöd som omfattas av den franska regimen för fordringsavskrivningar och en närmare definition av begreppet kommer att ges i avsnitt 3. För att kunna karaktäriseras som *stöd* förutsätts också att det mottagande bolaget befinner sig i någon form av ekonomiska svårigheter. Jag bortser från de detaljerade frågor som kan uppkomma, t.ex. hur stöd som har lämnats under villkor om återbetalning när det mottagande bolagets

⁴ Förutom Frankrike är det bara Hong Kong, Singapore och några afrikanska länder som tidigare var franska kolonier som använder sig av denna princip. Cozian, Précis de fiscalité des entreprises, 2008, s. 268, p. 667.

ekonomiska situation tillåter det, eller hur ett stöd som ges i samband med ett uppköp eller en avyttring av en verksamhet, skall behandlas.

Genom att i den löpande texten använda begreppet *koncern* åsyftar jag att behandla de fall där de givande och mottagande företagen är närstående, dvs. där det ena företaget har ett bestämmande inflytande över det andra, antingen genom ett stort aktieinnehav i det andra företaget eller på annat sätt har inflytande i det mottagande företaget (t.ex. utgör huvudsäte till en filial). Detta är inte något juridiskt begrepp utan en koncern kan i detta sammanhang definieras som en grupp av företag som tillsammans fungerar som en ekonomisk enhet. Jag förutsätter dock att dessa företag inte är sammanlänkade genom ett av de ovan nämnda lagreglerade systemen för skatterättslig integration. Eftersom jag främst är intresserad av att veta om det beviljade stödet är avdragsgillt för det givande bolaget eller inte, så kommer jag i praktiken begränsa mig till de fall då det givande bolaget är franskt (en egen juridisk person) och den mottagande verksamheten är utländsk. Denna utländska verksamhet kan antingen drivas under samma juridiska person som den franska eller vara ett dotterbolag. Båda dessa verksamhetsformer faller under begreppen *verksamhet* eller *företag* i den löpande texten. Begreppet *bolag* åsyftar dock endast de verksamheter som bedrivs under en egen juridisk person. Jag är medveten om att användningen av begreppet *koncern* kan vara tveksam i de fall då ett bolag beviljar sin utländska filial ett stöd eftersom de utgör en och samma juridiska person. Som vi senare kommer att se så behandlas dock utländska filialer som egna skattesubjekt i vissa hänseenden och den franska regimen för fordringsavskrivningar, vilken gäller både för stöd till dotterbolag och för stöd till filialer, brukar nämnas i samband med beskrivning av franska koncernbeskattningsregler. I dessa fall talar vi inte om koncerner i juridisk mening. Som ovan nämndes så har regimen för fordringsavskrivningar kallats för en primitiv skatterättslig integration, vilket alltså skiljer sig från de lagreglerade möjligheter till koncernbeskattning som finns i fransk rätt.

Endast rättsläget på företagsbeskattningsområdet, närmare bestämt den skatteregim som i fransk rätt kallas för *impôt sur les sociétés*, kommer att behandlas, och jag bortser från momsfrågor och andra intressanta spörsmål. Inte heller EG-rättsliga aspekter på regimen kommer att behandlas eftersom det skulle kräva en hel uppsats för sig.

1.4 Disposition

I ett inledande avsnitt kommer jag att analysera den franska territorialitetsprincipen på företagsbeskattningsområdet. Denna princip har en stor betydelse för utvecklingen av regimen för fordringsavskrivningar. Efter att ha gett en kort introduktion av denna regim kommer rättspraxis att analyseras i syftet att få fram allmänna förutsättningar för avdragsrätt för koncerninterna stöd, oavsett om det rör sig om rent nationella eller internationella koncerner. Därefter redogör jag för både ny och gammal rättspraxis kring interna stöd inom internationella koncerner för att sedan kort jämföra regimen med den svenska rätten. Min avsikt är att analysera och lägga in egna åsikter på de ställen där det faller sig naturligt, och därför har jag inte ansett det vara nödvändigt med ett eget

avsnitt för en analys. Den sammanfattande analysen i det sista komparativa avsnittet kan dock sägas knyta ihop säcken.

2 Den franska territorialitetsprincipen på företagsbeskattningsområde

2.1 Introduktion till den franska territorialitetsprincipen

2.1.1 En avgränsning av tillämpningsområdet för den franska skatterätten

Tillämpningsområdet för den franska skatterätten bestäms genom den s.k. *territorialitetsprincipen*, vilken kommer till uttryck i artikel 209.1 1 st i den franska skattelagstiftningen Code Général des Impôts (CGI):

[...] les bénéficiaires passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés d'après les règles fixées par les articles 34 à 45,53 A à 57,237 ter A et 302 septies A bis et en tenant compte uniquement des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France ainsi que de ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions.⁵

Nyckelorden för principen är *entreprises exploitées en France* (företag drivna i Frankrike). Som läsaren säkerligen redan har anmärkt, så rör det sig om ett mycket vagt begrepp som måste tolkas. Både rättslig och administrativ praxis på området är stor och i det följande kommer denna praxis att redogöras för. Det franska skatterättsliga territoriet på bolagsbeskattningsområdet innefattar det franska moderlandet och de franska utomeuropeiska departementen Guadeloupe, Martinique, Franska Guyana och Réunion.⁶

Den franska företagsbeskattningsområde täcker även de fall där beskattningsrätt har tillerkänts Frankrike genom ett dubbelbeskattningsavtal. Enligt de dubbelbeskattningsavtal som är utformade efter OECD:s dubbelbeskattningsavtal (nedan kallat modellavtalet) har det land i vilket ett företag har ett *fast driftställe* en företrädande rätt att beskatta resultatet därav. Innebörden av detta begrepp ligger nära innebörden i den franska territorialitetsprincipen, men i vissa

⁵ Min översättning: "Vinster som skall beskattas med bolagsskatt bestäms enligt artiklarna 34 till 45,53 A till 57,237 ter A och 302 septies A bis och skall endast tas med i beräkning om de utgör vinster som har realiserats i företag drivna i Frankrike eller om de utgör vinster som enligt ett internationellt avtal rörande dubbelbeskattning skall beskattas i Frankrike".

⁶Nya Kaledonien och de franska utomeuropeiska myndigheter som faller under artikel 74 i den franska konstitutionen räknas inte till det franska territoriet i detta avseende. Till dessa hör Polynesien, Wallis och Futuna, Saint Pierre och Miquelon, Mayotte, Saint Martin och Saint Barthélemy.

avseenden skiljer de sig åt. Jag kommer kort att redogöra för vissa konsekvenser av dessa skillnader nedan.

2.1.2 Territorialitetsprincipens innebörd för internationella koncerner

Territorialitetsprincipen, i dess strikta bemärkelse, innebär att om ett franskt företag har en näringsverksamhet som anses vara bedriven utanför Frankrike så skall resultatet av denna verksamhet inte tas upp till beskattning i Frankrike. Detta innebär naturligtvis att moderbolaget inte får kvitta sina vinster mot underskott i den utländska verksamheten. Likaså får vinster och förluster i den utländska verksamheten inte påverka det franska bolagets beskattningsbara resultat, vilket utgörs av differensen mellan företagets ingående och utgående egna kapital⁷ under beskattningsåret. Det spelar härvid ingen roll på vilket sätt variationer i det egna kapitalet uppstår. Det kan t.ex. röra sig om att det franska bolaget direkt tar upp vinster eller förluster som har uppstått vid exploateringen av den utländska verksamheten, gör avskrivningar på tillgångar, eller tar upp realisationsvinster eller realisationsförluster, vilka är hänförliga till den utländska verksamheten.⁸

2.2 Entreprises exploitées en France

Begreppet *entreprise exploitée en France* har i rättspraxis tolkats såsom *vanemässig utövning i Frankrike av en kommersiell verksamhet*^{9,10}. Domstolen anser att de har att göra med en sådan vanemässig utövning i tre alternativa fall¹¹:

- ett utländskt företag förfogar över ett driftställe i Frankrike,
- det utländska företaget utövar sin verksamhet i Frankrike genom en kvalificerad och beroende representant vars juridiska ställning inte skiljer sig från huvudmannens eller,
- om det utländska företaget vanemässigt genomför transaktioner som tillsammans utgör ett kommersiellt och avskiljbart kretslopp.

Jag vill här göra läsaren uppmärksam på att dessa kriterier även gäller omvänt, och det är ut denna synvinkel de kommer att belysas i denna uppsats. Om ett franskt företag har en aktivitet utomlands som t.ex. uppfyller rekvisiten för driftställe så beskattas denna verksamhet enligt huvudregeln inte i Frankrike eftersom den anses vara bedriven utanför Frankrike.

⁷ Fr. actif net. Jfr. artikel 38.2 CGI.

⁸ Castagnède, Précis de fiscalité internationale, 2006, s.420, p.474.

⁹ Fr. L'exercice habituel en France d'une activité commerciale.

¹⁰ CE, 15 juni 1942, RO vol.21, s.148, CE, 26 okt 1942, RO vol. 21, s. 196.

¹¹ Se t.ex. Documentation de base de la Direction générale des impôts (DB), 4H1412, 1995, p. 3.

Låt oss gå vidare och utforska de tre fallen av vanemässig utövning av en kommersiell verksamhet.

2.2.1 Driftställe

Genom att studera administrativ praxis har den franska skattemyndigheten *Direction Générale des Impôts* givit följande definition av ett driftställe:

Il y a lieu de considérer comme tel toute unité de production ou d'échange formant un ensemble cohérent, apte à poursuivre certains buts économiques déterminés et siège d'opérations normalement génératrices de profits .

Cet organisme est généralement concrétisé par une installation matérielle possédant une certaine permanence.¹²

Ur denna definition går det att utläsa tre kumulativa kriterier, vilka kommer att behandlas i det följande.

2.2.1.1 Varaktig anläggning

För att ett driftställe skall anses vara för hand krävs för det första en varaktig materiell anläggning. Partick Serlooten beskriver en anläggning såsom allt det materiella stöd som företaget förfogar över.¹³ Flera exempel kan ges på vad som kan anses utgöra materiella anläggningar: en styrelses säte, en fabrik, ett kontor, en byrå, ett försäljnings- eller inköpsställe, en butik, en agentur, en filial, en gruva eller en byggarbetsplats.¹⁴ Denna materiella anläggning måste dock även vara varaktig. Om ett utländskt företag exempelvis har en liten monter på en mässas eller en utställning så är detta i sig inte tillräckligt för att utgöra ett varaktigt driftställe.¹⁵

Begreppet varaktigt driftställe är inte alltid helt lätt att tolka. Pondera att ett franskt bolag skall uppföra en byggnad i Sverige och där upprättar en byggarbetsplats. Projektet är begränsat i tiden och då det är genomfört tar byggarbetarna sitt pick och pack och åker hem igen. Är denna byggarbetsplats att anse som varaktig? Skall verksamheten anses vara bedriven utanför Frankrike? Om ett betydande och kontinuerligt arbete utförs från byggnadsplatsen under en längre tid och tekniska beslut tas av en ansvarig på plats kan detta ge en indikation på att det rör sig om ett driftsställe som skall beskattas i det andra landet.¹⁶ Driftstället behöver inte vara fast förankrat på ett ställe utan kan även vara för hand om arbetet utförs på flera olika områden på territoriet.¹⁷ Att verksamheten skall vara varaktig

¹² DB, 4H1412, 1995, p. 7. Min översättning: ” Det finns anledning att betrakta som ett sådant alla produktions- eller handelsenheter som formar en sammanhängande helhet, vilken är lämpad för att genomföra vissa bestämda ekonomiska mål och som utgör ett säte för transaktioner som normalt genererar vinst.

Denna organism är generellt karaktäriserad av en materiell anläggning med en viss varaktighet.”

¹³ “L’installation, c’est tout support matériel dont dispose l’entreprise”. Serlooten, *Droit fiscal des affaires*, 2008, s. 381, p. 591.

¹⁴ DB, 4H1412, 1995, p.9.

¹⁵ Ibid, p. 34.

¹⁶ Ibid, p. 12.

¹⁷ CE, 29 juni 1981, nr. 16095, som rörde ett borrhingsprojekt (byggarbetsplats) i utlandet.

innebär inte att verksamheten minst måste ha pågått under en viss bestämd tid. Det är viktigt att påpeka att en helhetsbedömning måste göras.

I ett rättsfall prövat av Conseil d'État den 29 mars 1978¹⁸ var spörsmålet huruvida en byggarbetsplats som tre franska företag tillsammans drev utomlands kunde anses utgöra ett *entreprise exploitée en France* vars resultat skulle beskattas hos delägarna i Frankrike. Uppdraget utomlands bestod av vissa konstruktions- och gipsarbeten på en byggnad som skulle uppföras i detta land. Avtalen hänförliga till projektet hade ingåtts utomlands. Kostnaden för arbetets utförande översteg fem miljoner franc och arbetet pågick i över tjugo månader. Däremot hade beslut rörande administration och ledning till vissa delar tagits av fysiska personer som tillhörde de franska bolagen och som arbetade i deras lokaler i Frankrike. Conseil d'État fäste dock stor vikt vid arbetets omfattning och kontinuitet och bedömde att byggarbetsplatsen var att anse som ett *entreprise exploitée hors de France* (företag bedrivet utanför Frankrike). Den uppfyllde alltså kriterierna för varaktigt driftställe.

Rättsfallet ger en tydlig bild av att domstolen gör en helhetsbedömning och att det finns ett stort utrymme för argumentation.

2.2.1.2 Vinstgenererande aktivitet

Aktiviteten måste vidare vara vinstgenererande för att företaget skall räknas som ett driftställe. Om driftstället inte hade varit vinstgenererande så hade begreppet saknat betydelse eftersom det används för att koppla en inkomst till ett visst territorium.¹⁹ För att detta rekvisit skall vara uppfyllt räcker det att aktiviteten bidrar till bildandet eller en ökning av värdet av en egendom eller en tjänst som företaget ämnar dra nytta av.²⁰ Det är alltså inte nödvändigt att företaget inkasserar en summa pengar för att rekvisitet skall vara uppfyllt. De flesta aktiviteter som har att göra med produktion, inköp eller försäljning uppfyller detta rekvisit.

Rekvisitet innebär att rena lagringsverksamheter faller utanför begreppet driftställe, och likaså verksamheten i företags styrelsesäten så länge den är begränsad till företagets allmänna ledning och redovisning.²¹

2.2.1.3 Förekomst av en viss självständighet

För att värdet av den vinstgenererande aktiviteten skall kunna hänföras till driftstället krävs vidare att detta innehar någon form av autonomi, dvs. att dess verksamhet kan särskiljas ifrån huvudsätets verksamhet. Indikationer på att självständighet föreligger är att driftstället har en egen personal och organisation, att det genom sina företrädare har befogenhet att förhandla kontrakt och binda huvudsätet och att det för en egen bokföring som är skild från huvudsätets.²² Viktigt är att driftstället utgör ett verkligt beslutscentrum, även om vissa delar av besluten fattas av huvudsätet.²³ Domstolen gör en helhetsbedömning av omständigheterna i varje enskilt fall, vilket följande rättsfall utgör ett exempel på:

¹⁸ CE, 29 mars 1978, nr. 04883.

¹⁹ Serlooten, 2008, s. 381, p. 592.

²⁰ Ibid.

²¹ Ibid, s. 382, p. 592.

²² Se t.ex. DB, 4H1412, 1995, p. 8.

²³ Se t.ex. CE, 29 juni 1981, nr. 16095.

I rättsfallet CAA Paris, 22 januari 1998²⁴ var självständighetsrequisitet inför prövning. Ett nederländskt reklambolag hade en filial i Paris vars uppgifter huvudsakligen bestod av att följa upp andra utländska filialers verksamhet och koordinera deras budget. Trots att filialen förfogade över egna lokaler och egen personal ansåg domstolen inte att självständighetsrequisitet var uppfyllt. Filialen hade inte någon befogenhet att ingå kontrakt i det nederländska bolagets namn och hade inte heller någon befogenhet att fatta beslut i affärsangelägenheter.

2.2.2 Kvalificerad och beroende representant

Om ett franskt bolag utövar en verksamhet i utlandet genom en kvalificerad och beroende representant vars juridiska ställning inte skiljer sig från huvudmannens så anses verksamheten vara bedriven utanför Frankrike. Vad gäller kravet på kvalifikation så skall representanten ha befogenhet att ingå bindande avtal i huvudmannens namn. Domstolen utvärderar de faktiska omständigheterna utan att vara bunden av stipuleringen i avtalet mellan representanten och företaget.

I rättsfallet CAA Versailles, 21 december 2004²⁵ hade ett franskt företag ett kontor i Vietnam från vilket två anställda samt en avlönad direktör arbetade. Direktören hade haft befogenheten att ingå och förhandla avtal i företagets namn, men efter en kontroll skrevs ett avtal mellan honom och företaget genom vilket hans självständighet begränsades. Domstolen bortsåg ifrån detta avtal och ansåg att direktören i verkligheten hade befogenhet att förhandla kontrakt i företagets namn och fick därför anses utgöra en kvalificerad och beroende representant i Vietnam. Verksamheten beskattades alltså inte i Frankrike.

Representanten skall också inneha en underordnad ställning till det bolag som han representerar för att falla under definitionen. Det kan t.ex. visa sig genom att han får sin lön från bolaget. Genom kravet på en underordnad ställning skiljer sig den beroende representanten från kommissionären och mäklaren, vilka ingår avtal i egna namn för huvudmannens räkning och vilkas juridiska ställningar är skilda från huvudmannens. I senare rättspraxis har frågan om en oberoende kommissionär ändå kan anses utgöra en beroende representant för sin huvudman uppkommit.

I en dom från den 2 februari 2007²⁶ kom den franska domstolen fram till att en kommissionär under vissa omständigheter kan utgöra ett fast driftställe för dess utländska huvudman. Ett engelskt bolag hade sålt ortopediska produkter i Frankrike genom ett kommissionärsbolag. Det franska kommissionärsbolaget hade befogenheten att mottaga beställningar ifrån kunder, presentera priser och information vid anbudsprocesser, förhandla om pris och godkänna betalningsvillkor utan att behöva invänta godkännande från huvudmannen. Det franska bolaget bedrev ingen verksamhet vid sidan av kommissionsuppdraget. Frågan var om det franska bolaget utgjorde ett fast driftställe för det engelska bolaget enligt definitionen i det fransk-engelska dubbelbeskattningsavtalet. Även om bolaget bedrev verksamheten i sitt eget namn, men för det engelska bolagets räkning, ansåg domstolen att det utgjorde ett fast driftställe. Domstolen ser till de faktiska omständigheterna att bolaget, genom avtal, de facto hade haft befogenhet att binda huvudmannen. En annan omständighet som hade betydelse var att det

²⁴ CAA Paris, 22 januari 1998, nr. 94PA01614.

²⁵ CAA Versailles, 21 december 2004, nr. 02VE03541.

²⁶ CAA Paris, 2 februari 2007, nr. 05PA02361.

engelska bolaget genom avtal påtagit sig all risk som var förknippad med försäljningen och att det enda som det franska bolaget egentligen hade påtagit sig var att föra ut produkterna på marknaden i enlighet med kommissionsavtalet. Kommissionärsbolaget ansågs således inte uppfylla kravet på oberoende.

Nu tänker kanske läsaren att rättsfallet är underligt. Kommissionärens verksamhet skulle ju ändå beskattas i Frankrike eftersom den utövades genom en fransk juridisk person. Till saken hör dock att kommissionärsbolagets vinst av affären med det engelska bolaget var relativt liten. Med tanke på att huvudmannen hade tagit på sig de stora riskerna med affären så kunde den kräva en högre del av vinsten. På detta sätt undviker parterna att den franske kommissionären uttagsbeskattas för affären genom transfer pricing-regler. Om kommissionären däremot anses utgöra ett fast driftställe till sin engelska huvudman, så kan all den vinst som genererats genom kommissionärens verksamhet beskattas i Frankrike, dvs. även den vinst som huvudmannen betingade sig genom affären. Det var modellavtalets definition av en beroende representant som ett fast driftställe som var inför prövning i detta rättsfall, men enligt min mening torde en liknande argumentation även kunna föras i intern rätt. Om en utländsk kommissionär eller en annan till synes oberoende representant i verkligheten är beroende av den franske huvudmannen så torde denna verksamhet kunna anses vara bedriven utomlands och därmed skulle intäkterna från en försäljning genom denna inte beskattas i Frankrike. Här bör dock stor försiktighet iakttas. För det första har fallet överklagats och Conseil d'État har i skrivandets stund fortfarande inte tagit ställning i frågan. För det andra verkar domstolen ha en tendens att göra en extensiv tolkning av territorialitetsprincipen när utländska företags verksamheter i Frankrike är inför prövning och en mer restriktiv tolkning när franska företags verksamheter utomlands är inför prövning (se avsnitt 2.2.3 nedan). Men däremot brukar domstolen uträna de faktiska omständigheterna och inte endast hålla sig till vad någon genom avtal eller liknande har valt att kalla ett rättsförhållande, vilket vi bland annat såg i det ovan nämnda rättsfallet CAA Versailles, 21 december 2004. Det enda jag säkert kan konstatera är att rättsläget är oklart.

För tydlighetens skull bör också nämnas att det franska företaget vanemässigt skall bedriva en verksamhet i utlandet för att den ej skall falla under den franska skatterättens tillämpningsområde. Det räcker alltså inte att representanten genomför någon enstaka affär.

2.2.3 Ett kommersiellt och avskiljbart kretslopp

Om ett franskt företag i utlandet vanemässigt genomför transaktioner som tillsammans utgör ett kommersiellt och avskiljbart kretslopp anses den verksamheten bedriven utanför Frankrike. Skattemyndigheten beskriver ett kommersiellt och avskiljbart kretslopp såsom en serie av kommersiella, industriella eller hantverksmässiga transaktioner som är styrda mot ett bestämt mål och som tillsammans utgör en sammanhängande helhet.²⁷ Ett exempel är att ett bolag vanemässigt köper in varor i utlandet för att direkt

²⁷ DB, 4H1412, 1 mars 1995, p.19.

sälja dem vidare utomlands, eller att de själva tillverkar, förpackar och säljer varor. Kravet på vanemässighet innebär att det inte räcker att ett franskt bolag någon enstaka gång köper och säljer något utomlands. En sådan realisationsvinst beskattas i Frankrike. Vidare krävs också att verksamheten är avskiljbar från bolagets verksamhet i Frankrike.

I rättsfallet CE, 14 mars 1979²⁸ hade ett franskt bolag köpt vin i Algeriet för att direkt sälja det vidare till olika afrikanska stater. Det franska bolaget hade inget driftställe utomlands och vinet befann sig aldrig på franskt territorium. Det franska bolaget ansåg att det rörde sig om ett kommersiellt och avskiljbart kretslopp som alltså inte skulle beskattas i Frankrike. Domstolen menade dock att verksamheten inte var avskiljbar från bolagets verksamhet i Frankrike. Alla beslut rörande affärerna i utlandet och alla finansiella transaktioner hade nämligen utgått ifrån huvudsätet i Frankrike. Utgången bekräftades i det snarlika rättsfallet CE, 4 juli 1997²⁹.

Vad har då avskiljbarhetsbegreppet för innebörd? Det innebär dels att verksamheten skall fungera självständigt så som en sammanhängande helhet och dels att verksamheten till sin art eller sin utövning kan särskiljas ifrån bolagets verksamhet i Frankrike. Således kan kriteriet vara uppfyllt om den typen av verksamhet som utövas utomlands helt skiljer sig från bolagets vanemässiga verksamhetsutövning i Frankrike.³⁰ Det skall alltså inte endast röra sig om en förlängning av det franska bolagets verksamhet.³¹ Som vi såg i det nyligen citerade rättsfallet så måste det dock finnas någon representant i den utländska verksamheten som har rätt att fatta beslut. Om alla beslut fattas från bolagets säte i Frankrike så är kravet på självständighet inte uppfyllt. Om det vidare finns en likhet mellan verksamheterna så kan skillnader i deras utövning få betydelse.

I rättsfallet CE, 14 februari 1944³² hade en fransk frukt- och grönsaksleverantör stött på problem i sin exportverksamhet då den engelska regeringen förbjöd import av franska potatisar år 1935. Företaget var då tvunget att lägga om sin utländska verksamhet och skickade ner två representanter till Spanien för att där köpa potatisar och sedan exportera dem till England. En annan representant fanns på plats i England för att sälja vidare potatisarna allt eftersom de importerades. Domstolen ansåg att verksamheten var avskiljbar.

En helhetsbedömning i det enskilda fallet måste göras och frågan om en verksamhet utgör ett kommersiellt och avskiljbart kretslopp har fått utstå mycket kritik eftersom leder till en stor osäkerhet för de internationella koncernerna. När domstolen skall bedöma huruvida ett utländskt företags verksamhet i Frankrike utgör ett kommersiellt och avskiljbart kretslopp så verkar domstolen göra en extensiv tolkning av detta begrepp och avskiljbarhetskriteriet tillmäts inte stor betydelse.³³ Kriteriet har ansetts vara uppfyllt, även om en del av detta kretslopp (t.ex. förpackning av varor) har ägt rum i något annat land än i Frankrike³⁴ och det kan ju ifrågasättas om denna verksamhet då utgör en ”sammanhängande helhet”. Däremot tolkas

²⁸ CE, 14 mars 1979, nr. 07098.

²⁹ CE, 4 juli 1997, nr. 146930.

³⁰ DB, 4H1413, I mars 1995, p. 16.

³¹ Lamy fiscalité des opérations internationales, 2007, Étude 235-7c.

³² CE, 14 februari 1944, nr. 67442.

³³ Castagnède, 2006, s. 206, p.218.

³⁴ CE, 13 november 1964, nr. 50944 och 60449.

kriteriet mer restriktivt då franska företags aktiviteter utomlands är inför prövning och avskiljbarhetskriteriet får större betydelse.³⁵ En sådan praxis är givetvis förmånlig för den franska statskassan.

Praxis ser dock lite annorlunda ut vad gäller export av industrialanläggningar eller fabriker som levereras ”med nycklarna i handen”³⁶, dvs. redo att börja användas med en gång. Det franska bolaget konstruerar då anläggningen utomlands och utbildar personal etc. Anläggningen förbereds då ofta i Frankrike genom ritningar, undersökningar och utbildning av personal. Tidigare ansåg domstolen att export av en sådan anläggning inte var avskiljbar från det franska bolagets verksamhet.³⁷ Den tekniska assistans som skickades utomlands sågs t.ex. som en tillfällig utvidgning av den franska verksamheten och kriteriet ansågs då inte vara uppfyllt eftersom den utländska verksamheten måste vara vanemässig. En sådan praxis blev till nackdel för de franska företagen som exporterade denna typ av anläggningar eftersom de inte kunde konkurrera på samma villkor som andra företag som beskattades med en lägre skattesats i landet där anläggningen upprättades. På 70-talet fick denna gamla praxis ge vika och domstolen bedömde att det beskattningsbara resultatet från operationen skulle fördelas mellan de båda länderna i förhållande till platsen för genomförande av de olika delmomenten.³⁸

2.3 De internationella dubbelbeskattningsavtalens inverkan

I detta sammanhang vill jag kort göra läsaren uppmärksam på de internationella dubbelbeskattningsavtalens betydelse. Om den utländska verksamheten anses utgöra ett *fast driftställe* enligt ett dubbelbeskattningsavtal så tillerkänns detta andra land oftast beskattningsrätten. Eftersom innebörden av det franska begreppet *entreprise exploitée en France* ligger nära innebörden i modellavtalets begrepp så uppkommer sällan något problem eftersom inte heller fransk intern rätt gör anspråk på att beskatta denna utländska verksamhet. I vissa hänseenden skiljer sig dock begreppen åt. Begreppet fast driftställe i modellavtalet sammanfaller t.ex. inte med begreppet driftställe i fransk intern rätt. Det finns inget krav på att driftstället skall vara självständigt i förhållande till moderföretaget för att det skall räknas som ett fast driftställe enligt modellavtalet. Således kan landet i vilket den utländska verksamheten bedrivs ha rätt beskatta resultatet av denna verksamhet eftersom det uppfyller kriterierna för fast driftställe enligt dubbelbeskattningsavtalet. Samtidigt vill Frankrike beskatta resultatet eftersom verksamheten inte är självständig och därmed räknas som ett företag drivet i Frankrike. Dubbelbeskattningsavtalen är då oftast utformade på så sätt att det andra landet har en företrädande rätt att beskatta. Det svensk-franska

³⁵ DB, 4H1413, 1995, p. 21.

³⁶ Fr. usines clés en mains.

³⁷ CE, 3 april 1968, nr. 70823.

³⁸ CE, 23 juni 1978, nr. 99444. Utgången bekräftas i CE, 17 maj 1989, nr. 34380 och CE, 11 juli 1991, nr. 57391.

dubbelbeskattningsavtalet är utformat på så sätt att det franska bolaget sedan får avräkna den *franska* skatt som hade utgått på inkomsterna från det fasta driftstället då det skall räkna ut vilken skatt det skall betala i Frankrike (alternativt exempt).³⁹

Vidare kan situationer uppstå där en viss verksamhet inte utgör ett fast driftställe enligt ett dubbelbeskattningsavtal samtidigt som verksamheten anses vara bedriven utanför Frankrike. Ett exempel är att en verksamhet bedriven utifrån en byggarbetsplats enligt modellavtalet måste pågå under minst 12 månader för att den skall uppfylla förutsättningarna för ett fast driftställe.⁴⁰ Den franska interna rätten uppställer ej ett sådant krav och verksamheten kan utgöra ett företag bedrivit utanför Frankrike även om den har pågått under mindre än 12 månader. Konsekvensen hade kunnat bli att inkomsten från en sådan verksamhet varken hade beskattats i det land den har bedrivits eller i Frankrike. Modellavtalets artikel 7.1 lyder:

The profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. [...].

Således skulle det land där det kommersiella och avskiljbara kretsloppet har bedrivits inte ha någon rätt att beskatta verksamheten eftersom den inte utgör ett fast driftställe enligt modellavtalet. Däremot förhåller det sig på så vis att Frankrike, just på grund av dubbelbeskattningsavtalet, skulle ha rätt att beskatta verksamheten. Som vi såg ovan så stipulerar nämligen artikel 209.1 CGI att även vinster som enligt ett internationellt avtal rörande dubbelbeskattningsfall skall beskattas i Frankrike faller under den franska beskattningsrätten. I detta hänseende skiljer sig alltså den franska interna rätten från den svenska. Om den svenska interna rätten inte gör anspråk på att beskatta en viss vinst så utvidgar inte heller ett dubbelbeskattningsavtal denna beskattningsrätt.

Dubbelbeskattningsavtalen kan således begränsa territorialitetsprincipens verkan, vilket är viktigt att påpeka. Även om en verksamhet uppfyller de kriterier som jag ovan har redogjort för och anses vara bedriven utanför Frankrike, så kan dess inkomster ändå komma att beskattas i Frankrike.

2.4 Lagreglerade undantag från territorialitetsprincipen

Förutom de lagreglerade regimerna för skatterättslig integration som nämndes i inledningen till denna uppsats finns det exempel i lag där avsteg har gjorts från territorialitetsprincipen. För helhetens skull vill jag kort redogöra för ett sådant undantag som trädde i kraft den 1 januari 2009. Undantaget återfinns i artikel 209 C CGI och innebär att de franska små och medelstora företagen som har färre än 2000 anställda har rätt till ett tillfälligt

³⁹ Se artikel 7.1 och 23.2.a i lagen (1991:673) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Frankrike.

⁴⁰ Modellavtalet artikel 5, p. 3.

avdrag för underskott i verksamhet som bedrivs utomlands genom en filial eller ett dotterbolag. Det franska bolaget skall beskattas enligt regimen för *impôt sur les sociétés* för att kunna omfattas av regleringen. För att räknas som ett dotterbolag i detta sammanhang så skall moderbolaget inneha minst 95 % av bolagets kapital. Den utländska verksamheten måste bedrivas i ett land inom EU eller i ett land med vilket Frankrike har ingått ett skatteavtal som innehåller en överenskommelse om administrativ hjälp⁴¹, och skall också beskattas enligt en skatteregim som liknar den franska regimen för *impôt sur les sociétés*. Regleringen innebär endast att ett uppskovsavdrag beviljas eftersom avdragen måste återföras under de fem följande åren i takt med att det utländska bolaget går med vinst. Regleringen torde ha instiftats med tanke på att ett företags etablering utomlands inledningsvis är förknippat med stora kostnader och om företaget inte får avdrag för dessa kostnader och den utländska verksamheten ännu inte har börjat ge intäkter i det franska företaget så är företagens skatteförmåga inte något vidare stark. Regleringen gäller dock inte enbart nystartade verksamheter i utlandet, utan kan även användas av de franska bolag som redan är etablerade utomlands.

2.5 Sammanfattande och kompletterande analys

Efter att ha utforskat de tre olika fallen av verksamheter som faller utanför den franska skatterättens tillämpningsområde ställde jag mig frågan om det gick att se några gemensamma drag i dessa. Det allra viktigaste kriteriet är, enligt min uppfattning, att den utländska verksamheten i stor grad skall kunna fungera självständigt. I de tre fallen krävs att någon representant på plats har befogenhet att fatta egna beslut, vilket t.ex. kan visa sig genom att en representant har befogenhet att ingå avtal i huvudföretagets namn.

Vidare finns det ett band mellan den utländska verksamheten och den franska: de utgör en och samma juridiska person. Givetvis faller också franska bolags aktiviteter genom utländska juridiska personer utanför den franska skatterättens tillämpningsområde, så länge några regler för undvikande av skatteflykt, såsom CFC- eller transfer pricing-regler, inte är tillämpliga.

Ett annat nyckelord för de tre fallen är vanemässighet. Det räcker inte att det franska bolaget genomför någon enstaka affär i utlandet.

Vi har nu fått en överblick över vilka typer av verksamheter som inte skall beskattas i Frankrike. Även om det kan låta bra att en del av företagens verksamhet inte är underkastad det relativt höga skattetrycket i Frankrike⁴² är det dock inte alltid intressant för ett företag att den utländska förgreningen faller utanför den franska skatterättens tillämpningsområde. Om den utländska verksamheten går med förlust så kan det vara mycket intressant för bolaget att få verksamheten under fransk beskattning eftersom en full skatterättslig integration då råder. Således kvittas förluster hänförliga till den utländska verksamheten mot vinster i den franska. Låt mig därför

⁴¹ Fr. clause d'assistance administrative.

⁴² Impôt sur les sociétés har en skattesats på 33, 33%

kort nämna några praktiska exempel på vilka verksamheter i utlandet som fortfarande skall beskattas i Frankrike.

- Om ett franskt företag köper in varor utomlands och direkt säljer dem vidare, utan att i utlandet förfoga över något materiellt driftställe eller ha en beroende representant på plats, så skall resultatet av denna verksamhet beskattas i Frankrike, om alla beslut hänförliga till verksamheten fattas av bolagsledningen i Frankrike. I princip alla verksamheter som i huvudsak styrs ifrån bolagets säte i Frankrike skall beskattas där. Om ett franskt bolag vill att dess utländska verksamhet skall beskattas i Frankrike behöver det egentligen bara se till att begränsa verksamhetens självständighet. Det är dock viktigt att komma ihåg att domstolen utefter de faktiska omständigheterna bedömer om självständighet har förelagat och inte bara ser till stipuleringen i ett avtal.
- Resultatet från försäljning genom oberoende representanter, såsom kommissionärer och mäklare, beskattas enligt huvudregeln i Frankrike. Om kommissionären *de facto* befinner sig i ett beroendeförhållande till sin franska principal så är rättsläget dock oklart.
- Korta och tillfälliga affärer i utlandet beskattas i Frankrike.
- Om ett kommersiellt kretslopp till sin natur eller utövning inte skiljer sig från verksamheten i Frankrike skall dess resultat beskattas i Frankrike.

Enligt min mening kan det alltså vara lätt för ett företag att se till att integrera den utländska verksamheten med den franska genom att t.ex. skala av dess självständighet. Det kan i varje fall vara intressant för ett franskt företag som vill nyetablera sig på den utländska marknaden. Att starta upp en ny verksamhet är förenat med stora kostnader och det första eller de första åren kan verksamheten gå med förlust. Det är just vid en sådan nyetablering som en skatterättslig integration är intressant. I ett uppstartningsskede kan de stora besluten i vilket fall fattas från det franska bolagssätet, och därmed kommer den franska skattemyndigheten att beskatta den utländska verksamheten i Frankrike eftersom dess självständighet är begränsad. När den utländska verksamheten sedan växer så ställs ett högre krav på självständighet. Det franska bolaget blir tvunget att föra över beslutsrätt till representanter på plats eftersom det omöjligt kan överblicka alla beslut som måste tas i det andra landet. Eftersom den utländska verksamheten då förhoppningsvis har börjat gå med vinst, så kan det däremot bara vara förmånligt för det franska bolaget att verksamheten inte integreras med deras egen som skall beskattas i Frankrike. Vad händer om verksamheten i ett senare skede börjar gå med förlust? Eftersom resultatet genom territorialitetsprincipen inte får integreras med det franska bolagets resultat så uppkommer frågan om förlusten på något annat sätt kan inverka på det beskattningsbara resultatet i Frankrike. Frågan är också relevant om ett dotterbolag i utlandet går med förlust eftersom dess resultat inte heller

beskattas i Frankrike. I det följande avsnittet kommer jag att undersöka den
regim som i doktrin har kallats för en primitiv skatterättslig integration.⁴³

⁴³ Collet, *Droit fiscal*, 2007, s. 337, p. 560.

3 Den franska regimen för fordringsavskrivningar

I fransk rättspraxis har en så kallad *abandons de créances*-regim vuxit fram. Jag har valt att översätta begreppet till regimen för fordringsavskrivningar på svenska. En fordringsavskrivning inom en koncern innebär att ett bolag i koncernen har en fordran på ett annat bolag inom koncernen och av någon anledning efterskänker bolaget denna fordran. Det kan t.ex. förhålla sig så att ett bolag producerar varor i Frankrike och säljer dem till ett dotterbolag i Sverige som i sin tur saluför varorna på den svenska marknaden. Varorna säljs på kredit och det franska bolaget har en fordran på sitt svenska dotterbolag. Snart börjar det gå knackligt för det svenska bolaget och det behöver lämna in en konkursansökan. Det franska bolaget vill dock att det svenska dotterbolaget överlever, så att det kan fortsätta att sälja de franska varorna i Sverige. För att sänka skuldnivån i det svenska dotterbolaget, och därmed rädda det från att behöva lämna in en konkursansökan, så kan det franska bolaget välja att efterskänka sin fordran. Regimen för fordringsavskrivningar innebär att det franska bolaget under vissa förutsättningar har rätt till avdrag då det efterskänker sina fordringar. Nu undrar säkert läsaren varför jag har valt rubriken ”interna stöd inom internationella koncerner” när jag här endast skriver om regimen för fordringsavskrivningar. Visst finns det andra typer av interna stöd som kan bli relevanta för att hjälpa ett företag inom koncernen? Det franska bolaget kan t.ex. göra ett aktieägartillskott eller låna ut pengar utan att begära ränta, men dessa transaktioner är varken avdragsgilla i det givande bolaget eller skattepliktiga i det mottagande bolaget. Däremot kan det franska bolaget välja att stödja det svenska bolaget genom penninggåvor eller fordringsavskrivningar. Enligt fransk rätt ökar denna typ av stöd det egna kapitalet i det mottagande bolaget och skall således alltid tas upp till beskattning.⁴⁴ Endast under vissa förutsättningar, vilka kommer att undersökas i det följande, får det givande bolaget göra avdrag för dessa. Det är denna senare typ av stöd som jag kommer att redogöra för i min uppsats. Regimen för fordringsavskrivningar har även kallats för regimen för koncerninterna stöd, men i de allra flesta fall talas det i doktrin om regimen för fordringsavskrivningar och därför har jag valt att använda detta namn. Jag vill dock göra läsaren uppmärksam på att även andra typer av koncerninterna stöd, såsom att ett företag direkt betalar löner hänförliga till ett annat företag, eller subventionerar det på något annat sätt, faller under regimen. Utgångspunkten är att transaktionerna minskar de befintliga tillgångarna i det givande bolaget. Ett bolag kan också välja att stödja en utländsk verksamhet genom att t.ex. *avstå* från att ta betalt för vissa varor. Dessa former av stöd faller inte under regimen för fordringsavskrivningar i dess klassiska bemärkelse, men de allmänna principer som framkommer i denna regim har betydelse även för dessa typer av stöd.⁴⁵

⁴⁴ Jfr, artikel 38.1-2 CGI

⁴⁵ DB, 4A2162, 2001, p. 5.

4 Allmänna förutsättningar för avdrag för fordringsavskrivningar inom koncerner

Regimen för fordringsavskrivningar har vuxit fram genom praxis och för att kunna kartlägga regimen måste denna praxis analyseras. I ett första avsnitt kommer jag att redogöra för de allmänna förutsättningarna för att få avdrag för en fordringsavskrivning inom en koncern, oberoende om denna koncern är internationell eller inte. I de följande avsnitten behandlar jag specifikt praxis kring fordringsavskrivningar inom internationella koncerner.

4.1 Fordringsavskrivning till förmån för ett dotterbolag

Då vi skall undersöka möjligheterna att få avdrag för en fordringsavskrivning till förmån för ett dotterbolag måste vi först undersöka den underliggande motiveringen hos det givande bolaget. Enligt praxis kan avskrivningarna definieras som antingen *finansiella* eller *kommersiella* stöd. För att det skall röra sig om ett kommersiellt stöd så måste detta ha sitt ursprung i kommersiella relationer mellan två företag och vara beviljat i syfte att antingen bevara en viss marknad eller för att bevara vissa inkomstkällor.⁴⁶ Ett tydligt exempel är då ett bolag agerar i egenskap av leverantör gentemot den andre som i sin tur för ut varorna på marknaden. Om företagen inte har några betydelsefulla kommersiella relationer sig emellan så kan stödet karakteriseras som finansiellt. Typexemplet är holdingbolag som har som enda aktivitet att förvalta sitt aktieinnehav.⁴⁷

4.1.1 Finansiellt stöd

Avdragsrätt kan under vissa förutsättningar beviljas ett bolag som har lämnat ett finansiellt stöd till sitt dotterbolag. Ett rättsfall av stor vikt på detta område är CE, 30 april 1980⁴⁸:

I rättsfallet hade ett franskt moderbolag skrivit av en fordran till förmån för ett franskt dotterbolag i ekonomiska svårigheter. Frågan var om avskrivningen var avdragsgill för moderbolaget eller inte. Domstolen ansåg att moderföretaget genom att bevilja avskrivningen hade agerat inom ramen för en normal förvaltning (*acte normal de gestion*) då det stödde sitt dotterbolag som hade ekonomiska svårigheter. Det hade ju agerat i sitt eget intresse eftersom det velat värna om sitt renommé genom att stödja dotterbolaget. Det saknade betydelse att

⁴⁶ Gouthière, *Les impôts dans les affaires internationales*, 2001, s. 311, p. 1026.

⁴⁷ Cozian, *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, 1996, s. 434, p. 36.

⁴⁸ CE, 30 april 1980, nr. 16253.

moderföretaget på annat sätt hade kunnat stödja sitt dotterbolag, t.ex. genom att teckna nya aktier och tillskjuta kapital den vägen. Vidare ansåg domstolen att avskrivningen endast skulle vara avdragsgill till den del den inte ökade dotterbolagets egna kapital⁴⁹ och endast till den del kapitalet ägts av andra aktieägare om det egna kapitalet ökade.

Låt oss granska domstolens kriterier lite närmare.

För det första skall avskrivningen av fordran ha beviljats in om ramen för en normal förvaltning (se avsnitt 4.1.3). I fransk skatterätt är detta en allmän förutsättning för att avdragsrätt skall beviljas för kostnader, oavsett om det rör sig om en avskrivning av fordran eller inte. Något som vidare är av intresse är domstolens uttalande att det inte spelar någon roll att moderbolaget kunde ta till andra medel för att hjälpa sitt dotterbolag. Moderbolaget kan ju t.ex. välja att skjuta till kapital genom ett aktieägartillskott eller låna ut pengar till dotterbolaget, vilket hade gett en helt annan skatterättslig konsekvens. Liksom jag redan har nämnt så är varken aktieägartillskottet eller lånet avdragsgillt för moderbolaget eller beskattningsbart hos dotterbolaget. Om moderbolaget däremot upplåter en fordran så är det i vissa fall avdragsgillt hos moderbolaget och skall tas upp hos dotterbolaget. Eftersom dotterbolaget befinner sig i en ekonomisk kris så har det inget positivt resultat att beskatta. För fiskus spelar det alltså roll vilken metod moderbolaget väljer. Att systematiskt välja att använda sig av regimen för fordringsavskrivningar skulle skattemyndigheten kanske rentav vilja definiera som rättsmissbruk och därigenom vägra avdrag? Som vi ser i detta rättsfall ställer sig Conseil d'État avvisande till en sådan tolkning. Företagen får själva välja hur de vill stödja sitt dotterbolag utan att staten, genom skattemyndigheten, skall lägga sig i.

För det andra är avskrivningen endast avdragsgill till den del det inte ökar dotterbolagets egna kapital, och endast till den del kapitalet innehas av andra aktieägare om det egna kapitalet ökar. Med detta menar domstolen att det egna kapitalet inte får öka i positiva värden om avskrivningen skall vara avdragsgill. Motiveringen för en sådan utgång är tydlig. Om dotterbolagets egna kapital ökar genom avskrivningen så anses även värdet på moderbolagets aktieinnehav öka i motsvarande mån (vilket det inte anses göra om dotterbolagets egna kapital förblir negativt). Anskaffningsutgifter eller förbättringsutgifter för aktier är inte avdragsgilla utan får tillgodoräknas först vid en framtida försäljning av aktieinnehavet. Om avskrivningen skulle vara avdragsgill även i denna del så skulle det givande bolaget således erhålla dubbla avdrag. Om det finns andra ägare i bolaget så skulle det givande bolagets aktieinnehav inte öka lika mycket som värdet på avskrivningen eftersom alla ägares aktieinnehav stiger i värde genom avskrivningen. Därför beviljas det givande bolaget avdrag till så stor del som det finns andra aktieägare i bolaget. Konsekvenserna av rättsfallet kan återspeglas i följande tre situationer:

1. *Dotterbolagets egna kapital är negativt både före och efter avskrivningen* – Det givande bolaget får avdrag för hela avskrivningen, så länge det ryms inom ramen för en normal förvaltning.

⁴⁹ Fr. actif net. Jfr. Artikel 38.2 CGI.

2. *Dotterbolagets egna kapital är positivt både före och efter avskrivningen* – Det givande bolaget får endast avdrag för en sådan stor del av avskrivningen som motsvaras av andra ägares aktieinnehav i bolaget. Om det t.ex. finns en minoritetsägare i bolaget som äger 5 % av aktierna, så får majoritetsägaren endast avdrag för 5 % av värdet på avskrivningen. Det bör observeras att avskrivningen måste rymmas inom ramen för en normal förvaltning.
3. *Dotterbolagets egna kapital är negativt före men positivt efter avskrivningen* – I detta fall får man kombinera de ovanstående två situationerna. Avskrivningen är i sin helhet avdragsgill till den del den täcker upp det negativa värdet av det egna kapitalet. Den återstående delen är endast avdragsgill i den mån det finns andra aktieägare i bolaget. Avskrivningen måste fortfarande rymmas inom ramen för en normal förvaltning.

Vad gäller dotterbolaget så beskattas det för värdet av hela avskrivningen. Eftersom det givande moderbolaget i situation 1 och 2 inte får avdrag för hela avskrivningen så leder det till en ekonomisk dubbelbeskattning. Lagstiftaren följde därför upp rättsfallet genom artikel 216 A i CGI, vilken stipulerar att då avskrivningen inte är avdragsgill hos moderbolaget, så skall det inte heller tas upp hos dotterbolaget. Det krävs dock att dotterbolaget ökar sitt kapital med ett värde som minst motsvarar värdet på den icke-avdragsgilla delen av avskrivningen inom två år efter räkenskapsårets slut. Denna reglering ger ett incitament till moderbolagen att stärka dotterbolagens ekonomiska situation genom att öka deras aktiekapital.⁵⁰ Eftersom avskrivningen i denna del varken får göras avdrag för i moderbolaget, eller tas upp i dotterbolaget så kan situationen jämföras med ett vanligt aktieägartillskott.

För helhetens skull bör här även nämnas att om ett moderbolag ger ett finansiellt stöd till sitt dotterdotterbolag så utgår domstolen från att stödet ökar värdet på moderbolagets innehav i dotterbolaget, om inte annat visas.⁵¹ För att avskrivningen till dotterdotterbolaget skall vara avdragsgill i sin helhet måste det givande bolaget bevisa att värdet på aktieinnehavet i det egna dotterbolaget inte har ökat genom avskrivningen.

4.1.2 Kommersiellt stöd

En fordringsavskrivning till förmån för ett dotterbolag kan också vara avdragsgill om den har beviljats i ett kommersiellt sammanhang. Ett exempel från rättspraxis hittar vi i CE, 27 november 1981⁵²:

Ett franskt bryggeriföretag saluförde sina produkter i Tyskland genom ett nyköpt tyskt dotterbolag. För att kunna undvika att dotterbolaget skulle behöva lämna in sin konkursansökan eftergav moderbolaget en fordran som det då hade på sitt dotterbolag. Frågan var om denna var avdragsgill eller inte. Domstolen besvarade denna fråga jakande då de ansåg att moderbolaget hade agerat inom ramen för en normal förvaltning, dvs. i sitt eget intresse. Att låta dotterbolaget

⁵⁰ Cozian, 1996, s. 451, p. 82.

⁵¹ CE, 10 mars 2006, nr. 263183.

⁵² CE, 27 november 1981, nr. 16814.

gå i konkurs skulle påverka både kreditvärdighet och förutsättningarna för att marknadsföra företagets produkter i Tyskland.

Rättsfallet innebär att en avskrivning av en fordran inom ramen för kommersiella relationer mellan bolagen är avdragsgill om den har beviljats i det givande bolagets intresse (inom ramen för en normal förvaltning), vilket kommer att diskuteras närmare i nästa avsnitt.

Huruvida ett stöd har rymts inom ramen för *kommersiella relationer* eller inte verkar domstolen tolka mycket generöst.

I rättsfallet CE, 4 december 1985⁵³, hade ett moderbolag inom restaurangbranschen avskrivit en fordran till förmån för ett dotterbolag. De hade helt skilda kundkretsar och även om moderbolaget i viss mån levererade varor till sitt dotterbolag, så utgjorde förtjänsten av detta endast en mycket liten del av bolagets resultat. Även om de kommersiella relationerna mellan bolagen var svaga så ansåg domstolen att det hade legat i moderbolagets kommersiella intresse att bevilja stöden. Domstolen fann att det låg i bolagets intresse att rädda dotterbolaget ur dess ekonomiska kris och på så sätt skydda sitt renommé och upprätthålla sin egen verksamhet.

Det är alltså inte endast stöd mellan rent vertikalt integrerade bolag (leverantör-distributör) som anses uppkomma inom ramen för kommersiella relationer, utan det räcker att ett visst handelsflöde existerar dem emellan. Det viktiga är att relationen inverkar på resultatet i moderbolagets verksamhet. Storleken på de kommersiella relationerna kan dock få betydelse för om ett stöd skall anses rymmas inom ramen för en normal förvaltning eller inte (se avsnitt 4.1.3).

Problem kan uppkomma om ett bolag både har kommersiella och finansiella relationer med sitt utländska dotterbolag. Rättstillämparen undersöker då i första hand om avskrivningen kan karaktäriseras som ett kommersiellt stöd⁵⁴. Först om stödet inte kan karaktäriseras som kommersiellt prövas det enligt reglerna för finansiella stöd. Skillnaden är att det kommersiella stödet är avdragsgillt i sin helhet⁵⁵ och till skillnad från det finansiella stödet inte har någon inverkan på värdet av aktieinnehavet i det mottagande bolaget.

Det finns även ett lagreglerat fall då kommersiella stöd i form av fordringsavskrivningar är avdragsgilla. Om en fordringsavskrivning har beviljats inom ramen för en företagsrekonstruktionsplan⁵⁶ så är den avdragsgill enligt artikel 39.1 nr.8 CGI. Denna bestämmelse är relativt ny (2005) och jag har inte lyckats hitta någon information kring dess närmare innebörd. Enligt min mening torde den innebära att borgenären behöver visa att fordringen har uppkommit inom ramen för kommersiella relationer. Domstolen utgår sedan från att en avskrivning ligger inom ramen för en normal förvaltning, eftersom den är ett led i att sätta ett bolag på fötter igen, och gör då inte en särskild prövning om avskrivningen annars ryms inom ramen för en normal förvaltning (se avsnitt 4.1.3.).

⁵³ CE, 4 december, 1985, nr. 44323.

⁵⁴ Se t.ex. CE 27 november 1981, nr. 16814.

⁵⁵ Observera dock diskussionen om stöd som försätter det mottagande bolaget *in bonis* i avsnitt 4.1.3.

⁵⁶ Plan de sauvegarde eller plan de redressement, se artikel L 620-1 och L 631-1 Code de commerce.

4.1.3 Acte normal de gestion

En allmän förutsättning för att avdragsrätt skall beviljas avskrivningen är alltså att den ryms inom ramen för en normal förvaltning (*acte normal de gestion*). Begreppet har utvecklats i praxis och gäller som förutsättning för avdragsrätt för alla olika typer av kostnader och inte bara för fordringsavskrivningar och andra stöd. Om transaktioner sker mellan två bolag inom samma koncern blir principen mycket betydelsefull eftersom det finns en risk för fiktiva transaktioner mellan bolagen som företas i det enda syftet att optimalt lokalisera det beskattningsbara resultatet i koncernen. Utgångspunkten är ju att transaktioner mellan två sinsemellan oberoende bolag är ekonomiskt övervägda och förankrade i verkligheten och då får principen en undanskymd roll.

För att ett företag skall anses ha agerat inom ramen för en normal förvaltning så måste det ha agerat i sitt *eget intresse*.⁵⁷ En bolagschef kan t.ex. inte köpa sig själv en lyxbil på bolagets bekostnad och räkna med att kostnaden är avdragsgill i bolaget eftersom det inte är förenligt med *bolagets* intresse. Enligt min mening kan förutsättningen omformuleras till att kostnader skall vara avdragsgilla om de bidrar till intäkternas förvärvande, på samma sätt som det förehåller sig i svensk rätt⁵⁸. Bolagets eget intresse är ju normalt att gå med vinst, och kostnader som läggs ut i syfte att erhålla vinst är då avdragsgilla. Intresset hos ett bolag att genomföra olika transaktioner i det enda syftet att betala mindre skatt erkänns dock inte som legitimt.

Det är inte svårt att förstå varför det finns ett krav på att ett företag måste ha agerat i sitt eget intresse för att få avdrag för sina kostnader. Om ett företag kan köpa in vadsomhelst i företaget eller spendera pengarna hursomhelst utan att räkna med att vinna någonting på det, så finns det snart inget resultat för fiskus att beskatta. Rent benefika gåvor eller bidrag faller således normalt inte inom ramen för en normal förvaltning.⁵⁹ Däremot kan det vara motiverat att tillåta avdrag för en fordringsavskrivning till ett utländskt dotterbolag i ekonomiska svårigheter då det har t.ex. har skett i syftet att bevara en viss marknad. Att få vara kvar på marknaden i detta andra land kan ju i framtiden inbringa intäkter som fiskus kan beskatta. Om ett företag räddar sitt närstående företag från konkurs genom ett kommersiellt eller finansiellt stöd så bidrar det också till att skydda det givande bolagets renommé eller kreditvärdighet hos bankerna, vilket i sin tur främjar eller bevarar inkomstkällor för det givande bolaget. Vidare kan en fordringsavskrivning av finansiell karaktär vara beviljad i syfte bevara värdet på det givande bolagets aktieinnehav i det andra bolaget.

Förutsättningen att avskrivningen skall ligga i det givande bolagets intresse innebär å andra sidan att om det inte finns något hopp om att det utländska dotterbolaget kommer att kunna generera vinst i framtiden och överleva, så är avskrivningen inte heller avdragsgill. I en instruktion från

⁵⁷ Collet, 2007, s. 228, p. 372.

⁵⁸ Jfr. inkomstskattelagen (1999:1229) 16:1.

⁵⁹ Cozian, 2008, s. 73, p. 166.

Direction générale des impôts från den 22 augusti 1983 framgick således att upprepade fordringsavskrivningar som leder till att dotterbolagets förluster överförs till moderbolaget inte kunde rymmas inom ramen för en normal förvaltning.⁶⁰ Domstolen håller till en början fast vid att avskrivningen måste vara exceptionell för att vara avdragsgill⁶¹, men i senare rättsfall verkar det som att principen frångås.

Rättsfallet CE, 30 mars 1987 (plenimål)⁶² handlade om ett franskt företag som upprepade gånger hade betalat löner för personal som arbetade för ett schweiziskt dotterbolag. Det motiverade moderbolaget med att det var nödvändigt för att kunna bemöta den hårda konkurrensen på den schweiziska marknaden och därmed bevara sin marknad i Schweiz. Domstolen tog ingen hänsyn till att moderföretaget upprepade gånger hade betalat dessa löner utan ansåg det vara påvisat att moderföretagets intresse av att bevara den schweiziska marknaden vägde upp mot den beviljade förmånen, och därmed rymdes förfarandet inom ramen för en normal förvaltning.

Jag tolkar rättsfallet på så vis att om det finns hopp för att dotterbolaget kan bestå på marknaden och verkligen generera vinst för moderbolaget så borde upprepade stöd kunna vara avdragsgillt i det franska moderbolaget oberoende av deras upprepande karaktär. Fokus borde ligga på huruvida dotterbolaget genererar eller kommer att generera vinst till förmån för moderbolaget. Om det däremot inte finns några framtidsutsikter alls för dotterbolaget och det kan ses som ren idioti att försöka hålla liv i det, så borde upprepade stöd inte vara avdragsgilla. Enligt min mening är det ur den synvinkeln frågan måste belysas. Att stödet ges en eller flera gånger saknar då egentligen betydelse.⁶³ Såsom juristen Maurice Cozian så inlevelsefullt uttrycker det:

En réalité, ce qui est condamnable, c'est le soutien sans espoir de guérison de filiales moribondes maintenues en survie artificielle grâce à des subventions ou des abandon de créances systématiques.⁶⁴

Cozian betonar också att hålla liv en struktur vars enda resultat är att frambringa förluster inte rymms inom ramen för en normal förvaltning. Enligt min mening torde rättspraxis kring avskrivningars upprepande karaktär få ge vika och i stället bör omständigheterna i det enskilda fallet få avgöra huruvida det rymms inom ramen för en normal förvaltning att bevilja upprepade avskrivningar eller inte. Tidpunkten för bedömningen om ett stöd rymms inom en normal förvaltning eller inte är då stödet faktiskt beviljas. Det är vid denna tidpunkt det givande bolaget måste fråga sig om det finns något hopp om att det mottagande bolaget kan återhämta sig. Om ett sådant hopp finns vid stödtillfället, men det senare faktiskt visar sig att det mottagande

⁶⁰ BODGI, 4-A-7-83, 1983, p.22.

⁶¹ Se t.ex. CE, 20 december 1985, nr. 46390 och CE, 15 oktober 1986, nr. 39415.

⁶² CE, 30 mars 1987, nr. 52754.

⁶³ Se även rättsfallet CE, 12 juli 1978, nr. 02138 och 02769 vars utgång går i linje med denna uppfattning.

⁶⁴ Cozian, 1996, s. 445, p. 62. Min översättning: ”Det som i själva verket är förkastligt är att stödja utan att ha något hopp om läkedom för de döende dotterbolagen som på konstlad väg hålls vid liv tack vare systematiska bidrag eller avskrivningar av fordringar”.

bolaget måste lämna in sin konkursansökan, så behöver ett beviljat avdrag för stödet inte ifrågasättas för den sakens skull.⁶⁵

För att en fordringsavskrivning skall rymmas inom ramen för en normal förvaltning behöver dess storlek också vara proportionerlig till den förväntade förtjänsten, vilket i doktrin brukar uttryckas med att det skall finnas en verklig och tillräcklig kompensation för stödet.⁶⁶ I praxis finner vi exempel på hur avdragsrätt för fordringsavskrivningar har nekats eftersom deras storlek vida överskridit den vinst som har kunnat härledas ur relationerna med det mottagande företaget.⁶⁷ I den del avskrivningen står i proportion till den erhållna eller förväntade förtjänsten är den givetvis avdragsgill. Stödets skälighet kan prövas i jämförelse med om ett lika stort stöd hade beviljats ett utomstående företag under samma förutsättningar.⁶⁸

En intressant fråga är om ett stöd av kommersiell karaktär är avdragsgillt om det skulle medföra att det hjälpta dotterbolaget genom stödet försätts i en vinstsituation. Avskrivningen eller bidraget måste nämligen just kunna karaktäriseras som ett *stöd* till den andra verksamheten. Om det mottagande bolaget inte går med förlust, utan mycket väl kan sköta sin ekonomi på egen hand och betala sina fordringar så är avskrivningen inte avdragsgill för det givande bolaget eftersom det inte för sin egen verksamhet har något intresse av ett sådant stöd.⁶⁹ Kostnader hänförliga till det mottagande bolaget skall ju i normala fall vara avdragsgillt i detta andra bolag. Jag lyckas inte hitta något klart svar på denna fråga i rättspraxis. I det ovan nämnda rättsfallet CE, 30 mars 1987 föreslog regeringsombudet⁷⁰ Martin Laprade⁷¹ att det inte var nödvändigt att genom avskrivningen försätta det schweisiska bolaget i en vinstsituation, och därför skulle endast en del av avskrivningarna vara avdragsgill. Domstolen gick dock ej på denna linje, men av rättsfallet framgår inte varför. Juristen Bruno Gouthière anser det dock vara förnuftigt att i avsaknad av klara föreskrifter utgå ifrån att en avskrivning inte skall försätta det mottagande bolaget *in bonis*.⁷² Enligt min mening torde domstolen göra en bedömning av omständigheterna i varje enskilt fall. Som vi kommer att se i ett senare avsnitt (avsnitt 5.2.) finns det i rättspraxis exempel på att fordringsavskrivningar till förmån för ett utländskt dotterbolags filialer i princip kan rymmas inom ramen för en normal förvaltning trots att dotterbolaget själv går med vinst. Det kan nämligen finnas ett intresse hos det givande bolaget att dotterbolaget har ett eget kapital så att det kan utveckla sina egna kommersiella relationer med moderbolaget. Vi måste komma ihåg att för att rymmas inom ramen för en normal förvaltning så måste avskrivningen ligga i det givande bolagets intresse. Om ett dotterbolag själv kan stå för sina kostnader så har bolaget inget legitimt

⁶⁵ Ibid, s.447, p. 68.

⁶⁶ Se t.ex. DB4A2162, 2001, p. 12.

⁶⁷ Se t.ex. CE, 26 februari 2003, nr. 223092.

⁶⁸ Se t.ex. Laprade, Förslag till avgörande i målet CE, 30 mars 1987, nr. 52754, 1987, s. 265 och Gouthière, 2001, s. 313, p. 1029.

⁶⁹ Castagnède, 2006, s. 437, p. 494.

⁷⁰ Fr. Commissaire du Gouvernement. Kallas dock sedan den 1 februari 2009 för Rapporteur Public (offentlig föredragande). Jfr, artikel L7 Code de justice administrative.

⁷¹ Laprade, 1987, s. 265.

⁷² Gouthière, 2001, s. 314, p. 1029-1.

intresse av att stödja det. Om dotterbolaget t.ex. måste avstå från att utveckla en viss marknad (vilken skulle främja moderbolaget) för att kunna betala sina kostnader kan moderbolaget däremot ha ett legitimt intresse av en fordringsavskrivning trots att dotterbolagets resultat är och förblir positivt.

Vad gäller bevisbördan så ligger det på skattemyndigheten att visa att ett stöd mellan två bolag inte ryms inom ramen för en normal förvaltning, men detta beviskrav anses vara uppfyllt om det givande bolaget inte kan förklara hur stödet har legat i dess eget intresse. Skattemyndigheten behöver alltså endast bevisa förekomsten av ett visst stöd⁷³ Om fordringsavskrivningen är av internationell karaktär finns en särskild bevisregel i artikel 57 CGI, vilken kan jämföras med den svenska korrigeringsregeln så som den kommer till uttryck i 14:19 IL (*transfer pricing*-regeln). Den franska korrigeringsregeln och principen att ett bolags transaktioner skall rymmas inom ramen för en normal förvaltning är mycket närliggande, och vid internationella transaktioner överlappar de ofta varandra. Skattemyndigheten kan fritt välja vilken regel som skall åberopas för att komma åt en värdeöverföring till en utländsk verksamhet.⁷⁴ Korrigeringsregeln innebär att om skattemyndigheten lyckas bevisa att ett beroendeförhållande⁷⁵ föreligger mellan företagen och att det utländska företaget (vilket innefattar både dotterbolag och filial, m.m.) har beviljats en förmån så ankommer det på det franska företaget att bevisa att denna förmån har beviljats i dess eget intresse. Lyckas det inte med det uttagsbeskattas stödet. Vid rena penningbidrag ger det samma effekt som att avdragsrätt inte beviljas för stödet. Om det mottagande bolaget är beläget i ett skatteparadis behöver skattemyndigheten inte ens styrka beroendeförhållandet, utan det förutsätts. I detta sammanhang bör påpekas att den franska skattemyndigheten i sina skrivelser har noterat att en fordringsavskrivning inte ryms inom ramen för en normal förvaltning om den utgör ett led i en optimal lokalisering av det beskattningsbara resultatet i företagsgrupper, särskilt om det mottagande företaget är beläget i ett skatteparadis.⁷⁶ Av vissa skrivelser att döma verkar skattemyndigheten t.o.m. inta den ställningen att stöd till företag som är belägna i skatteparadis aldrig är avdragsgilla.⁷⁷ Jag har inte lyckats hitta något stöd för denna uppfattning i doktrin, och min personliga uppfattning är att även om det kan vara svårare att bevisa för det givande bolaget att ett stöd har beviljats i ett genuint eget intresse i dessa fall så kan stödet vara avdragsgillt om bolaget lägger fram starka bevis för sin sak. Här kan vi t.ex. jämföra med artikel 238 A CGI som ger en presumtion för att de betalningar som ett franskt bolag har erlagt ett bolag i ett lågbeskattat land är fiktiva och inte skall vara avdragsgilla i det franska bolaget. Det franska bolaget kan dock bryta denna presumtion om

⁷³ Se t.ex. Cozian, 1996, s. 408-409 och CE, 26 februari 2003, nr. 223092 och CE, 26 mars 2008, nr. 296625.

⁷⁴ Jfr. Cozian, 1996, s.382.

⁷⁵ Juridiskt eller faktiskt beroendeförhållande. Se t.ex. Castagnède, 2006, s. 90-91, p. 83.

⁷⁶ BODGI, 4-A-7-83, 1983.

⁷⁷ Se DB4A163, 2001, p.23: "Toutefois, lorsque l'abandon de créance ou la subvention a bénéficié à une société établie dans un pays à fiscalité privilégiée, les sommes ainsi transférées ne pourront être considérées comme déductibles des résultats de la société française."

hon lyckas visa att betalningen är grundad på verkliga affärer och rymms inom ramen för en normal förvaltning.

Som redan har framgått så ligger fokus på *bolagets* intresse. Då företag är sammanlänkade i en koncernrelation så kan ett företag fatta ett beslut i enlighet med *koncernens* intresse. Om ett företag upplåter en fordran till ett närstående företag och hänvisar till koncernens intresse så uppkommer frågan om förfarandet rymms inom ramen för en normal förvaltning. Jag utgår ifrån att företaget inte konkret kan visa på en egen vinning med förfarandet.

Rättsfallet CE, 28 april 2006⁷⁸ handlade om dotterbolaget *Atys* som hade ersatt vissa kostnader hänförliga till personal som hade skickats ut för att arbeta i två andra utländska dotterbolag inom koncernen. För att rättfärdiga avdrag för dessa kostnader hänvisade bolaget till koncernens intresse av att främja en internationell karriär för sin personal samt till att det skulle vara svårt för de utländska dotterbolagen att bära ökade kostnader kopplade till denna beskickning. Domstolen medgav att argumenten hade kunnat motivera avdragsrätt om de hade kommit från moderbolaget, dvs. om moderbolaget hade bekostat beskickningarna. Däremot kunde dotterbolaget *Atys* inte få avdrag för sina kostnader då det inte hade lyckats visa sitt eget intresse av operationen.

Denna rättspraxis innebär att om ett bolag vill ha avdrag för sina kostnader så måste det konkret visa hur dessa utgifter ligger inom sitt eget intresse. Det går alltså inte att hänvisa till intresset för ett annat bolag inom koncernen eller till intresset hos koncernen i sin helhet. Rättsfallet innebär dock inte att en avskrivning av fordran eller annan kostnad inte är avdragsgill endast av den anledningen att de har uppkommit i relationen mellan två systerbolag.

Rättsfallet CE, 1 mars 2004⁷⁹ rörde en fordringsavskrivning mellan två systerbolag. Domstolen avgjorde, föga förvånande, att om det givande systerbolaget påvisar ett eget intresse av avskrivningen så kan den vara avdragsgill.

För att sammanfatta: bolaget måste kunna bevisa att det har ett personligt intresse i att stödja ett närstående bolag för att kunna få avdrag för det beviljade stödet. Att hänvisa till koncernintresset räcker inte. Nu tänker kanske läsaren att en sådan utgång är uppenbar då bolagets utgifter skall vara i sitt eget intresse för att rymmas inom ramen för en normal förvaltning och därmed vara avdragsgilla. Här vill jag dock invända och påminna om hur medgörlig domstolen var när det gällde att erkänna bolagets intresse i att upprepade gånger stödja sitt dotterbolag i ekonomiska svårigheter. I dessa fall gör domstolen en extensiv tolkning av vad som ligger i bolagets intresse. Egentligen så skulle det inte vara omöjligt att argumentera för att även koncernens intresse skulle kunna motivera avdragsrätt för ett internt stöd till ett utländskt dotterbolag. Att koncernen och dess företag mår bra och får ett starkt renommé torde i slutändan gynna det givande bolaget på flera sätt, t.ex. genom att det får fler klienter och lättare kan erhålla lån hos banker etc. Men samtidigt skulle det få stora konsekvenser om domstolen erkände koncernintresset som ett motiv för avdragsrätt. Eftersom det torde

⁷⁸ CE, 28 april 2006, nr. 278738. Se även följande rättsfall med liknande utgång: CE, 21 juni 1995, nr. 132531, CE, 28 april 2006, nr. 277572 och CE, 30 maj 2007, nr. 285573.

⁷⁹ CE, 1 mars 2004, nr. 237013.

vara lätt att visa att koncernen på något sätt har haft nytta av stödet så öppnar ju sig en hel värld av möjligheter till förtäckta värdeöverföringar mellan koncernbolagen för att undkomma beskattning. Det öppnar upp för en förmånlig oreglerad koncernbeskattning som till och med är förmånligare än den som lagstiftaren banat väg för i lagtext. Särskilt i internationella förhållanden skulle det här vara av stort intresse eftersom den lagreglerade regim för skatterättslig integration som står till buds både är svåröverblickbar och otymplig.

För tydlighetens skull måste jag också nämna något om den typ av stöd där det givande bolaget avstår från att ta betalt för vissa varor eller tjänster. Som jag tidigare nämnde faller inte denna typ av stöd under regimen för fordringsavskrivningar i dess klassiska bemärkelse, men de principer som framkommer i denna regim gäller även för dem. I fransk skatterätt förutsätts att transaktioner mellan närstående företag sker till normala priser, vilket kan jämföras med den s.k. armlängdsprincipen, som vi känner igen från reglerna i dubbelbeskattningsavtalen. Rättstillämparen jämför då med hur transaktionerna hade prissatts mellan två oberoende näringsidkare. Således ligger det normalt inte inom ramen för en normal förvaltning att låna ut pengar till ett närstående bolag utan att begära någon ränta, eller att vederlagsfritt gå i borgen för det andra bolaget och då skall sådana transaktioner uttagsbeskattas. Om transaktionerna inte har fått en normal prissättning kan en uttagsbeskattning dock undvikas om det bolag som har beviljat stödet kan visa att transaktionerna är förenliga med de principer som har framkommit genom regimen för fordringsavskrivningar enligt ovan. Således skulle t.ex. ett bolag kunna beviljas avdrag för den förlust som uppkommer vid en försäljning av tillgångar till under självkostnadspris till sitt dotterbolag om transaktionen har genomförts i syfte att finansiellt stödja dotterbolaget och då endast om värdet på stödet inte positivt ökar det egna kapitalet i dotterbolaget.⁸⁰

4.2 Fordringsavskrivning till förmån för en filial

I detta avsnitt vill jag egentligen bara påpeka det uppenbara. Mellan ett franskt bolag och dess franska filial råder full skatterättslig integration. Det som karakteriserar en filial är just att den inte utgör en egen juridisk person, även om den har en självständig förvaltning och ledning. Ur en skatterättslig synvinkel utgör bolaget och dess filial samma skattesubjekt. Det är i detta sammanhang vi måste förstå att bolaget inte kan få avdrag för en avskrivning av fordran som detta beviljar sin filial. För det första så kan ett bolag inte ha en fordran på sig själv. För det andra skulle ett avdrag för en sådan hypotetisk fordran inte spela någon roll ur skatterättslig synpunkt. Visst, det negativa resultatet hos filialen blir mindre med tanke på att värdet av avskrivningen i så fall skall tas upp till beskattning och huvudsätets beskattningsbara resultat blir mindre om de får avdrag för avskrivningen. Ett

⁸⁰ DB, 4A2162, 2001, p. 8.

sådant system skulle endast göra någon skillnad om filialen och huvudsätet utgjorde två skilda skattesubjekt. Eftersom så inte är fallet och full skatterättslig integration råder så sänker filialens förlust i sin helhet det beskattningsbara resultatet hos bolaget och resultatet blir i slutändan detsamma. Stöd mellan verksamheterna blir alltså enligt huvudregeln utan skatterättslig konsekvens, men det finns undantag i praxis innebärande att värdeöverföringar till en verksamhet inom samma juridiska person skall rymmas inom ramen för en normal förvaltning då inkomsten från den senare verksamheten skall beskattas enligt en annan skatteregim med en förmånligare skattesats.⁸¹ Jag ämnar inte gå närmare in på den frågan här.

Det som nu har anmärkts gäller inte endast relationen mellan ett franskt bolag och dess filialer, utan alla olika typer av verksamheter som bolaget har valt att inte bedriva i form av egna juridiska personer. Här vill jag återkoppla till avsnittet om territorialitetsprincipen. Om ett franskt bolag bedriver verksamhet i utlandet som varken faller under begreppet fast driftställe, kvalificerad och beroende representant eller kommersiellt och avskiljbart kretslopp så råder full skatterättslig integration. Om bolagets i utlandet bedrivna verksamhet p.g.a. territorialitetsprincipen inte skall beskattas i Frankrike så får förluster i denna verksamhet inte heller tillgodoräknas der franska bolaget. På grund av territorialitetsprincipen så blir plötsligt frågan om avdragsrätt för en avskrivning av fordran till förmån för en sådan utländsk filial eller verksamhet av stor vikt.

⁸¹ Jfr, CE, 11 juli 1983, nr. 40890.

5 Fordringsavskrivningar till förmån för ett utländskt dotterbolag

5.1 Rättspraxis utveckling

I äldre praxis intar Conseil d'État en restriktiv ställning i förhållande till avdragsrätt för internt stöd inom internationella koncerner. Denna vägran att bevilja avdragsrätt motiveras i äldre rättspraxis med stöd av territorialitetsprincipen.

I rättsfallet CE, 25 oktober 1972⁸² uttalade domstolen att om ett bolag som har sitt säte i Frankrike bedriver en avskiljbar kommersiell eller industriell verksamhet utanför Frankrike, så får det, vid beräkningen av det beskattningsbara resultatet i Frankrike, inte tillgodoräkna sig variationer i resultatet vilka är hänförliga till händelser eller operationer kopplade till den utländska verksamheten. Territorialitetsprincipen, såsom den kommer till uttryck i artikel 209 1 st CGI utgör ett hinder mot ett sådant tillgodoräknande. Vidare uttalar domstolen att det inte spelar någon roll hur variationer i det franska resultatet uppstår. En fordringsavskrivning på den utländska verksamheten får således inte göras avdrag för i det franska bolaget.⁸³

I senare rättspraxis visar dock domstolen på en allt mer generös inställning:

I rättsfallet CE, 20 november 1974⁸⁴ hade ett franskt bolag upplåtit en fordran till förmån för sitt algeriska dotterbolag. Domstolen bedömde att avskrivningen var av kommersiell karaktär. Avskrivningen motiverades av att dotterbolaget annars hade fått ställa in sina betalningar vilket skulle leda till förfång för både borgenärer och kunder. Domstolen bedömde att det givande bolaget genom avskrivningen hade skyddat sin egen kreditvärdighet i Frankrike och att avskrivningen därigenom var avdragsgill. Avdragsrätt beviljades även i det ovan nämnda rättsfallet CE, 27 november 1981 (se avsnitt 4.1.2) med en liknande motivering.

I doktrin brukar följande rättsfall användas för att belysa domstolens restriktiva inställning till att tillåta avdrag för fordringsavskrivningar till ett utländskt dotterbolag⁸⁵:

I rättsfallet CE, 14 mars 1984 fann domstolen att territorialitetsprincipen utgjorde ett hinder för att tillåta avdrag för avskrivning av fordringar till förmån för ett utländskt dotterbolag. Det franska moderbolaget hade upprepade gånger beviljat sitt amerikanska dotterbolag avskrivningar av fordringar som uppkommit genom penninglån och obetalda varuinköp. Dessa avskrivningar hade moderbolaget också gjort avdrag för. Domstolen motiverade sin vägran att tillåta avdrag

⁸² CE, 25 oktober 1972, nr. 81999.

⁸³ I det aktuella rättsfallet rörde det sig dock om relationen mellan ett franskt bolag och dess algeriska *filial*, men domstolen uttalar sig i generella termer om situationen där ett franskt företag utövar verksamhet utomlands. Rättsfallet brukar citeras i doktrin för att sammanfatta domstolens dåtida inställning till stöd inom internationella koncerner. Se t.ex. Castagnède, 2006, s. 435, p. 493.

⁸⁴ CE, 20 november 1974, nr. 85191.

⁸⁵ Se t.ex. Castagnède, 2006, s.436, p. 493.

med att moderbolagets förfarande i verkligheten innebar att det överförde dotterbolagets förluster till sitt eget beskattningsbara resultat i strid med territorialitetsprincipen. Avdragsrätt kunde endast beviljas i undantagsfall om dotterbolaget temporärt befann sig i en svår ekonomisk situation och om förutsättningarna för avdragsrätt i övrigt var uppfyllda.⁸⁶

Enligt min mening ger dock detta rättsfall inte alls en bra bild av territorialitetsprincipens betydelse för avdrag för fordringsavskrivningar inom internationella koncerner. Rättsfallet visar ju, enligt min uppfattning, att domstolen faktiskt hade kunnat bevilja avdrag för avskrivningen om den inte hade skett upprepade gånger. En sådan förutsättning gällde ju, vid tidpunkten för rättsfallets avgörande, även för avdragsrätt för stöd inom rent nationella koncerner och är alltså inte bara en konsekvens av territorialitetsprincipen. Därför anser jag att rättsfallet istället ger en glimt av en allt mer generös inställning hos domstolen även om omständigheterna i det enskilda fallet var sådana att förutsättningarna för avdragsrätt inte var uppfyllda. En fråga är om just det faktum att moderbolaget upprepade gånger hade beviljat fordringsavskrivningar innebar att förfarandet var i strid med territorialitetsprincipen. Territorialitetsprincipen innebär ju ett förbud mot resultatutjämning genom att överföra det utländska dotterbolagets underskott till det franska moderbolaget och upprepade fordringsavskrivningar kan å ena sidan vara farligt likt ett sådant förfarande. Efter en tolkning av territorialitetsprincipens ordalydelse så innebär den å andra sidan att förlusterna i det utländska bolaget varken regelbundet eller i undantagsfall skall kunna påverka resultatet i det franska bolaget så därför har jag svårt att förstå domstolens resonemang.

Domstolens generösa inställning framkommer vidare i det redan nämnda rättsfallet CE, 30 mars 1987 (se avsnitt 4.1.3) i vilket upprepade gränsöverskridande fordringsavskrivningar av kommersiell karaktär rätteligen kunde göras avdrag för eftersom de hade rymts inom ramen för en normal förvaltning. Regeringsombudet Laprade argumenterade på följande sätt i sitt förhandsavgörande till målet. Avdragsrätt beviljas för stöd till utländska utomstående klienter och leverantörer om det ligger i det givande bolagets intresse. Artikel 57 CGI innebär inte att transaktioner som hade betraktats som normala (läs avdragsgilla) om de ägt rum mellan oberoende företag förvandlas till onormala endast för att de har företagits mellan närstående företag. Den enda frågan som rättstillämparen behöver ställa sig, mot bakgrund av territorialitetsprincipen, är om kostnaden åsyftar att upprätthålla eller utveckla en verksamhet som drivs i *Frankrike* (min kurs). Eftersom den vanliga förutsättningen för att ett stöd skall vara avdragsgillt är att det har beviljats i ett bolags eget intresse, dvs. det franska bolagets eget intresse för dess verksamhet i Frankrike, så anser jag att rättsfallet egentligen endast innebär ett konstaterande av att territorialitetsprincipen inte utgör ett hinder för att tillämpa regimen för fordringsavskrivningar av kommersiell karaktär även i internationella förhållanden.

Under flera år var det oklart huruvida avdragsrätt även skulle beviljas för avskrivningar av finansiell karaktär. Först år 1994 blev frågan utredd:

⁸⁶ Se även CE, 15 oktober 1986, nr. 39415 som återger samma principuttalande.

I rättsfallet CE, 11 februari 1994⁸⁷ fick cour d'appel en tillrättavisning av Conseil d'État eftersom de hade vägrat avdragsrätt för en fordringsavskrivning som det franska bolaget *Les éditions Jean-Claude Lattès* hade beviljat sitt utländska dotterbolag. Domstolen hade motiverat sin vägran på den enda grunden att det rörde sig om ett finansiellt stöd. Domstolen hade alltså inte undersökt om avskrivningen rymdes inom ramen för en normal förvaltning och därmed bedömde Conseil d'État att domstolen hade gjort en felaktig tolkning av artikel 209 CGI.

Domslutet är knapphändigt, men en lång debatt i doktrin hade föregått avgörandet. I det ovan nämnda förhandsavgörandet till 1987 års fall hade Laprade argumenterat emot en avdragsrätt för avskrivningar av fordringar av finansiell karaktär till förmån för utländska dotterbolag. För det första ansåg han att vid en tillämpning av artikel 57 CGI så måste det givande bolaget kunna visa att ett stöd ligger inom ramen för en normal förvaltning för att undvika att stödet uttagsbeskattas. Vid denna bedömning skall en jämförelse göras med hur bolaget hade agerat om det mottagande bolaget istället hade varit utomstående, dvs. där kapitalistiska band hade saknats mellan parterna. Det framkommer enligt Laprade genom en tolkning av ordalydelsen av artikel 57 CGI.⁸⁸ Därför är det inte godtagbart att hänvisa till ett intresse av att t.ex. bevara värdet på aktieinnehavet i det andra bolaget etc. Regeringsombudet Olivier Foquet var en av dem som invände mot en sådan tolkning. Han menade att den aktuella formuleringen i artikel 57 gav vägledning för hur en förtäckt värdeöverföring skulle värderas.⁸⁹ Liksom i svensk rätt skall den ansetts ha skett på marknadsmässiga villkor och det är därför en jämförelse görs med hur prissättningen hade sett ut i förhållande till ett utomstående bolag. Vidare menade Laprade att anledningen till att finansiella stöd dittills hade ansetts rymmas inom ramen för en normal förvaltning inom nationella koncerner är att det ankommer på majoritetsägaren att försäkra sig om sitt dotterbolags ekonomiska hälsa. Detta är inom aktiebolagsrätten sanktionerat med att moderbolaget riskerar att få betala för dotterbolagets skulder genom ett system som delvis liknar det svenska systemet för ansvarsgenombrott.⁹⁰ Om ett moderbolag på grund av lagstiftning i det land där dotterbolaget hör hemma åläggs att betala dotterbolagets skulder så är det en konsekvens av att en felaktig förvaltning av detta dotterbolag i det landet, menar Laprade, och sådana utgifter skulle moderbolaget inte få göra avdrag för i Frankrike p.g.a. territorialitetsprincipen. Mot bakgrund av detta resonemang skulle stöd som åsyftar att förebygga detta ansvarsgenombrott inte heller vara avdragsgilla, oavsett om de rymms inom ramen för en normal förvaltning eller inte. Som det påpekades i doktrin⁹¹ så kan det dock finnas andra motiv för ett moderbolag att ge finansiella stöd till sitt dotterbolag än att bara vilja förhindra ett ansvarsgenombrott. Bolaget kan t.ex. vilja skydda sitt renommé genom att förhindra dotterbolagets likvidation. Det är mot följande bakgrund vi måste se utgången i *Lattès*-målet. Rättsläget är således

⁸⁷ CE 11 februari 1994, nr. 119726.

⁸⁸ Dåtidens version av den aktuella formuleringen: "À défaut d'éléments précis pour opérer les redressements prévus à l'alinéa précédent, les produits imposables sont déterminés par comparaison avec ceux des entreprises similaires exploitées *normalement* (min kurs)."

⁸⁹ Foquet, Förslag till avgörande i målet CE, 19 oktober 1988, nr. 56218, 1988.

⁹⁰ Se artikel L. 651-2 i Code de commerce.

⁹¹ Se t.ex. Foquet, 1988.

att varken territorialitetsprincipen eller artikel 57 CGI utgör några hinder för avdragsrätt för eftergift av fordringar av finansiell karaktär till förmån för utländska dotterbolag så länge det ligger inom ramen för en normal förvaltning. I detta avseende finns det inte längre någonting som skiljer mellan regimen för internt stöd i rent nationella koncerner och regimen för internt stöd i internationella koncerner.

5.2 Särskilt om fordringsavskrivningar till förmån för ett utländskt dotterbolags filial

En fråga som har uppkommit i rättspraxis är hur fordringsavskrivningar till förmån för ett utländskt dotterbolags filialer skall behandlas skatterättsligt.

I rättsfallet CE, 11 april 2008⁹² hade bolaget *Guerlain* avskrivit fordringar av kommersiell karaktär till förmån för två filialer tillhörande sitt i Hong Kong belägna dotterbolag. Filialerna, som var belägna i Australien och Singapore, hade som uppgift att föra ut *Guerlains* produkter på marknaden i sina respektive länder, men hade hamnat i ekonomiska svårigheter. Moderbolaget motiverade fordringsavskrivningarna med att det hade ett kommersiellt intresse av att bevara dessa marknader för att kunna distribuera sina produkter. Att istället för sitt dotterbolag själv gå in och stödja dessa filialer motiverade moderbolaget med att dotterbolaget behövde förfoga över ett eget kapital för att kunna utveckla andra marknader i Asien för moderbolagets produkter. Domstolen erkände principiellt att fordringsavskrivningen rymdes inom ramen för en normal förvaltning. Dotterbolaget som gick med vinst hade trots filialernas svåra ekonomiska situation gjort betydelsefulla aktieutdelningar till moderbolaget (vilka dessutom var skattebefriade enligt den franska moder- och dotterbolagsregimen). Detta får stor betydelse för utgången i målet eftersom domstolen just sätter relationen mellan moder- och dotterbolaget under förstoringsglaset, då dotterbolaget och dess filialer ses som en och samma juridiska person. På grund av utdelningarna till moderbolaget ansåg domstolen att moderbolaget inte hade lyckats visa att dotterbolaget var i behov av ett ekonomiskt stöd för att kunna utveckla moderbolagets verksamhet utomlands. Dotterbolagets resultat var ju tillräckligt positivt för att det själv skulle kunna stödja sina filialer.⁹³ Transaktionen klassificerades således som en förtäckt värdeöverföring enligt artikel 57 CGI och moderbolaget beviljades ej avdragsrätt för avskrivningen.

Enligt min uppfattning ger detta rättsfall en klar bild av domstolens generösa inställning till att bevilja avdragsrätt för fordringsavskrivningar till utländska dotterbolag. Även om dotterbolaget går med vinst så kan avdragsrätt beviljas, så länge moderbolaget kan *visa* att avskrivningen ligger i dess eget intresse och att dotterbolaget således har ett behov av stödet. I detta rättsfall lyckas moderbolaget inte styrka detta behov då dotterbolaget har kunnat göra stora aktieutdelningar till sitt moderbolag. Även om det kan tyckas stötande att moderbolaget i rättsfallet både ville göra avdrag för

⁹² CE, 11 april 2008, nr. 281033.

⁹³ Även Hong Kong utgör ett av de få länder i världen som har valt att tillämpa en territorialitetsprincip vid avgränsningen av den nationella skatterättens tillämpningsområde. Om dotterbolaget självt hade beviljat någon form av stöd till sin utländska filial så är det således inte alls säkert att Hong Kongs skattemyndighet hade beviljat avdragsrätt för detta stöd. I fransk rätt är det först på senare tid som en sådan avdragsrätt har accepterats (se avsnitt 6).

avskrivningen samt erhålla skattefria utdelningar, så är det inte mot den bakgrunden rättsfallets utgång bör ses. Utgången hade troligtvis blivit densamma även om utdelningarna varit skattepliktiga eftersom själva utdelningsmöjligheten visar att dotterbolaget inte var i behov av stödet.⁹⁴

⁹⁴ Se även Meier och Torlet, *Transfert de bénéfiques et abandons de créances à caractère commercial à des succursales d'une filiale étrangère: les besoins de financement de la filiale pris en compte*, 2008, s. 716ff.

6 Fordringsavskrivningar till förmån för en utländsk filial

6.1 Rättspraxis utveckling

Även i fråga om avskrivning av fordran till förmån för en utländsk filial så har Conseil d'État länge vägrat avdragsrätt med hänvisning till territorialitetsprincipen. Även om domstolen under vissa förutsättningar börjar öppna upp för avdragsrätt för beviljade stöd till förmån för dotterbolag på 70-talet och 80-talet så återspeglas denna praxis inte i förhållandet mellan ett franskt bolag och dess utländska filial.⁹⁵ Denna restriktiva rättspraxis motiveras av att filialens förluster som moderbolagets stöd avser att täcka är hänförliga till ett underskott i en verksamhet som är bedriven utanför Frankrike och som genom territorialitetsprincipen inte får ha någon inverkan på det beskattningsbara resultatet i Frankrike. Vad är det som rättfärdigar en olikbehandling mellan stöd till ett dotterbolag och stöd till en filial? Varför överförs inte den mildare rättspraxis som hade börjat slå igenom i dotterbolagsfallet till filialfallet? Som ovan redan har anmärkts så utgör ett bolag och dess filial, till skillnad från ett moderbolag och dess dotterbolag, en och samma juridiska person. Ur en ren civilrättslig synvinkel är det inte möjligt för ett rättssubjekt att ha en fordran på sig själv. På samma sätt är det svårt att erkänna att det franska bolaget skulle kunna ha ett eget intresse, skilt från den utländska verksamhetens intresse, av att bevilja denna ett stöd eftersom resultatet i den utländska verksamheten tillgodoräknas det franska bolaget då de utgör en och samma juridiska person. Den franska skattemyndigheten bekräftar således så sent som år 1995 att avdragsrätt för beviljade stöd till utländska filialer inte medges eftersom filialen inte utgör en egen juridisk person och inte har en egen avskild förmögenhetsmassa.⁹⁶

Under 80-talet började dock rättsläget genomgå förändringar även på detta område och en allt mildare praxis växte fram till förmån för franska bolag med utländska filialer.

I det ovan nämnda rättsfallet CE, 14 mars 1984 (se avsnitt 5.1), yttrade domstolen att avdragsrätt för en fordringsavskrivning kunde beviljas i de fall då en utländsk filial tillfälligt befinner sig i en ekonomisk kris och avskrivningen ryms inom ramen för en normal förvaltning. Kapitalrörelser mellan verksamheterna definieras av domstolen såsom tillskott eller uttag och därför beviljas normalt inte avdrag.

Ett betydelsefullt framsteg i rättsläget ägde vidare rum i och med rättsfallet CE, 2 mars 1988.⁹⁷ Ett franskt bolag hade lånat ut pengar till sin tyska filial. Eftersom filialens verksamhet under flera år genomgick ekonomiska svårigheter så gjorde det franska bolaget under flera räkenskapsår avdrag för nedskrivningar av dessa osäkra fordringar. Den franska

⁹⁵ Se t.ex. CE, 25 oktober 1972, nr. 81999, CE, 14 juni 1974, nr. 80624, CE, 20 november 1974, nr. 85191 och CE, 14 november 1984, nr. 40368 och CE, 18 mars 1985, nr. 38036.

⁹⁶ DB, 4H1414, 1995, p. 47-48.

⁹⁷ CE, 2 mars 1988, nr. 49054.

skattemyndigheten ville inte godkänna dessa avdrag. Domstolen påminde om att vid beräkning av det beskattningsbara resultatet i Frankrike så får avdrag endast beviljas för förluster och kostnader som är hänförliga till den verksamhet som är utövad i Frankrike. Domstolen erkände i princip en avdragsrätt för de i rättsfallet aktuella nedskrivningarna i de fall det franska bolaget hade lånat ut pengar till filialen i syfte att utveckla sin egen försäljningsverksamhet i Tyskland.⁹⁸ Omständigheterna i det enskilda fallet gjorde dock att det franska bolaget inte beviljades avdragsrätt för dessa nedskrivningar eftersom vissa andra förutsättningar för avdrag inte var uppfyllda.

Denna förmånligare praxis växer fram till förmån för företag med utländska filialer trots att verksamheterna fortfarande drivs inom en och samma juridiska person, vilket kan tyckas underligt. Som vi redan har sett så blir dock konsekvenserna av territorialitetsprincipen att en utländsk filial blir ett eget skattesubjekt eftersom dess resultat inte skall beskattas i Frankrike och dess kostnader och intäkter måste hållas isär. Domstolen betraktar således filialen som ett utomstående företag i denna fråga och medger att det franska bolaget kan ha ett eget intresse skilt från filialens, på samma sätt som den gör i dotterbolagsfallet. År 2003 kommer ett betydelsefullt avgörande som bekräftar en avdragsrätt för stöd till utländska filialer under vissa förutsättningar.

6.2 Rättsfallet Société Télécoise

6.2.1 Referat

Rättsfallet CE, 16 maj 2003⁹⁹, handlade om det franska bolaget *Télécoise* vars verksamhet bestod av att uppföra elektriska installationer. Under åren 1980 till 1983 hade bolaget bedrivit verksamhet i Libyen via en filial. Bolaget hade sedan varit tvunget att lägga ner denna verksamhet på grund av ekonomiska svårigheter. Banken hade begärt ersättning för ett infriat borgensåtagande som banken hade ingått för bolagets räkning för att garantera återbetalning av en libysk klients förskottsbetalning. Denna ersättning tillsammans med de lån som bolaget hade beviljat sin filial ville bolaget göra avdrag¹⁰⁰ för i Frankrike. Skattemyndigheten godkände inte förfarandet (de invände dock i sak endast mot nedskrivningen av de osäkra lånefordringarna). Domstolen å sin sida svarar för det första att de regler som tillämpas på stöd till förmån för utländska dotterbolag inte är tillämpliga på stöd till utländska filialer, med hänsyn till de juridiska skillnader som finns mellan ett dotterbolag och en filial. Vidare påpekar domstolen att artikel 209 CGI utgör ett hinder för att vid inkomstberäkningen i det franska bolaget ta hänsyn till variationer i det egna kapitalet som är hänförliga till den utländska filialens verksamhet. Om det däremot finns kommersiella relationer mellan bolaget och den utländska filialen som gynnar upprätthållandet eller utvecklingen av företagets verksamhet i Frankrike, så kan förluster hänförliga till dessa relationer vara avdragsgilla. Företaget *Télécoise* hade dock inte framlagt

⁹⁸ Observera att en nedskrivning av en fordran inte är samma sak som en avskrivning av fordran eftersom skuldförhållandet kvarstår vid en nedskrivning. Enligt fransk rätt beviljas avdrag för nedskrivningar av osäkra fordringar om dessa fordringar har uppkommit i företaget genom transaktioner som ligger inom ramen för en normal förvaltning av detta och om en konstaterad förlust på fordringen hade varit avdragsgill. En nedskrivning av en fordran är således endast avdragsgill om en avskrivning hade varit det och det torde enligt min mening vara därför rättsfallet tas upp i samband med diskussioner kring regimen för fordringsavskrivningar. Se DB4E33, 1996, kapitel 3, DB4C112, kapitel 1.2, Cozian, 2008, s. 112.

⁹⁹ CE, 16 maj 2003, nr. 222956.

¹⁰⁰ Avdrag för nedskrivning av osäkra fordringar. Se fotnot 98.

någon bevisning om hur lånen hade beviljats som kompensation för och i syfte att utveckla företagets verksamhet i Frankrike.

6.2.2 Närmare om domstolens ställningstaganden

I rättsfallet tar domstolen ställning till flera frågor kring fordringsavskrivningar till förmån för en utländsk filial och dessa ställningstaganden finns det anledning att se närmare på.

För det första skall det röra sig om stöd av *kommersiell karaktär*, dvs. det skall ha beviljats inom ramen för en kommersiell relation mellan verksamheterna. Med tanke på de juridiska skillnader som finns mellan ett dotterbolag och en filial så kan den på rättspraxis baserade regimen för fordringsavskrivningar till ett utländskt dotterbolag inte rakt föras över till filialfallet, menar domstolen. Ett bolag kan alltså inte få avdrag för finansiella stöd till sin filial, dvs. stöd som inte har sitt ursprung i en kommersiell relation mellan bolaget och dess filial. Ett exempel på en sådan situation skulle kunna vara att en fransk fruktgrossist etablerar sig i Sverige genom en filial och här köper och säljer svenska frukter. Det franska bolagets fruktförsäljning i Frankrike påverkas inte av affärerna i Sverige och det finns ingen kommersiell relation mellan bolaget och dess filial. Jag vill dock återknyta till avsnittet om territorialitetsprincipen och påpeka att om filialens självständighet är starkt begränsad genom att alla beslut tas från huvudsätet i Frankrike så kan verksamheten anses vara bedriven i Frankrike och då föreligger full skatterättslig integration mellan verksamheterna. Om verksamheten däremot anses vara bedriven utanför Frankrike så innebär territorialitetsprincipen att det franska bolaget inte kan göra avdrag för finansiella stöd på det sätt som det kan göra för finansiella stöd till ett dotterbolag, menar domstolen.

Det krävs alltså att det finns en kommersiell relation mellan bolagen och detta begrepp måste tolkas. Problemet är att vad domstolen menar med att ett stöd skall ha beviljats inom ramen för kommersiella relationer inte utan vidare betyder att regimen för fordringsavskrivningar av kommersiell karaktär till förmån för dotterbolag förs över till filialfallet. Domstolen nämner ju uttryckligen att det som hittills har gällt för stöd för utländska filialer inte kan föras över till filialfallet. Även om domstolen framförallt torde ha åsyftat att regimen kring finansiella stöd inte kunde föras över till filialfallet måste försiktighet iakttas. Huruvida relationen mellan bolagen kan räknas som kommersiell beror enligt min mening beror på hur begreppet ”kommersiell” tolkas. Vid en restriktiv tolkning kan begreppet ges innebörden ”som har med köp och försäljning av varor att göra”¹⁰¹ och vid en extensiv tolkning ”som har med handel och vinstintressen att göra”¹⁰². En typ av kommersiell relation som klart rymms inom båda definitionerna är då den utländska filialen saluför det franska bolagets produkter, dvs. köper huvudföretagets produkter för att sedan sälja dem vidare (vertikal integration). Begreppet kommersiella relationer har i viss

¹⁰¹ Jfr. Larousse de poche, Les mots de la langue & les noms propres, 2003, s.161.

¹⁰² Jfr. Bonniers Lexikon, Ordbok, 1991, s. 271.

doktrin givits en mycket vid tolkning. Bruno Gouthière menar att om moderbolaget och dotterbolaget köper in produkter tillsammans och erhåller mängdrabatt så skulle relationen dem emellan kunna definieras som kommersiell eftersom det direkt gynnar den franska verksamheten.¹⁰³ Gouthières tolkning rymms endast inom den vidare definitionen. Gränsdragningen är av stor betydelse i filialfallet. Om ett stöd till ett dotterbolag inte faller under definitionen för ett kommersiellt stöd så karaktäriseras det ju som finansiellt och kan vara avdragsgillt som sådant. Trots detta har ju domstolen gjort en extensiv tolkning av begreppet i dotterbolagsfallet (se avsnitt 4.1.2). I dessa fall karaktäriserar domstolen stödets karaktär utefter hur de existerande relationerna mellan bolagen inverkar på resultatet i det givande bolaget och jag tror att det är just detta som även här får betydelse för huruvida ett stöd skall räknas som kommersiellt eller inte. Nästa förutsättning som domstolen ställer upp i *Télécoise*-fallet är nämligen att de kommersiella mellanhavandena skall främja bevarandet och utvecklingen av det franska bolagets verksamhet i *Frankrike*. Regeringsombudet Marie-Hélène Mitjavile nämner i sitt förhandsavgörande till målet att stödet skall vara beviljat i ett kommersiellt syfte och i denna fråga är det endast den förväntade påverkningen på den franska verksamhetsutövningen som räknas.¹⁰⁴ I annan doktrin har det lyfts fram att stödet just skall ha haft ett kommersiellt syfte och att det i denna mening skulle skilja sig från regimen för fordringsavskrivelse av kommersiell karaktär som hittills har gällt för stöd till dotterbolag. I dotterbolagsfallet kan ju andra motiv med stödet, såsom att moderbolaget vill bevara sitt renommé och sin kreditvärdighet¹⁰⁵, godtas för avdragsrätt.¹⁰⁶ Mitjavile skriver dock i sitt förhandsavgörande att förutsättningen ”huvudsakligen”¹⁰⁷ liknar den regim som domstolen tillämpar i förhållande till fordringsavskrivningar till förmån för utländska dotterbolag. Personligen måste jag också medge att jag har svårt att se en större skillnad mellan dotterbolags- och filialfallet vad gäller stöd av kommersiell karaktär. I båda fallen måste domstolen pröva om stödet ligger i det givande bolagets eget intresse, dvs. det intresse det kan ha av att bevilja stödet för sin verksamhet i Frankrike. Det kan tänkas att domstolen åsyftade en mer direkt och påvisbar positiv inverkan på resultatet i den franska verksamheten i filialfallet vilket skulle innebära att en avskrivning som åsyftat att rädda det franska bolagets renommé skulle vara ett alltför vagt motiv till att tillåta avdragsrätt. Vi får inte glömma att det givande bolaget måste kunna visa på ett eget intresse med transaktionen och i filialfallet är det ju svårare eftersom verksamheterna bedrivs under samma juridiska person. Det franska bolaget har ju ett intresse av att det går bra för filialen eftersom dess vinst civilrättsligt tillhör det franska bolaget och därigenom är vinstintresset hos de båda verksamheterna intimt sammankopplat. I rättsfallet var tidpunkten för bedömning huruvida stödet var avdragsgillt

¹⁰³ Gouthière, Le Conseil d'État précise la portée du principe de territorialité de l'IS, 2003, p. 8.

¹⁰⁴ Mitjavile, Förslag till förhandsavgörande i målet CE, 16 maj 2003, nr. 222956, 2003.

¹⁰⁵ Jfr. CE, 27 november 1981, nr. 16814, (avsnitt 4.1.2).

¹⁰⁶ Gouthière, 2003, p.7.

¹⁰⁷ Fr. essentiellement.

eller inte hänförlig till tiden då själva lånen beviljades.¹⁰⁸ *Télécoise* hade år 1986 gjort nedskrivningar för de osäkra lånefordringarna. Företaget hade inte lagt fram något dokument till styrkande av att lånen direkt eller indirekt hade ökat resultatet i den franska verksamheten under åren 1980-1985, dvs. under den tid företaget genom sin filial hade varit aktivt i Libyen.¹⁰⁹ Jag tror inte att domstolen hade beviljat avdragsrätt om bolaget endast hade påpekat att den utländska verksamheten hade stärkt bolagets renommé och visat att resultatet i den franska verksamheten i allmänhet varit positivt under verksamhetsåren i utlandet, men det rör sig endast om spekulationer från min sida. Juristen Laurent Olléon betonar att den av domstolen valda formuleringen är att stödet skall ha som *syfte* att utveckla företagets aktivitet i Frankrike.¹¹⁰ Han ställer den ledande frågan om att vilja bevara sitt renommé inte på ett vis åsyftar att utveckla eller bevara verksamheten i Frankrike. Enligt hans mening är det relativt lätt att visa på att relationerna mellan företagen har till syfte att främja utvecklingen av den franska verksamheten. Det räcker att relationernas förutsägbara konsekvens är att öka det beskattningsbara resultatet i Frankrike.

Det principiella ställningstagande som framkommer i *Télécoise*-målet kan sammanfattas på följande vis. För att ett stöd till en utländsk filial skall vara avdragsgillt krävs att en kommersiell relation existerar mellan verksamheterna som påvisbart har eller kommer att ha en inverkan på resultatet i den franska verksamheten samt att stödet beviljas inom ramen för denna relation. Hur dessa allmänt hållna begrepp sedan skall tolkas lämnar jag till framtidens rättspraxis att avgöra.

6.2.3 Rättsfallets räckvidd

I rättsfallet var det en fordringsavskrivning till en utländsk filial som var inför prövning. Vanligt är att ett bolag väljer att etablera sig genom dotterbolag vid internationell expansion, men bl.a. inom banksektorn är det fortfarande vanligt att etablera sig utomlands via filialer p.g.a. den hårda regleringen som gäller för att starta upp nya banker. Vidare kan vissa länder ställa upp omständliga krav för att starta upp ett dotterbolag i deras land och därför kan bolag välja att etablera sig via filial för att kringgå dessa krav.¹¹¹ En intressant fråga är om rättsfallet även gäller för andra former av etablering i utlandet. Jag tänker på alla de former av etablering utomlands som fortfarande faller under samma juridiska person som det franska bolaget men som genom territorialitetsprincipen inte skall beskattas i Frankrike. Även dessa typer av verksamheter blir genom territorialitetsprincipen egna skattesubjekt och enligt min mening torde det inte föreligga något principiellt hinder mot att överföra rättsfallets principer även till dessa fall.

¹⁰⁸ Detta har att göra med att en nedskrivning av en fordran endast är avdragsgill om denna fordran har uppkommit inom ramen för en normal förvaltning. Jfr. fotnot 98. Att låna ut pengar till ett närstående bolag utan att begära ränta ryms normalt inte inom ramen för en normal förvaltning och därför måste transaktionen motiveras.

¹⁰⁹ CAA Douai, 4 maj 2000, nr. 97DA00912.

¹¹⁰ Olléon, Territorialité de l'impôt: des trous dans le mur, 2003, s. 574.

¹¹¹ Ibid, s. 573.

6.3 Avdrag för fordringsavskrivningar av finansiell karaktär – en diskussion *de lege ferenda*

Att bevilja avdragsrätt för fordringsavskrivningar som har beviljats inom ramen för kommersiella relationer mellan ett franskt bolag och dess utländska filial är enligt min mening mycket välkommet. Som en följd av territorialitetsprincipen kan den utländska verksamheten karaktäriseras som vilket utomstående företag som helst. Eftersom avdragsrätt kan beviljas för fordringsavskrivningar till förmån för andra utomstående företag som har beviljats i kommersiella syften så skall inte moderbolaget inte behöva ”straffas” bara för att avskrivningen har beviljats ett närstående företag. Visserligen är det så att det finns en större risk för kreativ skatteplanering med fiktiva eller konstlade transaktioner då företagen är närstående, men de gällande bevisreglerna innebär ju att det givande bolaget ansvarar för att motivera sitt stöd.

Hur är det då med fordringar av finansiell karaktär? Kommer det i framtiden vara möjligt att göra avdragsrätt för fordringsavskrivningar av detta slag även om de har beviljats utländska filialer? Regeringsombudet Marie-Hélène Mitjavile påpekar i sitt förhandsavgörande till *Télécoise*-målet följande skillnad mellan de två fallen. Ett moderbolag har ett personligt intresse av att finansiellt stödja sitt dotterbolag eftersom det vid behov kan sälja sina aktier i dotterbolaget som har fått ett ökat värde genom avskrivningen och därmed göra en större realisationsvinst. Om det går bra för dotterbolaget kan moderbolaget också berika sig genom utdelningar (som dock är undantagna från beskattning enligt den franska moder- och dotterbolagsregimen). Moderbolaget har således ett *eget* intresse, skilt från dotterbolagets, att se till att det går bra för dotterbolaget. Genom ett finansiellt stöd kan ett bolag även hjälpa sin filial ur ekonomiska svårigheter. Filialens vinster hämtas sedan hem men beskattas inte i Frankrike. Inte heller en realisationsvinst vid en försäljning av filialens inkråm beskattas i Frankrike. Mitjavile menar att det franska bolaget således inte kan bevisa ett eget intresse, som är skilt från den utländska verksamhetens intresse, av att förbättra filialens situation. Det franska bolagets intresse motsvarar filialens intresse i denna fråga. Varför är det så viktigt att det franska bolaget måste ha ett eget särskiljbart intresse av transaktionen? Det är detta intresse som utgör kärnpunkten i fråga om avdragsrätt för internationella fordringsavskrivningar.

Territorialitetsprincipen innebär att förluster i den utländska verksamheten inte får inverka på resultatet i den franska verksamheten. Samtidigt kvarstår den allmänna principen att kostnader för intäkters förvärvande skall vara avdragsgilla. Om en fordringsavskrivning kan kopplas till intäkters förvärvande i Frankrike så ligger det fortfarande inom ramen för territorialitetsprincipen att bevilja avdragsrätt för stödet eftersom principen stipulerar att vinster som härrör från företag som är drivna i Frankrike skall beskattas där. Om dessa vinster endast ligger i det franska företagens intresse

så ligger det således inom territorialitetsprincipen att bevilja avdrag för kostnader (i form av stöd) för dessa intäkters förvärvande. Om detta intresse däremot även delas med den utländska verksamheten så är gränsen härfin mot att tillåta en förlustöverföring över gränserna, eftersom kostnaden även är hänförlig till intäkternas förvärvande i den utländska verksamheten. Det torde således strida mot territorialitetsprincipen att tillåta avdrag för stöd av finansiell karaktär i filialfallet och därför är det inte möjligt att i praxis införa en sådan avdragsmöjlighet.

Mot ovan förda resonemang skulle det dock kunna invändas att det i dotterbolagsfallet inte endast är intresset av att bevara värdet på ett aktieinnehav eller av att erhålla utdelningar som motiverar en avdragsrätt för finansiella stöd. Som vi minns kan avdragsrätten också motiveras av att det givande bolaget vill bevara sitt renommé, vilket i sin tur främjar dess egna verksamhet. Jag ser inte hur ett liknande argument inte skulle kunna motivera en avdragsrätt för finansiella stöd i filialfallet. Måhända är en sådan motivation allt för vag i filialfallet eftersom filialens verksamhet är så nära sammankopplad med det franska bolagets verksamhet att det krävs tydliga bevis på hur en kostnad konkret har ökat inkomsterna i den egna verksamheten i Frankrike.

För att få klarhet i frågan vore det bästa att överlåta till lagstiftaren att införa en eventuell avdragsrätt för stöd till utländska filialer. Rättspraxis är fortfarande otydlig och det är svårt att förutspå hur domstolen i ett konkret fall bedömer avdragsrätten för ett stöd till en utländsk filial. En möjlighet för lagstiftaren är att övergå till ett system där ett bolag beskattas för alla sina inkomster, oavsett var de har intjänats, i likhet med det system som vi har i Sverige. I nästa avsnitt kommer likheter och skillnader mellan systemen att belysas.

7 En jämförelse med den svenska regleringen av gränsöverskridande stöd till närstående företag

Mot bakgrund av föregående redogörelse ämnar jag i detta avsnitt att göra en översiktlig jämförelse med den svenska regleringen för liknande interna stöd inom internationella koncerner. Eftersom den svenska skatterätten är uppbyggd på ett annat sätt än den franska ser upplägget lite annorlunda ut i detta avsnitt och det vill jag be läsaren ha överseende med.

7.1 Stöd till utländska filialer

Den svenska lagstiftaren har inte valt att tillämpa en territorialitetsprincip vid avgränsningen av den svenska skatterättens tillämpningsområde. Om ett bolag är att anse som en svensk juridisk person så är det obegränsat skattskyldigt i Sverige, vilket innebär att det är skattskyldigt för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet (6:3-4 IL). Frågan huruvida ett internt stöd till en utländsk filial är avdragsgillt eller inte saknar då betydelse. Om filialens verksamhet däremot är undantagen från beskattning i Sverige genom ett dubbelbeskattningsavtal kan det finnas ett intresse hos det svenska bolaget att lämna ett bidrag till sin utländska filial, t.ex. genom att stå för vissa kostnader hänförliga till denna verksamhet, särskilt om den går med förlust eller är belägen i ett lågskatteländ, och om bidraget är avdragsgillt i Sverige. Korrigeringsregeln i 14:19 IL är, till skillnad från den franska, inte tillämplig vid interna transaktioner mellan ett svenskt bolag och dess utländska filial, eftersom förutsättningen för lagrummets tillämpning är att resultatet i det svenska bolaget har blivit lägre till följd av att villkor *avtalats* som avviker från vad som hade *avtalats* mellan sinsemellan oberoende näringsidkare. Eftersom filialen inte är ett eget rättssubjekt så utgör värdeöverföringar till filialen enskilda rättshandlingar eftersom ett bolag inte kan avtala med sig själv.¹¹² Däremot finns det en annan regel som kan leda till uttagsbeskattning för värdeöverföringar inom en och samma juridiska person i 22:5 5p IL:

Som uttag räknas också att tillgångar förs över från en del av en näringsverksamhet till en annan del om den senare delen, men inte den förra är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal.

Om en svensk producent t.ex. levererar varor till en utländsk filial, vars verksamhet helt är undantagen från beskattning i Sverige genom ett dubbelbeskattningsavtal enligt exemptionsmetoden¹¹³, så kan transaktionen

¹¹² Pelin, Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, 2004, s. 82.

¹¹³ Prop. 1994/95:91, s. 41.

jämställas med en avyttring mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet på tillgångarna (22:7 IL). Tanken med regleringen är att uttagsbeskattning skall ske i dessa fall eftersom beskattningsunderlag försvinner från Sverige. Reglerna om underprisöverlåtelse i 23 kapitlet IL blir inte tillämpliga eftersom filialens verksamhet är undantagen från beskattning i Sverige enligt ett skatteavtal (23:3 och 16 2 st IL). Det givande bolaget får således skatta för den fiktiva vinsten. Lagrummet är inte begränsat till att gälla värdeöverföringar till utländska filialer utan gäller även vid annan typ av verksamhet som drivs under samma juridiska person men som genom ett dubbelbeskattningsavtal inte skall beskattas i Sverige genom exemptmetoden. En beroende representant kan t.ex. uppfylla kriterierna för fast driftställe i OECD:s modellavtal och dennes verksamhet kan vara undantagen från beskattning enligt exemptmetoden. I och med att den utländska verksamheten enligt skatteavtal skall beskattas för sig skulle vi på samma sätt som diskussionen förs i den franska doktrinen även här kunna säga att den kan jämföras med ett eget skatterättsligt subjekt, trots att den faller under samma juridiska person som det svenska bolaget. I avsnitt 7.3 kommer jag att diskutera huruvida det ändå är möjligt att göra avdrag för stöd av kommersiell karaktär till denna typ av verksamhet. Jag vill dock påpeka att enligt vad jag har uppfattat så använder sig Sverige vanligen av kreditmetoden vid slutande av dubbelbeskattningsavtal¹¹⁴ och därför blir utgångspunkten att ett stöd till en utländsk filial blir utan skatterättslig konsekvens.

7.2 Finansiella stöd till utländska dotterbolag

Hur behandlas finansiella stöd till ett utländskt dotterbolag i svensk rätt? Liksom juristen i så många fall måste svara: "Det beror på." Närmare bestämt beror det på under vilka omständigheter stödet ges och vilken typ av stöd det rör sig om. Låt oss börja med den speciella situation att ett stöd beviljas i form av en fordringsavskrivning. Om detta stöd föranleds av att gäldenären är på obestånd så kallas avskrivningen för *ackord*. Annars kan finansiella stöd antingen karaktäriseras som *koncernbidrag* enligt 35 kapitlet IL eller som *aktieägartillskott* om det utges av ett moderbolag till dotterbolag. Om inte annat anges gäller mina resonemang både för stöd till förmån för svenska och utländska dotterbolag.

7.2.1 Finansiella stöd och ackord

En fordran kan efterges genom ett ackord. Vad som generellt menas med begreppet är att en gäldenär kommer överens med sina borgenärer om att dessa skall godta ett visst lägre belopp än den egentliga skuldsumman som full betalning för sina fordringar.¹¹⁵ Det finns två typer av civilrättsliga ackord: offentligt ackord och underhandsackord. Endast det offentliga

¹¹⁴ Se t.ex. Statens offentliga utredningar (SOU) 2002:47, s. 142.

¹¹⁵ Bergström, m. fl., Juridikens termer, 2002, s. 6.

ackordet finns reglerat i lag.¹¹⁶ Inom ramen för en företagsrekonstruktion kan dock en ekonomisk uppgörelse mellan borgenärer och gäldenär ske genom antingen ett offentligt ackord eller ett underhandsackord, men endast det förra finns lagreglerat. Även om dessa typer av ackord omfattar flera eller alla borgenärer så har Regeringsrätten också funnit att en privat överenskommelse om skuldavskrivning med en enskild borgenär kan karaktäriseras som ett ackord i skatterättsliga sammanhang.¹¹⁷ Det krävs dock att en bristande betalningsförmåga, dvs. insolvens, kan konstateras hos gäldenären, vilket inte helt sammanfaller med förutsättningen för ackord i civilrättsliga sammanhang. Förutsättningen för att ett beslut om företagsrekonstruktion skall meddelas är t.ex. att det kan antas att gäldenären inte kan betala sina förfallna skulder eller att en sådan oförmåga inträder inom kort, dvs. att gäldenären är illikvid eller att det finns en risk för att denne blir illikvid inom kort.¹¹⁸

Enligt svensk rättspraxis är en ackordsvinst skattefri hos gäldenären. Det som främst intresserar mig i denna uppsats är dock om ackordsförlusten är avdragsgill för borgenären. Först måste utrönas vilket slag av fordran det rör sig om. Fordringarna kan antingen karaktäriseras som kundfordringar (alt. varufordringar) eller lånefordringar. Den senare varianten räknas som en kapitaltillgång.¹¹⁹ Nedskrivningar av kapitaltillgångar är inte avdragsgilla, utan avdragsgilla förluster kan först uppkomma vid en avyttring av fordringen. Begreppet avyttring definieras i 44:3 IL som en försäljning, byte och liknande överlåtelse av tillgångar. En lång diskussion har förts i doktrin huruvida ett ackord räknas som avyttring enligt reglerna i 44 kapitlet IL eller inte. Regeringsrätten ger avyttringsbegreppet en vid innebörd. Som vi kommer att se i avsnitt 7.2.3 så innebär en avyttring generellt att en egendom, i sin helhet eller endast en del därav, definitivt har frånhänts ägaren. Skatteverket intar den ställningen att ett ackord inte är att se som en avyttring enligt 44 kapitlet IL¹²⁰, men ändå anser de att en kapitalförlust kan uppkomma genom ackord. Under rubriken ”Ackord” i sin handledning för internationell beskattning skriver de nämligen att:

Sedan den 1 juli 2003 gäller ett avdragsförbud för kapitalförlust på fordringar som uppkommit mellan företag i intressegemenskap (25 a kap. 19 § IL).¹²¹

På grund av detta lagrum avslutar jag min diskussion kring hur en eftergift av lånefordran inom ramen för ett ackord skall behandlas. Även om en kapitalförlust uppkommer genom ackordet så blir den inte avdragsgill enligt detta lagrum. Med företag i intressegemenskap avses, enligt 25a:2 IL:

¹¹⁶ Jfr. lagen om företagsrekonstruktion (1996:764) och 12 kapitlet konkurslagen (1987:672).

¹¹⁷ RÅ 1963 ref. 48.

¹¹⁸ För en närmare redogörelse av när ett ackord skall anses vara för hand, se Kleist och Staberg, Avdrag för förlust på lånefordran i samband med underhandsackord och ackordlika uppgörelser, 2005, avsnitt 5 och Grege, Inkomstbeskattningen vid ackord, 1992.

¹¹⁹ Jfr. IL 25:3.

¹²⁰ Handledning för beskattning av inkomst vid 2009 års beskattning, s. 94.

¹²¹ Handledning för internationell beskattning 2009, s. 209.

1. ett företag som ett annat företag, direkt eller indirekt, genom en ägarandel eller på annat sätt har väsentligt inflytande i, eller
2. två företag som står under i huvudsak gemensam ledning

Eftersom min uppsats behandlar stöd inom internationella koncerner så betyder det att det finns ett sådant band mellan företagen som innebär att det ena företaget har ett väsentligt inflytande i det andra.

Om det istället är en kundfordran som är föremål för ett ackord gäller i normalfallet att en ackordsförlust är avdragsgill. Om intressegemenskap däremot föreligger mellan bolagen gäller att avdragsrätt endast beviljas om dotterbolagets obestånd och ackordet i samband med detta beror på andra orsaker än intressegemenskapen mellan moder- och dotterbolaget.¹²² Om det har sin grund i intressegemenskapen kan ackordet vara att anse som ett aktieägartillskott och sådana är, som vi nedan kommer att se, inte avdragsgilla.¹²³ Något som tyder på att ackordet har sin grund i intressegemenskapen är att ingen annan borgenär med en betydande fordran har efterskönt denna eller att dotterbolaget faktiskt inte har varit på obestånd.¹²⁴ Ackordsförlusten kan däremot vara avdragsgill om den har sin grund i affärsmässiga relationer mellan bolagen (se avsnitt 7.3) eller om det rymms inom ramen för öppna koncernbidrag (se avsnitt 7.2.2).

Att efterge en fordran till förmån för ett utländskt dotterbolag inom ramen för ett ackord är i slutändan inte något vidare intressant för det givande bolaget, eftersom förlusten inte blir avdragsgill. Det kan dessutom finnas ett intresse hos moderbolaget att finansiellt stödja sitt dotterbolag innan det blir insolvent, för att skydda sitt renommé. Att dotterbolagets borgenärer blir inblandade i ackordsuppgörelser kan ju inverka skadligt på moderbolagets renommé eller kreditvärdighet. Vi fortsätter därför att undersöka andra regimer för fordringsavskrivningar och andra typer av stöd.

7.2.2 Finansiella stöd och koncernbidrag

Ett stöd till förmån för ett dotterbolag kan lämnas i form av ett koncernbidrag enligt reglerna i 35 kapitlet IL vilket innebär att det skall dras av hos givaren och tas upp hos mottagaren. Koncernbidragsreglerna gäller dock endast om det mottagande bolaget är svenskt eller hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) och är skatteskyldigt i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänför sig till (35:2a IL). Koncernbidraget kan således vara avdragsgillt om det hänför sig till ett utländskt dotterbolags fasta driftställe i Sverige. Eftersom

¹²²Den tidigare bestämmelsen i p. 10 i anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen (1928:370) stadgade att: ”Har borgenär beviljat gäldenär, med vilken han är i sådan intressegemenskap som avses i anvisningarna till 43 §, ackord och kan det antagas att ackordet har haft sin grund i intressegemenskapen, såsom när ingen annan borgenär med fordran av betydelse lämnat motsvarande ackord eller gäldenären uppenbarligen inte är på obestånd, äger borgenären rätt till avskrivning på sin fordran hos gäldenären endast som för koncernbidrag enligt 43 § 3 mom.” Trots att anvisningen upphörde att gälla, så skulle det inte innebära en ändring i sak. Jfr. prop. 1980/81:68 del A, s. 201.

¹²³Jfr. SOU 1964:29, s. 107 ff, vilken låg bakom den tidigare bestämmelsen i p 10 i anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen.

¹²⁴Se fotnot 122.

koncernbidragsreglerna sällan är tillämpliga i internationella förhållanden ämnar jag inte diskutera dem ytterligare.

7.2.3 Finansiella stöd och ovillkorade aktieägartillskott

Om ett stöd består i en vederlagsfri förmögenhetsöverföring mellan ett moderbolag och dess dotterbolag så kan det karakteriseras som ett aktieägartillskott, närmare bestämt ett ovillkorat sådant. Syftet med detta aktieägartillskott är att öka det mottagande bolagets tillgångar utan att öka dess skulder och tillskottet sker vanligtvis för att rädda ett bolag ut en tillfällig kris.¹²⁵ Om stödet beviljas med villkor om återbetalning när det mottagande bolagets eget fria kapital medger det, kallas det för ett villkorat aktieägartillskott. Denna typ aktieägartillskott måste skuldföras i det mottagande bolaget eftersom det är förenat med en förpliktelse för bolaget att vid förmåga betala tillbaka.¹²⁶ Villkoret om återbetalning kan däremot istället ha avtalats mellan aktieägarna i ett s.k. aktieägaravtal. Aktieägarna avtalar då om att vid en senare bolagsstämma rösta för en vinstutdelning till tillskottsgivaren.¹²⁷ Ett sådant villkorat aktieägartillskott ökar inte skulderna i det mottagande bolaget. Ingen av de båda typerna av aktieägartillskott är avdragsgill i det givande bolaget eller skattepliktig för det mottagande bolaget.¹²⁸ Av utrymmesskäl kommer jag inte att behandla det villkorade aktieägartillskottet ytterligare.

Ett aktieägartillskott sker vanligtvis genom tillskott av likvida medel, men kan även genomföras genom att aktieägarna tillskjuter sakegendom eller efterskänker inestående fordringar hos det mottagande bolaget.

Det ovillkorliga aktieägartillskottet ökar omkostnadsbeloppet på aktieinnehavet i det mottagande bolaget och tillgodoräknas således vid en framtida försäljning av aktierna. Det är den rådande principen vid kontanta tillskott eller tillskott i form av sakegendom. Om stödet ges i form av en fordringsavskrivning och om resultatet i det mottagande bolaget både före och efter avskrivningen förblir negativt tyder rättspraxis på att tillskottet inte ökar omkostnadsbeloppet på aktierna.

Rättsfallen RÅ 2002 ref. 107 och RÅ 2002 not 216 behandlade två snarlika spörsmål. I det ena fallet hade ett villkorat aktieägartillskott och i det andra en fordran omvandlats till ett ovillkorat aktieägartillskott. Domstolen uttalade att när tillskottet utgörs av andra tillgångar än kontanta medel så kan tillskott inte anses ske med ett högre belopp än vad som motsvarar tillgångarnas värde när tillskottet lämnas. Värdet på dessa aktieägartillskott skall uppskattas vid själva omvandlingstillfället (dvs. då fordran efterskänkes) och eftersom bolagen då var på

¹²⁵ Sandström, Torsten, Svensk aktiebolagsrätt, 2005, s. 326.

¹²⁶ Ibid, s. 327.

¹²⁷ Jilkén, Daniel och Ugglå, Carl-Magnus, Kapitaltillskott inom bolagssektorn, 2004, avsnitt 2.1.

¹²⁸ Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter och Silfverberg, Christer, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, 2009, s.380. Aktieägartillskotten är inte reglerade i lag, men en jämförelse kan göras med 13:1 IL som stipulerar att till inkomstslaget näringsverksamhet räknas inkomster och utgifter på grund av *näringsverksamhet*.

obestånd eller på gränsen till obestånd så var tillskotten värdelösa. De hade ju ändå inte kunnat betala för dessa fordringar eller villkorade tillskott.

Om ett moderbolag efterskänker sin fordran på ett dotterbolag för att rädda detta från en ekonomisk kris så kan det alltså förhålla sig så att det inte får tillgodoräkna sig en förlust motsvarande fordrans nominella värde i form av en ökning av aktiernas omkostnadsbelopp. Avgörandet har kritiserats i doktrin¹²⁹, men jag ämnar inte ta upp den diskussionen här. Istället vill jag lyfta fram följande. I svensk rätt gäller numer särskilda regler för avyttring av näringsbetingade andelar. Ett svenskt moderbolags andelar i det utländska dotterbolaget kan i många fall klassificeras som näringsbetingade (jfr. 24:13-14 IL) och en kapitalvinst vid försäljning av dessa aktier beskattas enligt huvudregeln inte och en kapitalförlust får inte dras av (jfr. 25a:3 och 5 IL). I de fallen är det således utan betydelse för bolaget huruvida omkostnadsbeloppet ökar eller inte.

En annan fråga som livligt har diskuterats i doktrin och som tills helt nyligen inte har varit föremål för något prejudicerande avgörande i Regeringsrätten är huruvida efterskänkningen av fordringen (dvs. omvandlingen till ett ovillkorat aktieägartillskott) skall klassificeras som en avyttring eller inte. Om fordringen anses avyttrad, så uppkommer ju en avdragsgill kapitalförlust, eftersom fordran inte är någonting värd vid avyttringstillfället om dotterbolaget är nära obestånd.

I det nyligen avgjorda skattemålet RegR, 23 mars 2009¹³⁰ fann Regeringsrätten (3-2) att en sådan omvandling utgör en avyttring. Begreppet avyttring definieras i 44:3 IL som en försäljning, byte och liknande överlåtelse av tillgångar. De påpekar att begreppet i tidigare praxis har givits en vid innebörd och att även förarbetena går i en sådan riktning. Det avgörande för huruvida en avyttring har skett är om en egendom, i sin helhet eller endast en del därav, definitivt har fränhånts ägaren. Fordringen upphör att gälla i och med omvandlingen till ett ovillkorligt aktieägartillskott och därför anser Regeringsrätten den vara avyttrad.

Får denna kapitalförlust göras avdrag för om den har uppkommit i en koncernrelation? Om andelarna i dotterbolaget är näringsbetingade så blir svaret nej. Kapitalförlusten får inte dras av om den avser en fordran på ett annat företag som uppkommer när företagen är i intressegemenskap (25a:19 IL). Observera att lagrummet endast blir tillämpligt om fordringen som är föremål för avskrivningen är en lånefordran (kapitaltillgång). För att förhindra vinstöverföring mellan verksamheter torde inte heller avdragsrätt beviljas för förluster på kundfordringar om dessa beror på intressegemenskapen mellan moder- och dotterbolaget, på samma sätt som gäller för kundfordringar som efterges inom ramen för ackord. Vi kan ju notera att lånefordringar som uppges inom ramen för ett aktieägartillskott och ett ackord behandlas på samma sätt skatterättsligt. På så vis undviks diskussionen om en fordringsavskrivelse till förmån för ett dotterbolag som det går dåligt för skall räknas som ett ackord eller aktieägartillskott.

Hur förhåller det sig om det inte är en fordran som efterges, utan stödet istället ges i form av ett kontant bidrag eller en sakegendom? För det första ökar de omkostnadsbeloppet på aktieinnehavet i det mottagande bolaget

¹²⁹ Se t.ex. Tivéus, Förluster på villkorade aktieägartillskott m.m. vid konkurs, 2003.

¹³⁰ Regeringsrätten, 23 mars 2009, mål nr. 4338-07.

med ett värde motsvarande tillgångarnas värde vid tillskottstidpunkten. Storleken på omkostnadsbeloppet spelar dock ingen roll om aktieinnehavet räknas som näringsbetingade andelar. Eftersom tillskottsgivaren enligt Regeringsrättens ovan förda resonemang avyttrar egendomen vid tillskottstillfället och inget marknadsmässigt pris erläggs i utbyte blir nästa fråga om korrigeringsregeln i 14:19 IL kan leda till uttagsbeskattning? Skillnaden mellan att vägra avdragsrätt och att uttagsbeskatta är att en uttagsbeskattning också omfattar ett fiktivt vinstpåslag som skall beskattas. Juristerna Daniel Jilkén och Carl-Magnus Ugglå skriver i en artikel i Skattenytt från 2004¹³¹ att om aktieägartillskottet ses som en avyttring så skall det också bli föremål för kapitalvinst- eller uttagsbeskattning. Artikeln behandlar dock inte aktieägartillskott över gränserna. Vid fråga om uttagsbeskattning vid internationella transaktioner så utgör korrigeringsregeln *lex specialis* i förhållande till reglerna för uttagsbeskattning och underprisöverlåtelse i kapitel 22 och 23 IL. Om det finns en ekonomisk intressegemenskap¹³² mellan bolagen och en viss transaktion har minskat resultatet i det svenska bolaget så skall den behandlas som om den hade företagits mellan sinsemellan oberoende näringsidkare, dvs. som om den hade genomförts på marknadsmässiga villkor. Om det svenska bolaget ger ett kontant bidrag så sker naturligen ingen uttagsbeskattning eftersom det marknadsmässiga värdet på kontanterna inte är högre än det faktiska beloppet. Om bolaget efterger en fordran som den har på ett utländskt förlustbolag så sker inte heller någon uttagsbeskattning eftersom fordran inte är någonting värd. Det kan däremot förhålla sig så att det svenska bolaget skjuter till en sakegendom som aktieägartillskott. Dess marknadsmässiga värde kan ofta överstiga dess anskaffningsutgift och därigenom uppkommer en fiktiv kapitalvinst som det svenska bolaget måste skatta för. Om det inte finns några kommersiella relationer mellan bolagen kan en uttagsbeskattning inte undvikas.¹³³

Det är vidare av betydelse att aktieägartillskottet sker vederlagsfritt. Om det utgör ett vederlag för en av dotterbolaget utförd tjänst så kan aktieägartillskottet istället klassificeras som betalning för en utförd tjänst och då blir det avdragsgillt för det ena bolaget och skattepliktigt för det andra bolaget enligt allmänna regler. För att efterskänkningen skall räknas som ett aktieägartillskott krävs nämligen att den företas av aktieägaren just i dennes egenskap av aktieägare och inte i egenskap av en klient eller liknande.¹³⁴ Detta leder oss vidare in i nästa avsnitt om omkostnadsbidrag.

7.3 Kommersiella stöd och omkostnadsbidrag

Om det finns kommersiella relationer mellan ett givande och mottagande bolag, kan ett stöd klassificeras som ett omkostnadsbidrag (även kallat driftskostnadsbidrag eller marknadsföringsbidrag) och vara avdragsgillt i sin

¹³¹ Jilkén, m.fl., 2004, avsnitt 2.3.2.

¹³² Jfr. 14:20 IL.

¹³³ Jfr. 14:19 3p.

¹³⁴ Jfr. RÅ 2001, ref. 28.

helhet. Regimen för omkostnadsbidrag växte fram i äldre praxis och var baserad på principen att kostnader för intäkters förvärvande skall vara avdragsgilla. Huvudfrågan är om det givande bolaget hade fått göra avdrag för de kostnader som bidraget avser om det själv hade stått för dem. Även om möjligheter till öppna koncernbidrag infördes i svensk lagstiftning så kvarstod möjligheten att få avdrag för omkostnadsbidrag. 35:1 2st IL stipulerar således att:

Med koncernbidrag avses inte en ersättning som är en utgift för givaren att förvärva eller bibehålla inkomster.

I förarbetena till införandet av de öppna koncernbidragen sammanfattades den praxis som hade vuxit fram avseende omkostnadsbidragen.¹³⁵ Låt oss utgå från dessa kriterier och närmare undersöka under vilka förutsättningar avdrag för bidrag till utländska bolag medges.

För det första skall det finnas ett *inre sammanhang* mellan bolagen vilket ställer krav på *affärer* mellan bolagen. Det räcker inte att bolagen bedriver samma typ av verksamhet utan att ha affärer sinsemellan. Typexemplet där ett inre sammanhang föreligger mellan bolagen är när det givande bolaget är en producent och det mottagande bolaget är en distributör, dvs. vertikalt integrerade företag. Det spelar ingen roll hur bidraget har benämnts.

I rättsfallet RÅ 1994 not. 697 framgick det av det svenska moderbolagets styrelseprotokoll att det hade lovat att täcka eventuella underskott i sitt norska försäljningsbolag. Bolaget hade också i samband med sina bokslut lämnat bidrag till sitt dotterbolag motsvarande det senares förlust. Även om förfarandet är likt ett vanligt aktieägartillskott fann domstolen ändå att transaktionerna skulle klassificeras som omkostnadsbidrag.¹³⁶

Det verkar alltså som om att domstolen, liksom i fransk rätt, i första hand prövar om ett stöd kan klassificeras som ett omkostnadsbidrag istället för ett aktieägartillskott, vilket är till förmån för den skatteskyldige.

Stödet skall vidare ha beviljats inom ramen för affärerna mellan bolagen, dvs. att de skall ha ett *direkt samband* med dessa. De får t.ex. inte avse en annan självständig verksamhet hos dotterbolaget som inte hör samman med affärerna mellan det givande och mottagande bolaget.¹³⁷ Om stödet inte har något samband med affärerna kan bidraget istället anses vara ett förtäckt aktieägartillskott.

Vidare får affärsförhållandet mellan bolagen inte vara alltför obetydligt. Här måste en bedömning av varje enskilt fall göras.

I det s.k. *Eka Nobel*-fallet, RÅ 1994 ref. 85, hade affärerna mellan ett svenskt moderbolag och dess finska försäljningsbolag varit av mindre omfattning under året, men domstolen tog hänsyn till bolagets argumentering att det tog lång tid att etablera sig på den finska marknaden, och att det är förknippat med stora kostnader att etablera sig på en ny marknad. Därför ansåg domstolen

¹³⁵ SOU 1964:29.

¹³⁶ Se även RÅ 1994 ref. 85, där det givande bolaget t.o.m. självt hade betraktat stödet till sitt utländska dotterbolag som en förlusttäckning, dvs. ett aktieägartillskott, men där domstolen ändå klassificerade det som ett omkostnadsbidrag.

¹³⁷ Handledning för internationell beskattning 2009, SKV 352, utgåva 13, s. 294.

att storleken på de kostnader i försäljningsbolaget som moderbolaget hade stått för var godtagbara trots att affärerna mellan bolagen endast varit av mindre omfattning.¹³⁸

Stödet skall också leda till eller i alla fall förväntas leda till en *större vinst* hos det givande bolaget.

I rättsfallet RÅ 1990 not. 193 var frågan om ett ackord för varufordringar på ett förlustdrabbat dotterbolag var avdragsgillt i det andra bolaget. Under hela tiden för moderbolagets aktieinnehav i dotterbolaget hade detta senare gått med förlust och domstolen fann att avdragsrätt inte skulle beviljas eftersom motsvarande krediter inte skulle ha beviljats ett utomstående bolag. Domstolen menade att krediterna istället skulle bedömas som ett aktieägartillskott eftersom de hade lämnats i syfte att finansiellt understödja dotterbolaget.

Motiveringen från domstolen i detta rättsfall är mycket knapphändig, men enligt min mening leder argumentationen tanken till den förutsättning som återfinns i fransk rätt, att bidraget skall ha lämnats inom ramen för en normal förvaltning. Om ett bidrag lämnas år för år utan att det finns något hopp om att det mottagande bolaget skall överleva så kan det inte rymmas inom ramen för en normal förvaltning eftersom dessa kostnader inte kan förväntas leda till en högre vinst i det givande bolaget. Domstolen påpekar att dessa krediter inte hade beviljats om affärerna istället hade skett mellan två från varandra oberoende företag. Som vi minns från avsnitt 7.2.1 så får ackordet nämligen inte ha sin grund i intressegemenskapen mellan bolagen om det skall vara avdragsgillt, och därför jämför domstolen med hur bolaget hade agerat i förhållande till ett utomstående bolag. Vad gäller tidpunkten för bedömning om avdragsrätten så skall den, liksom i fransk rätt, ske mot bakgrund av syftet med stödet då detta beviljas.¹³⁹

Ett annat rättsfall som visar att bidraget måste leda till en vinst i det mottagande bolaget är *Pågen*-fallet.¹⁴⁰ Ett svenskt produktionsbolag hade ett tyskt dotterbolag som ansvarade för försäljning av dess produkter på den tyska marknaden. Moderbolaget beslutade att etablera ett nytt produktionsbolag i Tyskland som det endast kom att äga en obetydlig andel i. Huvuddelen av det bröd som försäljningsbolaget saluförde kom från detta senare bolag. Moderbolagets stöd till det tyska försäljningsbolaget var då inte avdragsgilla eftersom de då inte kunde anses utgöra omkostnader i den svenska rörelsen, dvs. bidra till intäkters förvärvande i Sverige.

En liknande utgång finner vi i *Eka Nobel*-fallet (se ovan). Det svenska moderbolaget hade också bildat ett dotterbolag i USA för marknadsföringen av dess produkter och detta hade debiterat moderbolaget kostnader för ”management and consulting services”. Affärstransaktionerna bolagen emellan var obetydliga, men eftersom domstolen godkände att etableringen på en annan marknad inledningsvis är förenad med stora kostnader, var detta inget hinder för avdragsrätt. Något som däremot hade betydelse för utgången var att det svenska bolaget redan tidigt hade planer på att starta upp ett produktionsbolag i USA, vilken senare också uppfördes. Därmed ansåg domstolen att affärssambandet mellan bolagen hade brutits eftersom de framtida intäkterna från produktion och försäljning istället skulle tillfalla det amerikanska rättssubjekt som ägde fabriken.¹⁴¹

¹³⁸ RÅ 1994 ref. 85, s. 59. Se även en motsatt utgång i målet RÅ 1967 Fi 1659 där domstolen fann att ett utländskt bolag inte hade utfört tjänster för moderbolagets räkning i en sådan omfattning att moderbolagets bidrag skulle vara avdragsgillt.

¹³⁹ Handledning för internationell beskattning 2009, s. 296.

¹⁴⁰ RÅ 1981 Aa 81.

¹⁴¹ RÅ 1994 ref. 85, s. 60.

I detta sammanhang bör också påpekas att inte heller i svensk rätt kan det givande bolaget hänvisa till koncernintresset för att motivera avdragsrätt utan det måste visa på en egen vinning med förfarandet.¹⁴²

När det kommer till bevisbördans placering i fråga om ett omkostnadsbidrag är för hand eller ej så finns det, mig veterligt, inga särskilda regler utan vi får utgå från de allmänna principer som gäller för bevisbördans placering i skattemål. Generellt innebär de att den part som har lättast för att förebbringa bevisning om ett visst förhållande får bevisbördan för detta. I vårt fall betyder det att skattemyndigheten har bevisbördan för intäktsidan och den skatteskyldige för avdragsidan.¹⁴³

Ett annat spörsmål av intresse är hur regimen för omkostnadsbidrag förhåller sig till korrigeringsregeln. Bidraget kan ju rubriceras som ett avtal om att det givande bolaget skall stå för vissa kostnader i det mottagande bolaget. Om denna fråga kan en hel uppsats skrivas och jag kommer endast att behandla vissa aspekter.¹⁴⁴ Den huvudsakliga frågan är huruvida korrigeringsregeln kan begränsa storleken på de avdragsgilla bidragen till den utländska verksamheten. Juristen Richard Arvidsson anser att så inte är fallet. Enligt honom finns det inget armlängdspris för bidrag och därmed kan korrigeringsregelns två rekvisit, prisavvikelse och inkomsteffekt, aldrig bli uppfyllda.¹⁴⁵ Här vill jag dock invända med att ett bidrag kan bestå i att ett bolag avtalar med ett annat om att stå för vissa kostnader hänförliga till det andra. Priset som det givande svenska bolaget får betala är ju värdet på bidraget. Det mottagande bolaget skall ju egentligen själv stå för sina kostnader och om det givande bolaget inte erhåller någon förmån av avtalet är priset för högt och leder till ett inkomstbortfall i Sverige. Arvidsson anser också att man inte kan vägra avdrag för bidrag till en utländsk verksamhet med stöd av korrigeringsregeln utan endast med reglerna för omkostnadsbidrag, vilka är den juridiska grunden för avdragsrätten. Korrigeringsregeln kan enligt honom inte fränkänna transaktioner deras rättsliga verkan utan endast korrigera deras prissättning. Jag instämmer i denna tankegång. Enligt min mening måste det först prövas om transaktionen i sin helhet kan klassificeras som bidrag. Den delen som inte klassificeras som bidrag kan sedan uttagsbeskattas enligt korrigeringsregeln. I det ovan nämnda betänkandet diskuterades storleken av avdragsgilla bidrag men utredningen kom endast fram till att en *in casu* bedömning skulle göras och frågan som rättstillämparen måste ställa sig är om stödet är motiverat av det intresse det givande bolaget *för sin verksamhet* (min kurs.) kan ha av det andra bolaget.¹⁴⁶ Min uppfattning är att bidraget då inte blir avdragsgillt om det är för stort i förhållande till de förväntade intäkterna av transaktionen. Det här ligger också i linje med den förutsättning som gäller för att en avdragsgill driftkostnad skall vara för hand, vilken är att kostnaden

¹⁴² SOU 1964:29, s. 66.

¹⁴³ Lodin, m.fl., 2009, s.734.

¹⁴⁴ För den intresserade kan jag t.ex. hänvisa till Sundgren, Avdrag för bidrag till utländska bolag, 1995 och Arvidsson, Koncernbidragsrätt för svenska företag i internationella koncerner, 1994.

¹⁴⁵ Arvidsson, 1994, avsnitt 3.5.

¹⁴⁶ SOU 1964:29, s. 101.

skall leda till eller förväntas leda till vinst i det givande bolaget. Utredningens uttalande visar, enligt min mening, tydligt att en begränsning av driftkostnadens storlek (och därmed vad som egentligen kan sägas utgöra en driftkostnad) är möjlig, även om det kan invändas att en sådan begränsning strider mot principen att skattemyndigheten inte skall bedöma en kostnads skälighet. Utredningen fann vidare att:

Det ligger i sakens natur att avdrag för koncernbidrag i regel skall kunna godkännas i de fall, då en motsvarande vinstöverflyttning via prissättningen skulle ha godkänts.

Mot bakgrund av detta betänkande skriver Skatteverket att avdrag för driftskostnader inte medges om det helt eller delvis innebär en oriktig vinstöverföring som strider mot korrigeringsregeln. Enligt min mening är detta uttalande bara ett annat sätt att uttrycka att bidraget skall vara förenligt med det intresse det givande bolaget för sin verksamhet kan ha av det andra bolaget. Om den avdragsgilla driftskostnadens storlek måste prövas i enlighet med korrigeringsregeln så blir konsekvensen att den måste ha beviljats under marknadsmässiga villkor, dvs. bedömas som om transaktionen hade skett med ett utomstående företag. Om ett svenskt moderbolag t.ex. har tagit på sig kostnader hänförliga till sitt utländska dotterbolag då detta har varit vinstgivande torde avdragsrätten kunna begränsas med stöd av korrigeringsregeln eftersom ett sådant stöd inte skulle ha beviljats om det mottagande företaget var utomstående.¹⁴⁷ Om det mottagande bolaget hade kunnat stå för kostnaden själv hade moderbolaget inte heller haft något intresse för sin egen verksamhet i Sverige att utge bidraget eftersom resultatet blir mindre ju högre kostnader det själv får stå för.¹⁴⁸ Därmed skulle transaktionen inte heller uppfylla förutsättningarna för ett avdragsgillt omkostnadsbidrag. I slutändan ser den svenska omkostnadsbidragsregimen ut som den franska regimen för stöd av kommersiell karaktär, dvs. att det givande bolaget hela tiden måste pröva det utgivna bidraget i förhållande till dess eget intresse.

Ytterligare ett spørsmål som har förbryllat mig är hur regimen för omkostnadsbidrag förhåller sig till regeln att värdeöverföringar till en utländsk filial vars resultat inte skall beskattas i Sverige enligt ett exemptavtal skall uttagsbeskattas (22:5 5p IL). Denna senare regeln innebär ju att filialen behandlas som ett eget skattesubjekt, även om den tillhör samma juridiska person som det svenska bolaget. Kan regimen för omkostnadsbidrag då tillämpas på så sätt att 22:5 5p IL inte blir tillämplig om bolaget argumenterar för att ett stöd till den utländska filialen skall räknas som en omkostnad i den svenska verksamheten? I *Télécoise*-fallet hade det givande bolaget ju framgång med en sådan argumentation. Jag har endast lyckats hitta ett rättsfall från Kammarrätten i Sundsvall som tar upp denna problematik.

¹⁴⁷ Handledning för internationell beskattning 2009, s. 298.

¹⁴⁸ En annan sak är om det svenska bolaget lyckas bevisa att hon vinner andra fördelar av att stå för vissa kostnader trots att det utländska bolaget går med vinst. Jfr. situationen i *Guerlain*-fallet i avsnitt 6.2.

I ett mål avgjort den 22 april 2003¹⁴⁹ prövades om ett marknadsföringsbidrag som det svenska bolaget *Skandinavisk musikdistribution* hade erlagt för att starta upp ett försäljningskontor i Danmark var avdragsgillt i Sverige. Inkomsterna från den danska filialens verksamhet skulle inte beskattas i Sverige på grund av att dubbelbeskattningsavtalet mellan Danmark och Sverige var utformat enligt exemptionsmetoden. Länsrätten hade funnit att bidraget skulle vara avdragsgillt eftersom det givande bolaget hade lyckats visa att bidraget hade lett till ökade intäkter i den svenska verksamheten. Kammarrätten var dock av annan uppfattning. All den inkomst som en juridisk person intjänar, oavsett om den intjänas i utlandet eller i Sverige, tillhör samma förvärvskälla, och filialen utgör inte ett från bolaget fristående skattesubjekt. En överföring av tillgångar från ett svenskt bolag till dess filial kan varken öka eller minska bolagets inkomst eller dess förmögenhet. Att dess verksamhet inte skall beskattas i Sverige medförde ingen ändring i denna principiella grundsyn.

Jag hade mycket gärna velat se en prövning av denna fråga i Regeringsrätten. Även om kammarrättens motivering har fog för sig så kan den ändå ifrågasättas. Huvudregeln är ju att all den inkomst som en juridisk person intjänar tillhör samma förvärvskälla¹⁵⁰, men då den utländska filialen inte skall beskattas i Sverige så måste dess intäkter och utgifter särskiljas och då sätts ju huvudregeln ur spel. Rent civilrättslig utgör de en och samma person och har inte några åtskilda förmögenhetsmassor, men skattemässigt blir de två skilda personer. 22:5 5p IL bekräftar detta resonemang eftersom överföringar av tillgångar mellan verksamheterna skall uttagsbeskattas. Därmed blir överföringarna av betydelse för den beskattningsbara inkomsten i Sverige och domstolens motivering kan således ifrågasättas då den bortser från den ekonomiska verkligheten. Om en kostnad i den utländska filialen faktiskt bidrar till ökade inkomster i Sverige, så finns det ingen anledning till att de inte skall vara avdragsgilla om det svenska bolaget väljer att stå för dem. En annan huvudregel är ju att utgifter för att förvärva och behålla inkomster skall dras av som kostnad.

Tanken bakom 22:5 5p IL är att förhindra att beskattningsbart underlag flyr Sverige och med tanke på att det svenska bolaget måste förebringa bevisning om hur kostnaden förväntas ge intäkter i Sverige så torde det inte strida mot syftet med lagrummet att bevilja avdrag för driftkostnadsbidrag i dessa fall. Vidare skulle kunna hävdas att lagrummets betydelse för filialfallet liknar korrigeringsregelns betydelse för dotterbolagsfallet. Som vi har sett ovan utesluter inte korrigeringsregeln att avdrag medges för driftkostnadsbidrag till ett dotterbolag. Enligt min mening föreligger det inte heller några principiella hinder mot att låta regimen för omkostnadsbidrag löpa parallellt med 22:5 5p IL.

7.4 Sammanfattande komparativ analys

Sverige och Frankrike tillämpar skilda principer vid avgränsningen av den nationella skatterättens tillämpningsområde. Konsekvensen härav återspeglar sig främst vid beskattningen av stöd till utländska filialer. De franska bolagen har den fördelen att deras verksamhet i utlandet inte beskattas i Frankrike, men det betyder också att förluster hänförliga till

¹⁴⁹ Kammarrätten i Sundsvall, 22 april 2003, målnr. 1974-99.

¹⁵⁰ Jfr., 14:10 IL: ”All näringsverksamhet som bedrivs av en juridisk person räknas som en enda näringsverksamhet.”

dessa utländska filialer inte får inverka på resultatet i den franska verksamheten. Stöd som avser att täcka dessa förluster är enligt huvudregeln således inte heller avdragsgilla. För svenska bolag gäller det motsatta förhållandet. Deras verksamhet i utlandet beskattas i Sverige, vilket kan leda till en konkurrensnackdel eftersom Sverige är ett land med en relativt hög bolagsskatt. Om det däremot går dåligt för den utländska filialen är det svenska systemet förmånligt för det svenska bolaget eftersom förlusterna i den utländska verksamheten förs över och kvittas mot vinst i Sverige. Stöd till den utländska verksamheten blir då utan skatterättslig konsekvens.

Det är ofta vid en nyetablering i utlandet som kostnaderna i den utländska verksamheten är stora och det är i detta läge nackdelarna med det franska systemet framträder. Det franska bolaget skulle dock kunna undgå denna nackdel genom att skala av självständigheten hos den utländska verksamheten så att den anses vara bedriven i Frankrike under uppstartningsskedet. På så sätt kan det kvitta förluster hänförliga till den utländska verksamheten mot vinsten i det franska bolaget. I detta avseende blir ju det franska systemet förmånligare, eftersom det franska bolaget kan ”välja” vilket system det skall omfattas av efter deras behov. Vidare kan det franska bolaget förebygga nackdelarna med territorialitetsprincipen genom att ge avdragsgilla stöd till den utländska verksamheten om det finns en kommersiell relation dem emellan. Det krävs dock att bolagets företrädare är väl insatta i praxis på området så att de kan argumentera för enligt vilket system bolagets utländska verksamhet skall beskattas och för att beviljade stöd skall vara avdragsgilla. Praxis kring territorialitetsprincipen och regimen för fordringsavskrivningar är inte allt för lättöverskådlig och ibland kan det vara svårt att förutspå hur Conseil d'État dömer i dessa frågor.

Även om det inte finns en territorialitetsprincip i svensk rätt så finns det regler som ger samma effekt som denna princip. Om den utländska filialens verksamhet är undantagen från svensk beskattning genom ett exemptavtal så skall värdeöverföringar till denna verksamhet uttagsbeskattas. Utgångspunkten är att inte heller kommersiella stöd i form av omkostnadsbidrag till denna filial är avdragsgilla i den svenska verksamheten, vilket skiljer sig från det franska rättsläget. Frågan har dock inte prövats i Regeringsrätten ännu, och jag förespråkar en ändring i rättsläget på detta område eftersom domstolen i nuläget bortser från den ekonomiska verklighet att den utländska verksamheten i dessa fall utgör ett eget skattesubjekt.

Ytterligare en stor skillnad mellan fransk och svensk skatterätt är hur stöd av finansiell karaktär till förmån för ett utländskt dotterbolag skall behandlas skatterättsligt. I svensk och fransk rätt är utgångsläget detsamma: utländska dotterbolag beskattas inte i de respektive länderna. I fransk rätt är ett finansiellt stöd avdragsgillt så länge det inte positivt ökar det egna kapitalet i det mottagande bolaget och i övrigt rymms inom ramen för en normal förvaltning. Genom denna senare förutsättning får de en symmetri i systemet eftersom det avdragsgilla stödet förväntas upprätthålla eller utveckla inkomstkällor i det franska bolaget. I den del stödet förbättrar ett positivt resultat jämföras det med ett aktieägartillskott och ökar värdet på aktierna. Stödet tillgodoräknas således vid en framtida realisationsvinst. I svensk rätt däremot blir ett finansiellt stöd endast avdragsgillt om det kan

karaktäriseras som ett koncernbidrag och är då endast avdragsgillt om det bringar in intäkter i Sverige på det sätt att det skall vara hänförligt till det utländska bolagets fasta driftställe som beskattas i Sverige. Om stödet inte rymms inom dessa ramar blir det inte avdragsgillt, på grund av att det räknas som ett aktieägartillskott vilket inte är avdragsgillt. Inte heller några andra utvägar står till buds eftersom kapitalförluster på fordringar som uppkommit mellan företag i intressegemenskap inte är avdragsgilla. Dessutom sker en uttagsbeskattning enligt korrigeringsregeln om sakegendom förs över till den utländska verksamheten om det inte är motiverat av kommersiella mellanhavanden mellan bolagen. Det svenska bolaget får dock trösta sig med att det finansiella stödet räddar dotterbolaget ur en svår ekonomisk situation vilket kan leda till större intäkter i form av utdelningar eller en realisationsvinst vid försäljning av aktieinnehavet, och dessa intäkter beskattas då inte om andelarna i dotterbolaget är näringsbetingade. Med andra ord skulle kunna hävdas att på lång sikt blir det svenska bolaget kompenserat för att avdragsrätt för stödet inte föreligger, medan i fransk rätt det är den franska statskassan som på lång sikt tjänar på att avdragsrätt beviljas för stöd av finansiell karaktär.

Om stödet till det utländska dotterbolaget kan betraktas som kommersiellt, eller i svenska termer som ett omkostnadsbidrag, så är det avdragsgillt för det givande bolaget under i princip samma förutsättningar i svensk och i fransk rätt. Den förutsättning för avdragsrätt som finns i fransk rätt är att stödet skall rymmas inom ramen för en normal förvaltning och detta motsvaras i svensk rätt av att stödet är avdragsgillt i den mån det kan karaktäriseras som en kostnad för intäkters förvärvande i den egna verksamheten. Dessa regimer ger moderbolaget ett incitament att fatta ekonomiskt övervägda beslut eftersom stöden måste motiveras och kunna leda till vinst i den egna verksamheten för att vara avdragsgilla.

Bilaga – fransk lagtext¹⁵¹

Artikel 38.1-2 CGI

1. Sous réserve des dispositions des articles [33 ter,40 à 43 bis](#) et [151 sexies](#), le bénéfice imposable est le bénéfice net, déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises, y compris notamment les cessions d'éléments quelconques de l'actif, soit en cours, soit en fin d'exploitation.

2. Le bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt diminuée des suppléments d'apport et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés. L'actif net s'entend de l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiés.

Artikel 39.1, nr. 5 och 8 CGI

1. Le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges, celles-ci comprenant, sous réserve des dispositions du 5, notamment[...]

5° Les provisions constituées en vue de faire face à des pertes ou charges nettement précisées et que des événements en cours rendent probables, à condition qu'elles aient été effectivement constatées dans les écritures de l'exercice [...].

8° Les abandons de créances à caractère commercial consentis ou supportés dans le cadre d'un plan de sauvegarde ou de redressement.

Artikel 57 CGI

Pour l'établissement de l'impôt sur le revenu dû par les entreprises qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de France, les bénéfices indirectement transférés à ces dernières, soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen, sont incorporés aux résultats accusés par les comptabilités. Il est procédé de même à l'égard des entreprises qui sont sous la dépendance d'une entreprise ou d'un groupe possédant également le contrôle d'entreprises situées hors de France.

La condition de dépendance ou de contrôle n'est pas exigée lorsque le transfert s'effectue avec des entreprises établies dans un Etat étranger ou dans un territoire situé hors de France dont le régime fiscal est privilégié au sens du deuxième alinéa de l'article 238 A.

¹⁵¹ Hämtad från <http://legifrance.gouv.fr>, 2009-05-22.

En cas de défaut de réponse à la demande faite en application de l'article L. 13 B du livre des procédures fiscales, les bases d'imposition concernées par la demande sont évaluées par l'administration à partir des éléments dont elle dispose et en suivant la procédure contradictoire définie aux articles L. 57 à L. 61 du même livre.

A défaut d'éléments précis pour opérer les rectifications prévues aux premier, deuxième et troisième alinéas, les produits imposables sont déterminés par comparaison avec ceux des entreprises similaires exploitées normalement.

Artikel 209.1 1 st CGI

I. Sous réserve des dispositions de la présente section, les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés d'après les règles fixées par les [articles 34 à 45, 53 A à 57, 237 ter A et 302 septies A bis](#) et en tenant compte uniquement des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France ainsi que de ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions.

Käll- och litteraturförteckning

Fransk käll- och litteraturförteckning

Böcker

- Castagnède, Bernard, Précis de fiscalité internationale, Presses Universitaires de France, 2 uppl., 2006 (cit. Castagnède, 2006).
- Collet, Martin, Droit fiscal, Thémis droit, Presses Universitaires de France, 1 uppl., 2007 (cit. Collet, 2007).
- Cozian, Maurice, Les grands principes de la fiscalité des entreprises, Litec, 3 uppl., 1996 (cit. Cozian, 1996).
- Cozian, Maurice, Précis de fiscalité des entreprises, Litec Fiscal, 32 uppl. 2008 (Cit. Cozian, 2008).
- Gouthière, Bruno, Les impôts dans les affaires internationales, Éditions Francis Lefebvre, 5 uppl, 2001 (cit. Gouthière, 2001).
- Lamy fiscalité des opérations internationales, Éditions Lamy, 2007.
- Larousse de poche, Les mots de la langue & les noms propres, 2003.
- Serlooten, Partick, Droit fiscal des affaires, Dalloz, 7 uppl., 2008 (cit. Serlooten, 2008).

Artiklar

- Foquet, Olivier, Förslag till avgörande i målet CE, 19 oktober 1988, nr. 56218, Revue de jurisprudence fiscale, nr. 12, 1988, s. 723 (cit. Foquet, 1988).
- Gouthière, Bruno, Le Conseil d'État précise la portée du principe de territorialité de l'IS, Feuillet rapide fiscal, nr. 26, 2003, s. 23-25 (Cit. Gouthière, 2003).
- Laprade, Martin, Förslag till avgörande i målet CE, 30 mars 1987, nr. 52754, Revue de jurisprudence fiscale, nr. 5, 1987, s. 262 (cit. Laprade, 1987).
- Meier, Eric, Torlet, Régis, Transfert de bénéficiaires et abandons de créances à caractère commercial à des succursales d'une filiale étrangère: les besoins de financement de la filiale pris en compte, Bulletin Joly Sociétés, 1 augusti 2008, nr. 8, s. 716ff.
- Mitjavile, Marie-Hélène, Förslag till förhandsavgörande i målet CE, 16 maj 2003, nr. 222956, Bulletin des conclusions fiscales, nr. 7, 2003, p. 91 (cit. Mitjavile, 2003).
- Olléon, Laurent, Territorialité de l'impôt: des trous dans le mur, Revue de la jurisprudence fiscale, nr.7, 2003, s. 571-574.

Offentligt tryck

- Bulletin officiel de la direction générale des impôts, 4-A-7-83, 22 augusti 1983.
- Documentation de base de la Direction générale des impôts, DB4H14, 1 mars 1995.
- Documentation de base de la Direction générale des impôts, DB4E33, 26 november, 1996.

Documentation de base de la Direction générale des impôts, DB4C112, 30 oktober 1997.

Documentation de base de la Direction générale des impôts, DB4A2163, 9 mars 2001.

Lagar

Code de commerce

Code de justice administrative

Code général des impôts.

La constitution

Svensk käll- och litteraturförteckning

Böcker

Bergström, Sture, Andersson, Torbjörn, Håstad, Torgny och Lindblom, Per Henrik, Juridikens termer, Almqvist & Wiksell, 9 uppl., 2002.

Bonniers lexikon, nr. 23, Ordbok, 1991.

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter och Silfverberg, Christer, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, del 2, 12 uppl., Studentlitteratur, 2009 (Cit. Lodin, m.fl., 2009).

Pelin, Lars, Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, Prose Design och Grafik, 3 uppl., 2004.

Sandström, Torsten, Svensk aktiebolagsrätt, Nordstedts juridik, 2005.

Artiklar

Arvidsson, Richard, Koncernbidragsrätt för svenska företag i internationella koncerner, Svensk skattetidning, 1994, nr. 6-7 (cit. Arvidsson, 1994).

Jilkén, Daniel och Ugglå, Carl-Magnus, Kapitaltillskott inom bolagssektorn, Skattenytt nr. 1-2, 2004 (Cit. Jilkén, m.fl., 2004).

Sundgren, Peter, Avdrag för bidrag till utländska bolag, Skattenytt nr. 9, 1995.

Grege, Göran, Inkomstbeskattningen vid obestånd, Svensk skattetidning, nr. 7-8, 1992.

Kleist och Staberg, Avdrag för förlust på lånefordran i samband med underhandsackord och ackordsliknande uppgörelser, Skattenytt nr. 4, 2005 (cit. Kleist och Staberg, 2005).

Tivéus, Ulf, Förluster på villkorade aktieägartillskott m.m. vid konkurs, Skattenytt nr. 4, 2003.

Offentligt tryck

Handledning för beskattning av inkomst vid 2009 års beskattning, Del 2, SKV 302, utgåva 25.

Handledning för internationell beskattning 2009, SKV 352, utgåva 13.

Proposition 1980/81:68, Förslag till ändrade regler för den skattemässiga behandlingen av inventarier, fastigheter och pågående arbeten, m.m.

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

SOU 1964:29, Koncernbidrag m.m.

SOU 2002:47, Våra skatter?

Lagar

Lag (1991:673) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Frankrike.

Inkomstskattelagen (1999:1229).

Lagen om företagsrekonstruktion (1996:764)

Konkurslagen (1987:672).

Övrigt

OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed version, 17 juli 2008.

http://www.finances.gouv.fr/fonds_documentaire/archives/communiqués/2004/c0408261.htm (2009-04-04).

Rättsfallsförteckning

Franska rättsfall

- CE, 15 juni 1942, RO vol.21, s.148.
CE, 26 oktober 1942, RO vol. 21, s. 196.
CE, 14 februari 1944, nr. 67442.
CE, 13 november 1964, nr. 50944, 60449.
CE, 3 april 1968, nr. 70823.
CE, 25 oktober 1972, nr. 81999.
CE, 14 juni 1974, nr. 80624.
CE, 20 november 1974, nr. 85191.
CE, 12 juli 1978, nr. 02138 och 02769.
CE, 29 mars 1978, nr. 04883.
CE, 23 juni 1978, nr. 99444.
CE, 14 mars 1979, nr. 07098.
CE, 30 april 1980, nr. 16253.
CE, 27 november 1981, nr. 16814.
CE, 29 juni 1981, nr. 16095.
CE, 27 november 1981, nr. 16814.
CE, 11 juli 1983, nr. 40890.
CE, 14 mars 1984, nr. 33188.
CE, 14 november 1984, nr. 40368.
CE, 18 mars 1985, nr. 38036.
CE, 4 december, 1985, nr. 44323.
CE, 20 december 1985, nr. 46390.
CE, 15 oktober 1986, nr. 39415.
CE, 30 mars 1987, nr. 52754.
CE, 2 mars 1988, nr. 49054.
CE, 17 maj 1989, nr. 34380.
CE, 11 juli 1991, nr. 57391.
CE 11 februari 1994, nr. 119726.
CE, 4 juli 1997, nr. 146930.
CE, 6 november 1998, nr. 151804.
CE, 26 februari 2003, nr. 223092.
CE, 16 maj 2003, nr. 222956.
CE, 1 mars 2004, nr. 237013.
CE, 10 mars 2006, nr. 263183.
CE, 5 april 2006, nr. 281098.
CE, 28 april 2006, nr. 277572.
CE, 28 april 2006, nr. 278738.
CE, 30 maj 2007, nr. 285573.
CE, 11 april 2008, nr. 281033.
CE, 26 mars 2008, nr. 296625.
- CAA Paris, 22 januari 1998, nr. 94PA01614.
CAA Douai, 4 maj 2000, nr. 97DA00912.

CAA Paris, 26 november 2003, nr. 00PA00134.
CAA Versailles, 21 december 2004, nr. 02VE03541.
CAA Paris, 2 februari 2007, nr. 05PA02361.

Svenska rättsfall

RÅ 1963 ref. 48
RÅ 1994 ref. 85
RÅ 2001, ref. 28
RÅ 2002 ref. 107

RÅ 1981 Aa 81
RÅ 1990 not. 193
RÅ 1994 not. 697
RÅ 2002 not 216

RegR 23 mars 2009, mål nr. 4338-07

Kammarrätten i Sundsvall, 22 april 2003, målnr. 1974-99