



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Marika Ericson

# Fasta driftställen och skattefria utdelningar

Examensarbete  
20 poäng

Handledare  
Professor Sture Bergström

Bitr. handledare  
Doktorand Anette Bruzelius

Ämnesområde  
Skatterätt

Termin  
HT 2001

# Innehåll

<b>1</b>	<b>INLEDNING</b>	<b>7</b>
1.1	Bakgrund	7
1.2	Problemformulering	7
1.3	Syfte	8
1.4	Metod och material	8
1.5	Avgränsningar	9
1.6	Disposition	9
<b>2</b>	<b>SKATTEFRI UTDELNING PÅ NÄRINGSBETINGADE AKTIER</b>	<b>10</b>
2.1	Inledning	10
2.2	Situationen före ikraftträdandet av prop. 2000/01:22	10
2.2.1	Utdelning på svenska näringsbetingade andelar	10
2.2.2	Utdelning på utländska andelar	10
2.3	Situationen efter ikraftträdandet av prop. 2000/01:22	12
2.3.1	Utdelning på svenska näringsbetingade aktier	12
2.3.2	Utdelning på utländska andelar	13
<b>3</b>	<b>ARGUMENT FÖR ÄNDRINGEN I SVENSK LAG FRAMFÖRDA I PROP. 2000/01:22</b>	<b>15</b>
3.1	Inledning	15
3.2	Dubbelbeskattningsavtalens förbud mot diskriminering av utländska intressen	15
3.3	EG-rättens förbud mot diskriminering och inskränkningar i etableringsfriheten	16
3.4	Sammanfattning	17
<b>4</b>	<b>NÄRMARE OM DEN EG-RÄTT SOM HÄNVISAS TILL I PROP. 2000/01:22</b>	<b>18</b>
4.1	Inledning	18
4.2	Artikel 43 EG och artikel 48 EG	18
4.3	EG-rättens diskriminerings- och restriktionsförbud	19
4.3.1	Diskrimineringsförbudet	19
4.3.2	Restriktionsförbudet	20

<b>4.4</b>	<b>Omständigheter som kan rättfärdiga hinder för etableringsfriheten för juridiska personer</b>	<b>21</b>
4.4.1	Allmänt	21
4.4.2	Rättfärdigande av öppet diskriminerande nationell lagstiftning	21
4.4.3	Rättfärdigande av andra hinder för etableringsfriheten än öppet diskriminerande nationell lagstiftning	22
<b>4.5</b>	<b>Saint Gobain</b>	<b>24</b>
<b>5</b>	<b>DEFINITION AV, INKOMSTFÖRDELNING FÖR OCH BESKATTNING AV UTLANDSÄGDA FASTA DRIFTSTÄLLEN BELÄGNA I SVERIGE</b>	<b>26</b>
<b>5.1</b>	<b>Definition av fasta driftställen</b>	<b>26</b>
<b>5.2</b>	<b>Inkomstfördelning och beskattning av fasta driftställen enligt svensk rätt</b>	<b>27</b>
<b>5.3</b>	<b>Inkomstfördelning och beskattning vid utdelning till fast driftställe beläget i Sverige</b>	<b>27</b>
5.3.1	RÅ 1998 not 229	27
	<b>Kommentar</b>	29
5.3.2	Förhandsbesked 11 maj 1998	29
	<b>Kommentar</b>	31
<b>6</b>	<b>ANALYS AV DEN SVENSKA LAGÄNDRINGEN SAMT MOTIVEN TILL DENNA</b>	<b>32</b>
<b>6.1</b>	<b>Förelåg en ofördelaktig behandling av i Sverige belägna utländska fasta driftställen vad gällde utdelningar före lagändringen?</b>	<b>32</b>
<b>6.2</b>	<b>Kan lagändringen motiveras med hjälp av Saint Gobain-målet?</b>	<b>32</b>
<b>6.3</b>	<b>Verkan av den nya lagstiftningen</b>	<b>34</b>
<b>6.4</b>	<b>Kunde ledning och stöd för lagändringen ha hämtats ur OECD: s modellavtal?</b>	<b>34</b>
<b>6.5</b>	<b>Lagstiftningens förhållande till Moderdotterbolagsdirektivet (Direktiv 90/435/EEG)</b>	<b>35</b>
<b>7</b>	<b>SLUTSATSER</b>	<b>38</b>

# Sammanfattning

Den 19 oktober 2000 överlämnade regeringen prop. 2000/01:22 till riksdagen.<sup>1</sup> Regeringen föreslog i propositionen ett antal förändringar i intern skattelagstiftning vad gällde vissa regler som ansågs var fördelaktigare för svenska företag än för utländska företag i samma situation. Dessa förändringar gällde skattefri utdelning i vissa situationer, kommissionärsförhållanden, koncernbidrag och avdrag av utländsk skatt. Med hänvisning till ingångna dubbelbeskattningsavtal och EG-rätten föreslog därför regeringen att riksdagen skulle göra vissa lagändringar vad gällde dessa situationer. Riksdagen beslutade den 14 december att propositionen skulle träda i kraft den 1 januari 2001.<sup>2</sup>

I denna uppsats har gjorts en utredning av förändringen som gjordes i svensk lag vad gäller skattefria utdelningar, närmare bestämt det faktum att numera även ett utländskt bolag som hör hemma inom EES och som bedriver näringsverksamhet i Sverige från ett fast driftställe här skall kunna ta emot skattefri utdelning på näringsbetingade andelar. Detta var tidigare endast förunnat svenska företag.<sup>3</sup>

Syftet med denna uppsats har således varit att undersöka om den svenska lagändringen som gjordes genom prop. 2000/01:22 verkligen var nödvändig på grund av att behandlingen av de utländska bolagens svenska fasta driftställen var ofördelaktig jämfört med behandlingen av svenska bolag. Syftet har också varit att utreda lagändringens koppling till EG-domstolens praxis och dess reella betydelse. Dessutom skulle även förhållandet mellan lagändringen och OECD:s modellavtal samt moderdotterbolagsdirektivet diskuteras.

De viktigaste slutsatserna som jag har kommit fram till genom min analys av prop. 2000/01:22 är att de utländska bolagen antagligen i några få fall varit ofördelaktigt behandlade gentemot svenska bolag då de inte kunnat ta emot utdelning skattefritt. Frågan är bara i hur många fall en utdelning kan anses hänförlig till ett fast driftställe, vilket svensk praxis ställer upp som ett krav för att utdelningen skall ses som mottagen av ett fast driftställe. Detta är oklart. I de fall där problemet hur som helst funnits har det tidigare lösts med hjälp av dubbelbeskattningsavtal, varför det i de fall där ofördelaktig behandling har förekommit det endast varit de länder som Sverige inte har dubbelbeskattningsavtal med som inte kunnat ta emot skattefri utdelning i sina fasta driftställen med hjälp av dubbelbeskattningsavtal. Det är således oklart vilken praktisk verkan lagstiftningen har haft.

Dessutom har jag kritiserat att motiven till lagstiftningen är något knapphändiga och inte applicerade på svensk rätt på ett sådant sätt att de övertygar om att lagändringen nödvändigtvis skulle göras. Detta gäller såväl det EG-rättsliga stöden i form av stöd i EG-fördraget och i rättspraxis från EG-domstolen som hänvisningen till OECD:s modellavtal.

Den nära kopplingen till moderdotterbolagsdirektivet har även uppmärksamats och diskuterats.

---

<sup>1</sup> Se även Ds 2000:28 *Anpassningar på företagsskatteområdet till EG-fördraget* som är i det närmaste identisk med prop. 2000/01:22.

<sup>2</sup> SFS 2000:1341.

<sup>3</sup> Se kapitel 2 för närmare redogörelse för lagändringen.

# Förord

Jag vill tacka Sture och Anette för det tålamod de lagt ned på att läsa de utkast jag lämnat in till våra handledarträffar och för den hjälp de bistått mig med på vägen.

Dessutom vill jag rikta ett stort tack till universitetslektor Lars-Gunnar Svensson och professor Claes Norberg för att de tagit sig tid att läsa igenom utkast till mitt examensarbete och för de mycket värdefulla kommentarer de givit mig.

Tack även till juris doktor Cécile Brokelind för insiktsfulla kommentarer om de EG-rättsfall som varit betydelsefulla för mitt arbete.

Lund, februari 2002

Marika Ericson

# Förkortningar

Ds	Departementsserien
EES	Europeiska Ekonomiska Samarbetsområdet
EG	Europeiska Gemenskapen
EG-domstolen	Europeiska Gemenskapernas domstol
EG-fördraget	Europeiska Gemenskapens fördrag
FilialF	Förordning (1992:308) om utländska filialer
FilialL	Lag (1992:160) om utländska filialer m.m.
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
Modellavtalet	OECD: s modellavtal för skatteavtal vad avser inkomst och förmögenhet
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
Prop.	Proposition
PRV	Patent- och registreringsverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SIL	Lag (1947:1539) om statlig inkomstskatt
SN	Skattenytt
SvSkT	Svensk skattetidning

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Den 19 oktober 2000 överlämnade regeringen prop. 2000/01:22 till riksdagen.<sup>4</sup> Regeringen föreslog i propositionen ett antal förändringar i intern skattelagstiftning vad gällde vissa regler som ansågs var fördelaktigare för svenska företag än för utländska företag i samma situation. Dessa förändringar gällde skattefri utdelning i vissa situationer, kommissionärsförhållanden, koncernbidrag och avdrag av utländsk skatt. Med hänvisning till ingångna dubbelbeskattningsavtal och EG-rätten föreslog därför regeringen att riksdagen skulle göra vissa lagändringar vad gällde dessa situationer. Riksdagen beslutade den 14 december att propositionen skulle träda i kraft den 1 januari 2001.<sup>5</sup>

I denna uppsats kommer att göras en utredning av förändringen som gjordes i svensk lag vad gäller skattefria utdelningar, närmare bestämt det faktum att numera även ett utländskt bolag som hör hemma inom EES och som bedriver näringsverksamhet i Sverige från ett fast driftställe här skall kunna ta emot skattefri utdelning på näringsbetingade andelar. Detta var tidigare endast förutnat svenska företag.<sup>6</sup>

## 1.2 Problemformulering

Som ovan nämnts genomfördes den svenska lagändringen på grund av att vissa regler i svensk lagstiftning ansågs vara fördelaktigare för svenska företag än för utländska företag i samma situation. Vad gäller skattefria utdelningar kunde, och kan, svenska moderbolag som äger mer än 25 procent av aktierna eller näringsbetingade aktier i ett dotterbolag ta emot skattefri utdelning från sitt dotterbolag. Utländska företag som var etablerade i Sverige genom ett fast driftställe genom vilket det ägde dotterbolag hade ej denna möjlighet. Men var det verkligen fråga om en ofördelaktig behandling? Visserligen var det fråga om olika behandling av de olika etableringssituationerna, men måste detta innebära att det var fråga om en ofördelaktig behandling?

Ett annat argument för den svenska lagändringen var EG-fördragets bestämmelser om etableringsfrihet i artikel 43 och 48 EG samt EG-domstolens tolkning av detta lagrum. Ett problem vad gäller detta handlar om Sveriges sätt att tolka EG-domstolens praxis. Frågan är om Sveriges riksdag och regering har tolkat EG-rätten rätt på denna punkt? Var det rätt sätt att gå till väga att göra den svenska lagändringen mot bakgrund av EG-domstolens praxis? Hur skall EG-domstolens avgöranden tolkas? Är de in casu avgöranden eller kan de tillämpas även på snarlika fall? Var går i så fall gränsen för hur snarlika fallen måste vara för att EG-domstolens avgörande skall kunna gå att använda på det liknande fallet?

---

<sup>4</sup> Se även Ds 2000:28 *Anpassningar på företagsskatteområdet till EG-fördraget* som är i det närmaste identisk med prop. 2000/01:22.

<sup>5</sup> SFS 2000:1341.

<sup>6</sup> Se kapitel 2 för närmare redogörelse för lagändringen.

Kunde inte frågan hellre ha lösts med hjälp av OECD: s modellavtal eller med mer hjälp av uttalanden i kommentaren till modellavtalet? I prop. 2000/01:22 hänvisades i stort sett endast till den EG-rättsliga etableringsrätten. Frågan är vad detta kan tänkas bero på. Fanns det inget stöd i OECD: s modellavtal med kommentar eller fanns det någon annan anledning till det?

Man kan även diskutera kopplingen till Moderdotterbolagsdirektivet<sup>7</sup>. Frågan är om inte den svenska lagändringen skulle kunna ses som en naturlig följd av de oklarheter som rått vad gäller direktivets förhållande till fasta driftställen.<sup>8</sup> Hade det inte varit naturligare och kanske mer slagkraftigt att hänvisa till direktivet för att genomföra lagändringen?

### 1.3 Syfte

Sammanfattningsvis är syftet med denna uppsats att undersöka om den svenska lagändringen som gjordes genom prop. 2000/01:22 verkligen var nödvändig på grund av att behandlingen av de utländska bolagens svenska fasta driftställen var ofördelaktig jämfört med behandlingen av svenska bolag. Syftet är även att utreda om lagändringen var nödvändig på grund av EG-domstolens praxis. Dessutom skall den nuvarande situationen, OECD: s modellavtal samt kopplingen till moderdotterbolagsdirektivet diskuteras.

### 1.4 Metod och material

Uppsatsen bygger på en sammanställning av rättskällor varav slutsatser dras efter en analys. Analysen av intern lagstiftning och dess förarbeten samt av Regeringsrättens och EG-domstolens praxis är centrala moment i uppsatsen.

Materialet som uppsatsen bygger på är litteratur i form av böcker och artiklar, OECD: s modellavtal med kommentarer samt rättsfall från EG-domstolen och Regeringsrätten samt ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden. Vad gäller EG-rätten har jag till största del endast använt litteraturen som bakgrundsmaterial och istället sökt mig till ursprungskällan, det vill säga EG-fördraget, EG-domstolens praxis samt moderdotterbolagsdirektivet. Ur litteraturen har endast synpunkter av olika författare inom specifika frågor hämtats. Jag redogör i källförteckningen även för bakgrundsmaterialet för att underlätta för läsare av denna uppsats som önskar läsa mer om ämnet.

---

<sup>7</sup> Moderdotterbolagsdirektivet Direktiv 90/435/EEG.

<sup>8</sup> Se bland annat M.V. Bouzora, *Implementation of the Parent-Subsidiary Directive in the Member States, France*, European Taxation 1992 s. 136 ff., Cecile Brokelind, *Implementeringen av moderdotterbolagsdirektivet i några medlemsstater*, SvSKT 4/96 s. 299 ff. och Francisco Alfredo García Prats *Application of the Parent-Subsidiary Directive to Permanent Establishments*, European Taxation, June 1995, page. 179-187 och Cécile Brokelind, *Une interprétation de la directive sociétés mères et filiales du 23 juillet 1990*, den engelska sammanfattningen, ISBN 91-87998-23-8 s. 16 och IBFD, *Report on the Implementation of the Parent-Subsidiary Directive in the Member States*, August 1995, s. 365 ff.



## 1.5 Avgränsningar

Jag har i denna uppsats begränsat mig till att utreda likabehandlingen av fasta driftställen vad gäller skattefria utdelningar. Ändringen i svensk lag vad gäller koncernbidrag till utlandsägda i Sverige belägna fasta driftställen är näraliggande men jag har ändå valt att koncentrera mig på de skattefria utdelningarna då trots allt även ett examensarbete skall vara av en begränsad omfattning.

Vad gäller EG-domstolens praxis har jag försökt att endast hänvisa till rättsfall som rör etableringsfrihet för juridiska personer. I några fall har jag dock hänvisat till domar som rör etableringsfrihet för fysiska personer samt domar som rör de andra friheterna. Jag har dock inte velat bygga mina resonemang och slutsatser för mycket på domar från andra områden då jag anser att osäkerheten kring hållbarheten av appliceringar av domar på ett annat område är för stor.

## 1.6 Disposition

I uppsatsen beskrivs först i kapitel två förändringen som gjorts i svensk intern lagstiftning vad gäller skattefria utdelningar i och med att prop. 2000/01:22 trädde i kraft den 1 januari 2001. Efter det presenteras i kapitel tre argumenten för att förändringen behövde göras svensk rätt såsom de kommit till uttryck i prop. 2000/01:22. Därefter följer kapitel fyra där en utförligare presentation görs av de lagrum och den rättspraxis från EG-domstolen som regeringen mycket kortfattat hänvisat till i propositionen. Kapitel fyra följs av kapitel fem där det fasta driftstället definieras närmare och där svensk lagstiftning och rättspraxis på området beskattning av och inkomstfördelning mellan fasta driftställen och huvudföretaget presenteras. En fördjupning görs på området beskattning och inkomstfördelning vid utdelningar från företag till fast driftställe/huvudkontor. I kapitel sex analyseras det insamlade och presenterade materialet med utgångspunkt i den problemställning och det syfte som presenterats i inledningen. Uppsatsen avslutas med ett kapitel där dragna slutsatser sammanställs.

## 2 Skattefri utdelning på näringsbetingade aktier

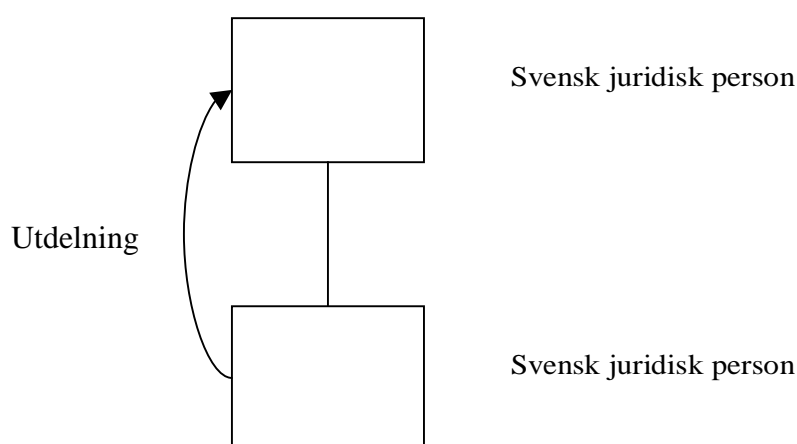
### 2.1 Inledning

Före lagändringen genom prop. 2000/01:22 var endast svenska företag berättigade att ta emot skattefri utdelning på näringsbetingade aktier i enlighet med 24 kap. 12-22 §§ IL. Dessa regler kommer att redogöras för nedan i kapitel 2.2. Reglerna i 24 kap. 12-22 §§ IL finns fortfarande kvar, men de har numera utökats till att även omfatta utdelning till utlandsägda fasta driftställen i Sverige. Dessa regler kommer att redogöras för nedan i kapitel 2.3.

### 2.2 Situationen före ikraftträdandet av prop. 2000/01:22

#### 2.2.1 Utdelning på svenska näringsbetingade andelar

Skattefriheten omfattade före antagandet av prop. 2000/01: 22 utdelning på näringsbetingade andelar i bland annat svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar (24 kap. 15 § IL). Med näringsbetingad andel avses en andel som är kapitaltillgång hos ägarföretaget. Dessutom skall antingen det sammanlagda röstetalet för ägarföretagets andelar i det utdelande företaget vid beskattningsårets utgång motsvara 25 procent eller mer av röstetalet för samtliga andelar i det utdelande företaget, eller så skall det göras sannolikt att innehavet av andelen betingas av rörelsen som bedrivs av ägarföretaget (24 kap. 16 § IL).

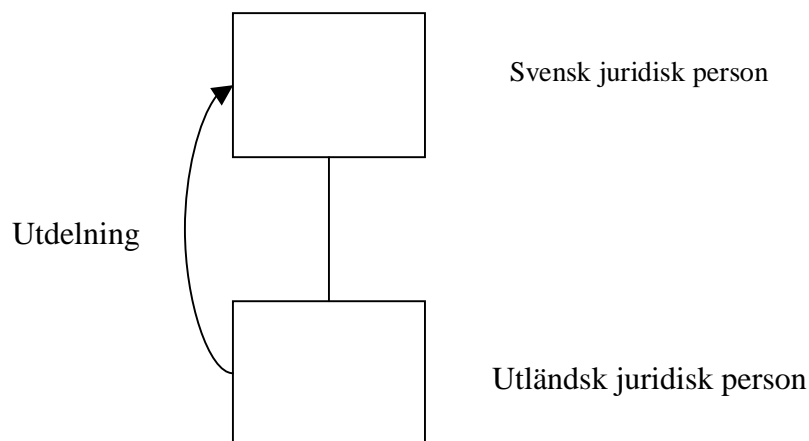


#### 2.2.2 Utdelning på utländska andelar

Skattefri utdelning från utländsk juridisk person regleras i 24 kap. 20 § IL. Dess lydelse före ikraftträdandet av prop. 2000/01:22 var som följer:

”Utdelning på andelar i en utländsk juridisk person skall inte tas upp av ett svenskt företag om

1. utdelningen på grund av 12-19 §§ inte skulle ha tagits upp om den utdelande juridiska personen hade varit svensk, och
2. inkomstbeskattningen av den utländska juridiska personen är jämförlig med inkomstbeskattningen enligt denna lag av ett svenskt företag med motsvarande inkomster.”



I propositionen till lagen uttalas att en skatt på 15 procent på ett underlag som beräknats enligt svenska regler är en beskattning jämförlig med den svenska inkomstbeskattningen.<sup>9</sup> En sådan regel kan dock vara svår att tillämpa.<sup>10</sup> För att begränsa de praktiska svårigheterna har det tillkommit en presumptionsregel i 24 kap. 21 § IL. Enligt denna är en utländsk juridisk person underkastad en jämförlig inkomstbeskattning om den utländska juridiska personen hör hemma i ett av de länder med vilka Sverige har ingått ett skatteavtal (avtalsländer), den juridiska personens inkomster har uppkommit i näringsverksamhet i Sverige eller i något avtalsland *och* inkomsterna beskattas med en inkomstskatt som normalt tillämpas på juridiska personer i det land eller de länder där näringsverksamheten bedrivs.

<sup>9</sup> Prop. 1990/91:107 s. 28-29.

<sup>10</sup> Se bland annat Mattssons resonemang kring detta i boken *Svensk internationell beskattningsrätt* på s. 64-65.

Vad gäller andelar i företag som hör hemma i utländsk stat som är medlem i Europeiska unionen sägs att andelarna anses om näringsbetingade också om innehavet motsvarar 25 procent eller mer av *andelskapitalet* i företaget och även om andelarna är lagertillgångar. Med företag som hör hemma i utländsk stat som är medlem i Europeiska unionen avses ett företag som bedrivs i någon av de associationsformer som anges i bilaga 24.1 till IL, som enligt skattelagstiftningen i en medlemsstat anses höra hemma i den staten och inte enligt ett skatteavtal med tredje land anses ha hemvist utanför gemenskapen och som är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i en bilaga 24.2 till IL, utan valmöjligheter eller rätt till undantag (24 kap. 22 § IL).

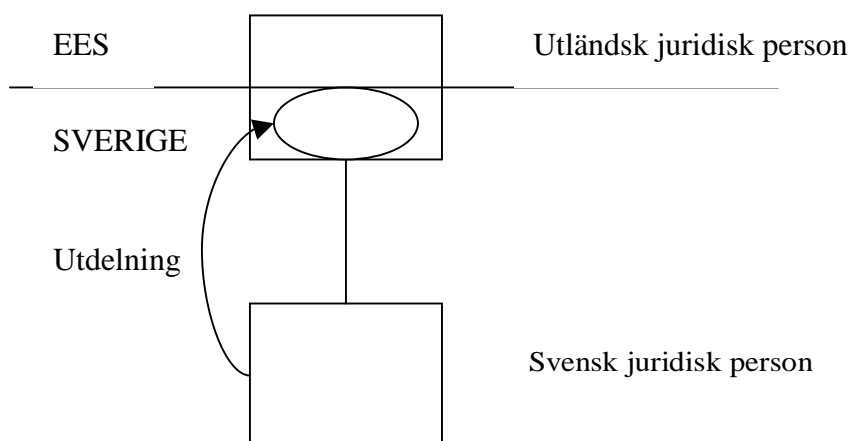
Skattefri utdelning kunde dock i bägge dessa fall endast tas emot av svenska företag.

## 2.3 Situationen efter ikraftträdandet av prop. 2000/01:22

### 2.3.1 Utdelning på svenska näringsbetingade aktier

Genom att förslagen i prop. 2000/02:22 trädde i kraft 1 januari 2001 ändrades författningstexten. Till 24 kap. 15 § IL som anger vilka företag som skattefritt kan ta emot utdelning på näringsbetingade andelar lades ett andra stycke. Det andra stycket lyder som följer:

”Vid tillämpning av bestämmelserna i första stycket skall ett utländskt bolag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och som motsvarar ett svenskt företag som avses i första stycket behandlas som ett sådant företag.”



I propositionen framhålls att det enligt 6 kap. 11 § IL endast är utländska juridiska personer med fast driftställe i Sverige som kan bli föremål för beskattning här och att 24 kap. 15 § IL således bara blir tillämplig på sådana driftställen som är belägna här, även om bestämmelsen inte uttryckligen har begränsats till dessa.<sup>11</sup>

<sup>11</sup> Prop. 2000/01:22 s. 104.

Utländska företag som bedriver verksamhet i Sverige från ett fast driftställe här kan således numera skattefritt ta emot utdelning på andelar som är knutna till driftstället under de förutsättningar som hade gällt om utdelningen i stället tagits emot av ett svenskt företag. Denna ordning gäller dock endast bolag med fast driftställe i Sverige *om* det utländska bolaget hör hemma inom EES och motsvarar ett svenskt företag som inte skall ta upp utdelning på näringsbetingade aktier. EES omfattar, förutom Sverige, de fjorton till Europeiska unionen anslutna staterna Belgien, Danmark, Tyskland, Grekland, Spanien, Frankrike, Irland, Italien, Luxemburg, Nederländerna, Österrike, Portugal, Finland, Storbritannien och Nordirland samt de tre till EFTA anslutna staterna Island, Liechtenstein och Norge.

### **2.3.2 Utdelning på utländska andelar**

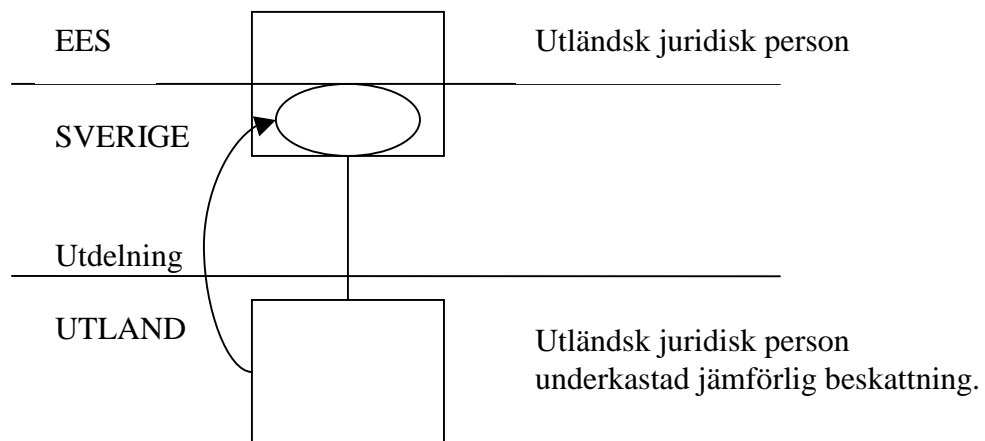
I 24 kap. 20 § IL har motsvarande utvidgning gjorts vad gäller möjligheten att ta emot skattefri utdelning på andelar i utländska juridiska personer. Detta har åstadkommit genom att orden *av ett svenskt företag* tagits bort från 24 kap. 20 § första meningen IL.<sup>12</sup> Paragrafen har således för närvarande följande lydelse:

”Utdelning på andelar i en utländsk juridisk person skall inte tas upp (*av ett svenskt företag*) om

1. utdelningen på grund av 12-19 §§ inte skulle ha tagits upp om den utdelande juridiska personen varit svensk, och
2. inkomstbeskattningen av den utländska juridiska personen är jämförlig med inkomstbeskattningen av ett svenskt företag med motsvarande inkomster.”

---

<sup>12</sup> Jfr kap. 2.1.2 ovan.



Att bestämmelsen bara gäller vissa svenska företag och utlandsägda fasta driftställen belägna i Sverige följer av kravet i punkten 1 att utdelningen enligt 24 kap. 12-19 §§ skulle ha varit skattefri om den utdelande juridiska personer hade varit svensk, då det endast är svenska företag och utlandsägda i Sverige belägna fasta driftställen som kan ta emot skattefri utdelning.<sup>13</sup> För redogörelse om vad uttrycket jämförlig beskattning innebär se kap. 2.2.2. st 2.

Numera kan således även utländska bolag med fasta driftställen i Sverige motta skattefri utdelning på näringsbetingade aktier i såväl svenska som utländska företag.

<sup>13</sup> Se st. 2 kap. 2.2.1.

# 3 Argument för ändringen i svensk lag framförda i prop. 2000/01:22

## 3.1 Inledning

I propositionen sägs att propositionen behandlar vissa nationella regler som vid inkomstbeskattningen i dag gynnar svenska företag i förhållande till utländska företag i samma situation.<sup>14</sup> Vidare påpekas att interna svenska skatteregler i princip ej diskriminerar bolag som enligt vår bolagsrättsliga lagstiftning är svenska även om de är utlandsägda. Däremot, sägs det, finns regler som diskriminerar utlandsägda fasta driftställen som bedriver skattepliktig verksamhet i Sverige.<sup>15</sup> Till exempel hänvisas till det faktum att endast svenska företag kan ta emot skattefri utdelning på näringsbetingade andelar.<sup>16</sup> Nedan redogörs för de argument som framförts för lagändringen i prop. 2000/01:22.

## 3.2 Dubbelbeskattningsavtalens förbud mot diskriminering av utländska intressen

Senare i propositionen sägs dock att de flesta utländska företag med fast driftställe i Sverige i många fall ändå kan ta emot skattefri utdelning från svenska och utländska dotterföretag med tillämpning av dubbelbeskattningsavtal.<sup>17</sup> I de allra flesta skatteavtal som Sverige ingått finns regler om förbud mot diskriminering. I de allra flesta fallen är dessa regler utformade enligt OECD: s modellavtal, dvs. enligt den i OECD: s modellavtals artikel 24.5 formulerade ägarregeln som förbjuder diskriminering och enligt vilken en avtalsslutande stat inte får behandla företag som ägs av en person med hemvist i en annan avtalsslutande stat sämre än vad den behandlar andra företag.<sup>18</sup> I de flesta skatteavtal hittar vi även den så kallade filialregeln som i OECD: s modellavtal återfinns i artikel 24.3. Enligt denna får en avtalsslutande stat inte heller vid beskattningen behandla ett fast driftställe till ett företag i en annan avtalsslutande stat mindre fördelaktigt än ett företag med hemvist i denna stat. Vad gäller frågan om skattefria utdelningar innebär regeln således att Sverige måste behandla fasta driftställen som innehas av person med hemvist i annan avtalsslutande stat på samma sätt som om utdelningen istället tagits emot av ett svenskt företag.<sup>19</sup>

---

<sup>14</sup> Prop. 2000/01:22, s. 1.

<sup>15</sup> Prop. 2000/01:22, s. 56.

<sup>16</sup> Detta har även innan prop. 2000/01:22 noterats av Peter Brandt i artikeln *Sweden*, *European Taxation 2000* s. 77-83. I artikeln presenteras en rad inkomstskatteregler i svensk rätt som författaren ansåg skulle kunna anses vara diskriminerande enligt EG-fördraget.

<sup>17</sup> Prop. 2000/01:22, s. 66.

<sup>18</sup> Prop. 2000/01:22, s. 56.

<sup>19</sup> Prop. 2000/01:22, s. 66.

### 3.3 EG-rättens förbud mot diskriminering och inskränkningar i etableringsfriheten

Regeringen hänvisar även till EG-fördraget för att motivera lagändringen. Man fastslår att reglerna i EG-fördraget bygger på principerna om icke-diskriminering och fri rörlighet, men att det generella förbudet mot diskriminering som återfinns i artikel 12 EG ej har tillämpats direkt av EG-domstolen i något skattemål om etableringsfrihet.<sup>20</sup> Istället har EG-domstolen hänvisat till reglerna om etableringsfrihet i artikel 43 och 48 EG.

I prop. 2000/01:22 fastslås vidare att artikel 43 EG inte innebär någon allmän etableringsfrihet för företag och enskilda näringsidkare. Istället föreskrivs likhet i etableringsförutsättningar, vilket innebär att det skall råda likhet mellan inländska och utländska rättssubjekt när det gäller förutsättningarna att etablera sig.<sup>21</sup> Artikel 43 EG har av EG-domstolen ansetts utgöra ett förbud för medlemsstater att hindra att en av statens egna medborgare etablerar sig i en annan medlemsstat och även ett förbud att hindra att medborgare i en annan medlemsstat etablerar sig i den förstnämnda staten.<sup>22</sup> Artikel 48 EG likställer bolag som är hemmahörande i en medlemsstat med fysiska personer som är medborgare i medlemsstaten.

Nationella regler som inskränker etableringsfriheten för näringsutövare på grund av deras nationalitet kan bara rättfärdigas med stöd av artiklarna 45 och 46 EG.<sup>23</sup> EG-domstolen har tolkat dessa regler restriktivt. Enligt artikel 45 EG kan verksamhet som, om endast tillfälligt, är förenad med utövande av offentlig makt legitimeras undantag från den fria rörligheten. Enligt artikel 46 EG kan också hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa legitimeras undantag.

Regeringen hänvisar sedan till att EG-domstolen under senare år vid ett flertal tillfällen tagit ställning till etableringsfriheten enligt EG-fördraget i förhållande till nationella skatteregler. I de fall den nationella lagstiftningen strider mot EG-rätten skall EG-rätten ges företräde. Det innebär att en sådan nationell regel inte skall tillämpas. Regeringen exemplifierar därefter detta uttalande med att redogöra för ett antal rättsfall från senare år, närmare bestämt mål C-264/96 ICI, mål C-311/97 Royal Bank of Scotland, mål C-307/97 Compaigne de Saint Gobain, mål C-200/98 X AB och Y AB samt mål C-251/98 Baars. Vad gäller de skattefria utdelningarna hänvisar regeringen speciellt till EG-domstolens dom den 21 september 1999 i mål 307/97 Compaigne de Saint-Gobain varur regeringen utläser att det strider mot etableringsfriheten i EG-fördraget att behandla ett utländskt företags fasta driftställe i Sverige oförmånligare vid beskattning än ett svenskt företag i motsvarande situation.<sup>24</sup>

---

<sup>20</sup> Prop. 2000/01:22, s. 57.

<sup>21</sup> Prop. 2000/01:22, s. 57-58.

<sup>22</sup> Prop. 2000/01:22, s. 58. I doktrinen delas dessa två delar av etableringsfriheten upp i restriktionsförbud respektive diskrimineringsförbud.

<sup>23</sup> Prop. 2000/01:22, s. 58. I doktrinen hänvisas dock till den så kallade "rule of reason"-läran, enligt vilken nationella regler som inskränker etableringsfriheten kan rättfärdigas även på andra grunder än de som är angivna i artiklarna 45 och 46 EG. För närmare förklaring av "rule of reason"-läran se kapitel 4.3.

<sup>24</sup> prop. 2000/01:22, s. 66.



### 3.4 Sammanfattning

Mot bakgrund av Sveriges internationella åtaganden i form av ingångna skatteavtal samt Sveriges medlemskap i Europeiska unionen fann regeringen att det fanns skäl att ändra reglerna om skattefri utdelning på näringsbetingade aktier så att de inte längre skulle stå i konflikt med de förbud mot diskriminering av utländska intressen och inskränkningar i etableringsfriheten som återfinns i dessa internationella åtaganden.<sup>25</sup>

Sammanfattningsvis kan sägas att regeringens skäl till lagändringsförslaget var de förbud mot diskriminering av utländska intressen och förbud mot inskränkningar i etableringsfriheten som återfinns i de internationella åtaganden i form av av Sverige ingångna skatteavtal och Sveriges medlemskap i Europeiska unionen.

---

<sup>25</sup> Prop. 2000/01:22, s. 56 och 66.

# 4 Närmare om den EG-rätt som hänvisas till i prop. 2000/01:22

## 4.1 Inledning

I påföljande kapitel fyra redogörs närmare för etableringsfriheten enligt EG-fördraget, då det i propositionen speciellt hänvisas till detta som anledning till lagändringen och då redogörelsen för den EG-rätt som haft inflytande på den svenska lagändringen är något kortfattad i prop. 2000/01:22. Visserligen hänvisas i propen även kort till den så kallade filialregeln i ingångna dubbelbeskattningsavtal, men tyngdpunkten i propositionen har lagts på etableringsfriheten enligt EG-rätten. Därefter följer ett kapitel där det rättsfall (Saint Gobain-avgörandet) som regeringen särskilt hänvisar till i prop. 2000/01:22 för att motivera sin lagändring redogörs för.

## 4.2 Artikel 43 EG och artikel 48 EG

Etableringsfriheten regleras i artikel 43 EG, vilken lyder som följer:

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

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

Med EU-medborgare likställs enligt artikel 48 EG juridiska personer som bildats i överensstämmelse med en medlemsstat lagstiftning och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom gemenskapen. För bolagens vidkommande är det i detta sammanhang sätet som tjänar till att fastställa deras anknytning till en stat rättsordning, på samma sätt som nationaliteten när det gäller fysiska personer.<sup>26</sup>

Etableringsfriheten är således en rättighet som tillkommer fysiska och juridiska näringsdrivande rättssubjekt. I denna uppsats fokuseras dock endast på juridiska personers etableringsfrihet.

Artikel 43 EG täcker enligt sin lydelse både rätt till primär och sekundär etablering. Med primär etablering<sup>27</sup> avses en nyetablering eller fullständig överflyttning av en frigående näringsverksamhet till ett annat medlemsland. Med sekundär etablering avses istället att ett dotterbolag, en filial eller liknande upprättas i en annan medlemsstat.<sup>28</sup> Ingen av termerna kontor, filial eller dotterbolag finns definierade i EG-fördraget. Vägledning kan dock i viss

---

<sup>26</sup> Se mål C-141/99 AMID punkt 20 som hänvisar till mål C-270/83 Avoir Fiscal punkt 18, mål C-330/91 Commerzbank punkt 13 och mål C-264/96 ICI punkt 20.

<sup>27</sup> Alternativt ”full” etablering.

<sup>28</sup> Uppräkningen i artikeln är inte uttömmande. Se mål C-205/84 Kommissionen mot Tyskland.

mån hämtas ur EG-domstolens domar i fallen Somafer v. Saar-Ferngas<sup>29</sup> och SAR Schotte v Parfums Rotschild<sup>30</sup>.

Det kan tyckas som om artikel 43 endast omfattar det förhållandet att en medlemsstat genom diskriminering hindrar utländska personer och företag att etablera sig i medlemsstaten. Det framgår dock av EG-domstolens praxis att även andra hinder för den fria rörligheten än diskriminering kan vara otillåtna.<sup>31</sup> Det rör sig således om regler som, utan att vara diskriminerande, ändå är till särskilt förfång för utländska subjekt eller som på annat sätt negativt särbehandlar ett gränsöverskridande förhållande, dvs. olika sorters restriktioner på den fria rörligheten. Skillnaden mellan diskriminering och restriktioner skall närmare redogöras för härnäst.

## 4.3 EG-rättens diskriminerings- och restriktionsförbud

### 4.3.1 Diskrimineringsförbudet

EG-rättens diskrimineringsförbud står såsom nämnts i kapitel 1.1 ovan att finna i artikel 12 EG. Artikeln lyder:

”Inom detta fördrags tillämpningsområde och utan att det påverkar tillämpningen av någon särskild bestämmelse i fördraget, skall diskriminering på grund av nationalitet vara förbjuden.”

Med diskriminering avses att jämförbara situationer behandlas olika eller att icke jämförbara situationer behandlas lika.<sup>32</sup>

EG-domstolen har i sin praxis fastslagit förbud mot såväl öppen som dold diskriminering.<sup>33</sup> Med öppen diskriminering avses enligt praxis att en medlemsstats nationella lagstiftning uttryckligen på grund av nationalitet behandlar andra medlemsstaters medborgare mindre förmånligt än medlemsstatens egna medborgare. Dold diskriminering anses föreligga då en medlemsstats nationella lagstiftning tillämpar ett annat kriterium än nationalitet för att behandla medborgare i andra medlemsstater mindre förmånligt än medlemsstatens egna medborgare, men att detta kriterium i slutändan ändå resulterar i att det är medborgare av annan nationalitet som diskrimineras.<sup>34</sup>

Förutom det generella förbudet mot diskriminering som återfinns i artikel 12 EG finns diskrimineringsförbud även i andra artiklar, bland annat i artiklarna 39, 43 och 49 EG. Av domstolens praxis framgår att artikel 12 EG, som uppställer ett allmänt förbud mot varje form av diskriminering grundad på nationalitet, endast kan tillämpas självständigt i situationer som omfattas av gemenskapsrätten, men för vilka det inte föreskrivs några särskilda regler om

<sup>29</sup> Mål C-33/78 Somafer v. Saar-Ferngas.

<sup>30</sup> Mål C-218/86 SAR Schotte v Parfums Rotschild.

<sup>31</sup> Se mål C-251/98 Baars punkt 28 som hänvisar till mål C-81/87 Daily Mail punkt 16, mål C-264/96 ICI punkt 21 och mål C-200/98 X AB och Y AB punkt 26.

<sup>32</sup> Se till exempel mål C-279/93 Schumacker punkt 30, mål C-80/94 Wielockx punkt 17, mål C-107/94 Asscher punkt 40 och mål C-311/97 Royal Bank of Scotland punkt 26.

<sup>33</sup> Se till exempel mål C-330/91 Commerzbank punkt 14 som hänvisar till mål C-152/73 Sotgiu punkt 11.

<sup>34</sup> Se bland annat mål C-311/97 Royal Bank of Scotland punkt 39.

icke-diskriminering i fördraget.<sup>35</sup> Faller situationen till exempel under någon av artiklarna 39, 43 eller 49 EG så skall således inte artikel 12 EG tillämpas. Artikel 12 EG kan ses som en lex generalis, medan de andra artiklarna kan ses som en slags lex specialis.

När domstolen skall ta ställning till om det föreligger ett brott mot EG-fördragets diskrimineringsbestämmelser, bryter domstolen ofta upp prövningen i två delar.<sup>36</sup> För det första undersöker domstolen om det potentiellt diskriminerade subjektet befinner sig i en situation som är objektivt jämförbar med den situation inhemska rättssubjekt befinner sig i. Om så är fallet anses en olikbehandling av de olika rättssubjekten utgöra en otillåten diskriminering. Ingen medlemsstat får således behandla medborgare från andra medlemsstater mindre förmånligt än deras egna medborgare på grund av att de andra medborgarna är av en annan nationalitet om dessa befinner sig i objektivt jämförbara situationer. Därefter undersöker domstolen om diskrimineringen kan rättfärdigas. Det kan utläsas av domstolens praxis att det är svårt få en diskriminering rättfärdigad när det är fastslaget att objektivt likvärdiga situationer föreligger. Restriktionen skall också vara proportionell för att godtas.

### 4.3.2 Restriktionsförbudet

Restriktionsförbudet innebär förbud mot att nationell lagstiftning innehåller restriktioner. Med restriktionsförbud menas förbud för en medlemsstat att hindra att medborgare i en annan medlemsstat etablerar sig i den förstnämnda medlemsstaten, och förbud för en medlemsstat att hindra att en av statens egna medborgare etablerar sig i en annan medlemsstat.<sup>37</sup>

Restriktionsförbudet finns inte uttryckligen fastslaget i någon artikel i EG-fördraget såsom diskrimineringsförbudet finns fastslaget i artikel 12 EG. I den engelskspråkiga versionen av EG-fördraget talas visserligen om ”restrictions” i artikel 43 EG, medan den svenskspråkiga versionen talar om inskränkningar. Det finns dock inte på samma sätt som vad gäller diskrimineringsförbudet en artikel som generellt förbjuder restriktioner. EG-domstolen har tolkat flera artiklar i fördraget som restriktionsförbud, bland annat artikel 43 EG.<sup>38</sup>

Vid restriktionsförbud skall enligt domstolens praxis först utrönas om det är fråga om beskattning som kan verka hindrande för utövandet av någon av friheterna.<sup>39</sup> Om detta är fallet skall det undersökas om bestämmelsen kan rättfärdigas med hänvisning till allmän hänsyn.<sup>40</sup> I relation till nationella skatteregler prövas också i fall restriktionen är proportionell.<sup>41</sup>

---

<sup>35</sup> Se mål C-305/87 Kommissionen mot Grekland punkt 12 och 13, mål C-1/93 Halliburton Services punkt 12, mål C-311/97 Royal Bank of Scotland punkt 20 samt mål C-251/98 Baars punkt 23.

<sup>36</sup> Se till exempel de tre under kapitel 3.5 uppräknade fallen C-270/83 Avoir Fiscal, C-311/97 Royal Bank of Scotland och C-307/97 Compaigne de Saint Gobain.

<sup>37</sup> Ståhl och Österman, *EG-skatterätt*, s. 75, 77 och 85.

<sup>38</sup> Se vad gäller artikel 43 EG till exempel mål C-250/95 Futura punkt 24, mål C-264/96 ICI punkt 21 och mål C-200/98 X AB och Y AB punkt 26. För en utförligare diskussion om restriktionsförbudet på etableringsrättens område se Karsten Ensig Sorensens artikel *Restriktionsförbudet på etableringsrättens område* i Europarättslig tidskrift nr 4 1999 s. 620-640.

<sup>39</sup> Se till exempel mål C-250/95 Futura punkt 24.

<sup>40</sup> Se till exempel mål C-250/95 Futura punkt 26. Bergström anser att tendensen i EG-domstolens praxis synes vara att EG-domstolen talar i termer av restriktionsförbud istället för diskrimineringsförbud. Se Sture Bergström, *Något om EG-domstolens tolkningsprinciper*, med särskild inriktning på inkomstskatterätten, SN 1998, s. 481 ff.

<sup>41</sup> Se till exempel mål C-250/95 Futura punkt 26.

Det bör påpekas att gränsen mellan diskrimineringsförbud och restriktionsförbud är flytande och ofta svår att fastställa.<sup>42</sup>

## 4.4 Omständigheter som kan rättfärdiga hinder för etableringsfriheten för juridiska personer

### 4.4.1 Allmänt

Nationella regler som inskränker etableringsfriheten för näringsutövare på grund av deras nationalitet eller på andra sätt kan rättfärdigas med stöd av artikel 46 EG. Hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa kan således legitimera undantag. Även artikel 45 EG kan tänkas bli tillämplig.

EG-domstolen har vidare i sin praxis angående etableringsfriheten godtagit en negativ särbehandling även på vissa andra grunder än de i fördraget angivna. Det finns olika uppfattningar om vilka kriterier som skall vara uppfyllda för att inskränkningar av etableringsfriheten skall kunna rättfärdigas.<sup>43</sup> Jag har valt att presentera den uppfattningen som jag själv anser stämmer bäst överens med det som går att läsa ut ur EG-domstolens praxis. Jag presenterar således de kriterier som skall vara uppfyllda för att godta öppet diskriminerande nationell lagstiftning skilt från de kriterier som skall vara uppfyllda för att andra hinder för etableringsfriheten skall kunna rättfärdigas. Jag anser att det ej går att läsa ut ur den praxis som finns att bedömningen vid att eventuellt rättfärdigande av hinder för etablering skulle skilja sig åt vad gäller dold diskriminering och restriktionsförbud,<sup>44</sup> varför jag redogör för dem tillsammans.

### 4.4.2 Rättfärdigande av öppet diskriminerande nationell lagstiftning

Vad gäller öppen diskriminering har EG-domstolen i sin praxis uttalat att sådan diskriminering endast kan godtas av de skäl som uttryckligen anges i fördraget.<sup>45</sup> Vad gäller etableringsfrihet innebär detta att nationell lagstiftning som är öppet diskriminerande endast kan rättfärdigas med hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa enligt artikel 46 EG. Det torde dock endast vara helt undantagsvis som öppet diskriminerande skatteregler skulle kunna motiveras på de angivna grunderna, och det har hittills aldrig varit aktuellt för EG-domstolen att godta en skatteregel på dessa grunder.<sup>46</sup> I svensk skattelagstiftning, där omfattningen av Sveriges beskattning är beroende av i vilket land den juridiska personen är registrerad eller

---

<sup>42</sup> Kristina Ståhl pekar särskilt på detta terminologiproblem i sin anmälan av festskrift till professor Leif Mutén, SN 2001 s. 51. Även Österman anser att terminologin är besvärande oklar, att det är oklart hur gränsen skall dras mellan dold diskriminering och restriktioner. Se Roger Persson Österman, *Icke diskrimineringsprincipen i skatterätten enligt Europafördraget – i ljuset av senare praxis*, Europarättslig tidskrift, nr 2 2001, s. 203.

<sup>43</sup> Se till exempel de olika presentationerna i böckerna *EG-skatterätt* av Ståhl och Österman, Niels Winther-Sorensens *Beskatning af international ehrvervsindkomst. Indkomstopgorelsen for et fast driftsted* samt Vanessa Edwards, *EC Company Law*.

<sup>44</sup> Niels Winther-Sorensens menar dock att domstolens prövning skiljer sig åt i de bägge fallen, se *Beskatning af international ehrvervsindkomst. Indkomstopgorelsen for et fast driftsted*, s. 705 ff.

<sup>45</sup> Mål C-311/97 Royal Bank of Scotland punkt 32 som hänvisar till mål C-352/85 Bond van Adverteerders and Others punkterna 32-33 och mål C-288/89 Stichting Collectieve Antennevoorziening and Others punkt 11.

<sup>46</sup> Ståhl och Österman, *EG-skatterätt*, s. 122.

har sitt säte, torde således endast reglerna i fördragets artikel 46 kunna rättfärdiga en diskriminerande lagstiftning. Detta då det är fråga om öppen diskriminering genom att särskiljningen beror på den juridiska personens säte, vilket enligt EG-domstolens praxis motsvarar fysiska personers nationalitet.

#### **4.4.3 Rättfärdigande av andra hinder för etableringsfriheten än öppet diskriminerande nationell lagstiftning<sup>47</sup>**

Vad gäller dold diskriminering har EG-domstolen i sin praxis godtagit att även vissa andra grunder än de som anges i fördraget kan rättfärdiga en diskriminerande nationell lagstiftning. Detsamma gäller för regler som, utan att vara diskriminerande, ändå är till särskilt förfång för utländska subjekt.

Domstolen har utvecklat ett särskilt test, vilket brukar kallas ”rule-of-reason”, som används för att fastställa om en i princip fördragsstridig åtgärd kan rättfärdigas på särskild grund. För att EG-domstolen skall vara beredd att godta en skatteregel på annan grund än de som anges i fördraget måste tre krav vara uppfyllda.<sup>48</sup> Dessa är att:

1. Regeln skall syfta till att uppnå ett tungt vägande allmänintresse.
2. Regeln skall verkligen vara ägnad att säkerställa det syfte som eftersträvas.
3. Regeln skall vara proportionell mot det intresse som skall tillgodoses, dvs. den får inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det eftersträvade syftet.

I de skattemål som har prövats av EG-domstolen har medlemsländerna anfört en hel del olika argument för att rättfärdiga den aktuella negativa särbehandlingen. I regel har dessa argument dock avvisats av domstolen, och det är hittills endast undantagsvis som den skatteregel som varit föremål för prövning har godtagits med hänvisning till att den varit motiverad med hänsyn till ett trängande allmänintresse.

Ett vanligt argument framfört av medlemsländerna är att den skattskyldige åtnjuter *andra skattefördelar, vilka kompenserar* eller till och med överkompenserar den diskriminerande behandlingen.<sup>49</sup> EG-domstolen har dock genomgående valt att betrakta den skattebestämmelse som varit föremål för prövning isolerat och har således ej beaktat eventuella kompenserande fördelar. Domstolen har även bemött argumentet med att de åberopade fördelarna inte uppkommer för alla skattskyldiga som drabbas av de negativa särbehandlingen.

En annan mycket vanlig invändning har varit att de prövade skattereglerna är nödvändiga för att upprätthålla en *effektiv skattekontroll*.<sup>50</sup> EG-domstolen har uttalat att önskemålet att upprätthålla en effektiv skattekontroll är ett sådant tungt vägande allmänintresse som kan motivera ett hinder för utövandet av fördragsfriheterna.<sup>51</sup> I praktiken har dock EG-domstolen ännu inte accepterat någon skatteregel som varit under dess prövning på den grunden. EG-

---

<sup>47</sup> För en mer detaljerad och utförligare redogörelse se Ståhl och Österman, *EG-skatterätt*, s. 124-133 och Vanessa Edwards, *EC Company Law*, s. 365-373.

<sup>48</sup> Se till exempel mål C-264/96 ICI punkt 20 i generaladvokatens förslag till avgörande.

<sup>49</sup> Detta argument framfördes ibland annat mål C-330/91 Commerzbank och mål C-307/97 Saint-Gobain.

<sup>50</sup> Argumentet har bland annat framförts i mål C-250/95 Futura, punkt 31 och mål C-254/97 Baxter, punkt 18.

<sup>51</sup> Se mål C-250/95 Futura punkt 31 med hänvisning till mål C-120/78 Cassis de Dijon.

domstolen har i några fall avvisat medlemsstatens invändning med att den vidtagna åtgärden inte varit ägnad att uppnå syftet att effektivisera skattekontrollen.<sup>52</sup> I flera mål har EG-domstolen ansett att den prövade regeln gått längre än vad som varit nödvändigt för att uppnå syftet, och således brutit mot kravet på proportionalitet.<sup>53</sup>

EG-domstolen har vidare uttalat att *administrativa skäl av mer allmän karaktär*, såsom att reglerna skall *underlätta den praktiska hanteringen* etc., inte är ett sådant tungt vägande allmänintresse som kan rättfärdiga ett åsidosättande av fördragsfriheterna.<sup>54</sup> Domstolen har ibland särskilt hänvisat till det direktiv som finns angående ömsesidigt samarbete mellan medlemsstaternas skattemyndigheter utan att alltid uppmärksamma de brister som finns i detta direktiv när det gäller möjligheten att tvinga fram information från andra länders myndigheter.<sup>55</sup>

Inte heller mer allmänna invändningar om att de prövade reglerna är nödvändiga för att *gynna landets ekonomi* eller för att *upprätthålla nivån på landets skatteintäkter* har accepterats av EG-domstolen.<sup>56</sup> Inte heller *risk för skatteflykt* har av EG-domstolen ansetts vara med bland de hänsyn som kan beaktas.<sup>57</sup>

Även önskemålet att upprätthålla *skattesystemets koherens* har framförts som argument för att rättfärdiga en fördragsstridig lagregel. I fallet Bachmann som rörde fri rörlighet för tjänster och arbetskraft accepterade EG-domstolen denna grund för rättfärdigande av negativ särbehandling.<sup>58</sup> Fallet rörde en tvist mellan den tyske medborgaren Bachmann som var bosatt och arbetade i Belgien. Bachmann vägrades i Belgien avdrag för försäkringspremier som han betalat in till ett tyskt försäkringsbolag i enlighet med ett avtal som han ingått innan flytten till Belgien. Den belgiska lagstiftningen som var aktuell i målet tillät endast sådant avdrag för premier till försäkringsbolag etablerade i Belgien. EG-domstolen fann att artikel 48 och 59 i Romfördraget (numera artikel 39 och 49 EG) utgjorde hinder för att i nationell lagstiftning fastställa att avdragsrätten för vissa premier är villkorad av att de betalas i staten i fråga. EG-domstolen fann dock att ett sådant villkor emellertid kunde vara berättigat av hänsyn till behovet av att säkerställa sambandet i det tillämpliga skattesystemet. Grunden koherens i skattesystemet har dock i andra fall inte accepterats på grund av att det inte förelegat direkt samband mellan skattereglerna i fråga.<sup>59</sup> Läget har länge varit mycket oklart, men målet Baars<sup>60</sup> har klargjort det något. Enligt domslutet i målet Baars krävs för att det direkta sammanhanget skall vara uppfyllt att det rör sig om en och samma skatt som belastar ett och samma skattesubjekt, vilket ej var fallet i målet Baars.<sup>61</sup>

Sammanfattningsvis är det således skattesystemets inre sammanhang och effektiv skattekontroll som möjligen *kan* rättfärdiga en särbehandlande lagstiftning med dold diskriminering eller andra restriktioner mot den fria rörligheten inom den Europeiska gemenskapen. I praktiken har dock särbehandlande lagstiftning endast rättfärdigats med

---

<sup>52</sup> Se till exempel mål C-264/96 ICI.

<sup>53</sup> Se till exempel mål C-250/95 Futura.

<sup>54</sup> Se till exempel mål C-250/95 Futura.

<sup>55</sup> Direktiv 77/799/EEG om ömsesidigt samarbete mellan medlemsstaternas skattemyndigheter inom området direkta skatter.

<sup>56</sup> Se till exempel mål C-264/96 ICI.

<sup>57</sup> Se mål C-270/83 Avoir Fiscal punkt 25.

<sup>58</sup> Mål C-204/90 Bachmann.

<sup>59</sup> Se till exempel mål C-264/96 ICI punkt 29.

<sup>60</sup> Mål C-251/98 Baars.

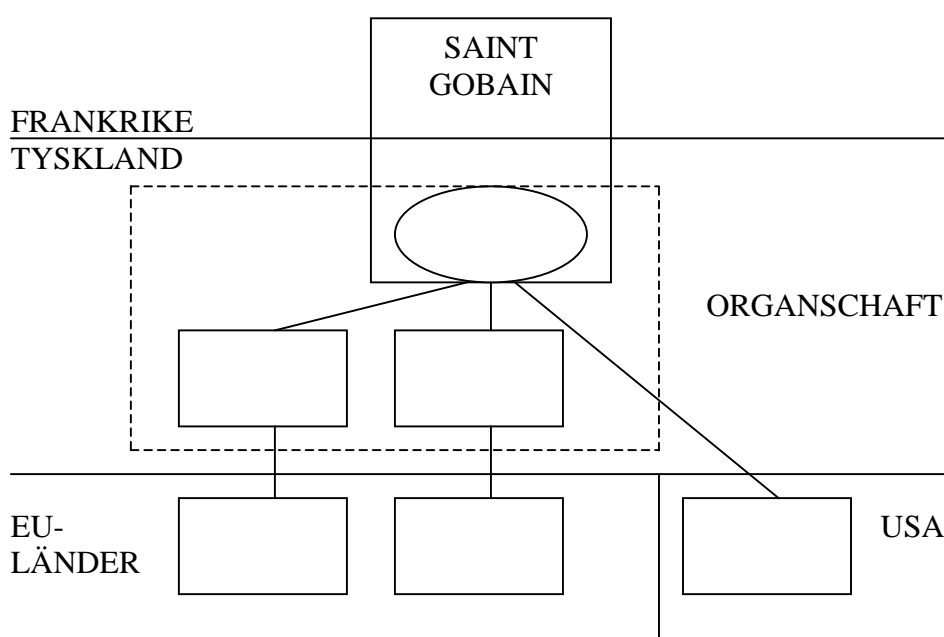
<sup>61</sup> Mål C-251/98 Baars punkt 39 och 40.

hänvisning till skattesystemets koherens. Som visats ovan är det mycket svårt att få ett rättfärdigande på denna grund.

Nedan skall härnäst redogöras för den EG-rättsliga praxis som enligt prop. 2000/01:22 låg till grund för den svenska lagändringen.

## 4.5 Saint Gobain<sup>62</sup>

Nedan redogörs närmare för målet Saint Gobain. Anledningen till att fokus lagts på just detta mål beror på att det var detta mål som regeringen speciellt hänvisade till i prop. 2000/01:22 när den argumenterade för en förändring av den svenska lagstiftningen.<sup>63</sup>



Compagnie de Saint-Gobain SA (Saint Gobain) var ett franskt bolag som ägde ett fast driftställe vid namn Compaigne de Saint Gobain SE beläget i Tyskland. Saint Gobain hade sitt säte och sin verksamhet i Frankrike och var endast begränsat skattskyldigt i Tyskland. Det i Tyskland belägna fasta driftstället fanns med i ett tyskt bolagsregister och behandlades i skattehänseende som ett fast driftställe i Tyskland. Genom det tyska fasta driftstället ägde Saint Gobain flera bolag. I enlighet med tysk rätt var dessa dotterbolag bundna till det tyska fasta driftstället genom ett avtal om att de skulle behandlas som en enhet i skattehänseende (Organschaft). Som ett resultat av denna Organschaft räknades alla vinster och förluster hos de mindre företagen in i det fasta driftställets vinster och förluster.

Konflikten uppstod mellan tyska skattemyndigheten (Finanzamt) och det tyska fasta driftstället då den tyska skattemyndigheten nekade det tyska fasta driftstället tre

<sup>62</sup> Mål C-307/97 Saint Gobain.

<sup>63</sup> Målet har i artikeln *Legislative Changes Following the Saint-Gobain Decision* av författarna Maria Svensson och Axel Hilling sagts vara en upprepning av mål C-270/83 Avoir Fiscal (som dock inte hade samma inverkan på det svenska skattesystemet som målet Saint Gobain), vilket jag ej håller med om. Scenariona i de båda fallen anser jag ej vara så lika att man kan tala om en upprepning. Eventuellt kan det ses som en uppföljare.



skatteförmåner i tysk lag som skulle förhindra att utdelningar som mottogs i Tyskland av företag med aktieäggande i utländska företag skulle beskattas i Tyskland om de redan beskattats en gång i utlandet. Frågan i fallet var om det var förenligt med artiklarna 52 och 58 (numera artikel 43 och 48 EG) att Tyskland uteslöt det i Tyskland belägna fasta driftstället tillhörande ett utländskt bolag med säte i en annan medlemsstat från att ta del av dessa förmånliga regler enligt samma regler som gällde för företag med säte i Tyskland.

EG-domstolen fann att det strider mot etableringsfriheten i artiklarna 43 och 48 EG att inte bevilja ett fast driftställe i Tyskland, som tillhör ett bolag med säte i en annan medlemsstat, vissa skatteförmåner under samma förutsättningar som gäller för liknande bolag med säte i Tyskland. EG-domstolen ansåg att den tyska lagstiftningen begränsade den frihet att välja lämplig juridisk form för verksamhet i annan medlemsstat som artikel 43 första stycket andra meningen i EG-fördraget uttryckligen tillerkänner ekonomiska aktörer. Domstolen ansåg även att situationen för bolag som inte har hemvist i Tyskland men som har ett fast driftställe där och för inhemska tyska bolag objektivt sett var jämförbara eftersom utdelning som uppbars i Tyskland var skattepliktig där oavsett om det tillföll inhemskt eller utländska bolag. Detsamma gällde innehav av andelar i utländska dotterbolag och närstående bolag. Då de ändå behandlades olika skattemässigt förelåg diskriminering.

Den tyska regeringen försökte rättfärdiga den diskriminerande lagstiftningen med att den var nödvändig för att undvika den minskning av statens intäkter som skulle bli följden om även fasta driftställen kunde åtnjuta de skattemässiga fördelarna, att de utlandsägda filialerna hade andra fördelar som uppvägde nackdelarna av att de inte var berättigade till de i målet anförda skattemässiga fördelarna samt att bilaterala avtal med tredje land inte omfattas av gemenskapens behörighetsområde. EG-domstolen accepterade inte något av den tyska regeringens invändningar.

# 5 Definition av, inkomstfördelning för och beskattning av utlandsägda fasta driftställen belägna i Sverige

## 5.1 Definition av fasta driftställen

Det fasta driftstället definieras i 2 kap. 29 § IL. Lagrummet lyder som följer;

”Med fast driftställe för näringsverksamhet avses enligt lagrummet en stadigvarande plats för affärsverksamhet, från vilken ett företags verksamhet helt eller delvis bedrivs.

2 st. Uttrycket fast driftställe innefattar särskilt

- plats för företagsledning,
- filial,
- kontor,
- fabrik,
- verkstad,
- gruva, olje- eller gaskälla, stenbrott eller annan plats för utvinning av naturtillgångar,
- plats för byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet och
- fastighet som är lagertillgång i näringsverksamheten.

3 st. Om någon är verksam för en näringsverksamhet här i Sverige och har fått och regelmässigt använder fullmakt att ingå avtal för verksamhetens innehavare, anses fast driftställe också finnas här.

4 st. Fast driftställe anses däremot ej finnas i Sverige endast därför att någon bedriver affärsverksamhet här genom förmedling av mäklare, kommissionär eller någon annan oberoende representant, om detta ingår i representantens vanliga näringsverksamhet.”

I förarbetena till IL definieras inte närmare vad ett fast driftställe är.<sup>64</sup> I förarbetena till KL sägs dock att de interna reglerna bör bygga på samma principer som OECD: s modellavtal.<sup>65</sup> För att närmare utreda vad som menas med fasta driftställen torde man därför kunna vända sig till OECD: s modellavtal med kommentar. Den svenska lagtexten är dock ej helt överensstämmande med modellavtalet, vilket bör noteras. Bland annat krävs inte att entreprenadverksamhet pågår i minst tolv månader för att det skall anses vara ett fast driftställe. Den så kallade negativa listan saknas också. I OECD: s modellavtal räknas i denna lista upp verksamheter som inte skall anses utgöra fast driftställe. Gemensamt med dessa är att de i allmänhet är av förberedande eller biträdande art. Dessa verksamheter anses således vara fasta driftställen enligt svensk rätt. Begränsningen till tolv månader samt den negativa listan har enligt prop. 1986/87:30 inte tagits med bland annat på grund av att de inte finns med i Sveriges skatteavtal.<sup>66</sup>

---

<sup>64</sup> Se prop. 1999/00:2. Genom denna proposition ändrades den dåvarande definitionen av det fasta driftstället som fördes in i KL: s 61 § när KL tillkom.

<sup>65</sup> Prop. 1986/87:30 s. 42.

<sup>66</sup> Prop. 1986/87:30 s. 42-43.

I detta arbete kommer dock ingen fördjupning att göras i själva definitionen av fasta driftställen, då detta inte är det mest centrala i detta arbete.<sup>67</sup> Det som är centralt är istället hur beskattning av utdelning sker till ett fast driftställe.

## 5.2 Inkomstfördelning och beskattning av fasta driftställen enligt svensk rätt

När utländska företag bedriver verksamhet i Sverige genom ett fast driftställe är all vinst som kan hänföras till detta fasta driftställe skattepliktig i Sverige.<sup>68</sup> Ett utländskt företag som bedriver verksamhet i Sverige från ett fast driftställe i Sverige beskattas enligt vanliga regler i IL. Enligt svensk intern rätt utgör den från det fasta driftstället bedrivna verksamheten en egen förvärvskälla. Ett utländskt bolag som har ett försäljningskontor i Sverige erlägger således skatt med 28 % på den del av bolagets vinst som är hänförlig till kontoret. Vid en filialetablering är det "huvudkontoret" (företaget) som är skattskyldigt för den verksamhet som uppkommer för det fasta driftstället.<sup>69</sup> En allokering måste med andra ord ske från huvudkontoret till det fasta driftstället i Sverige av såväl kostnader som intäkter som är hänförliga till det fasta driftstället. I de allra flesta dubbelbeskattningsavtal anges också att en rimlig andel av overheadkostnaderna kan allokeras till det fasta driftstället.<sup>70</sup> Av RÅ 1971 ref. 50 framgår att inkomsten i en filial som hänför sig till ett fast driftställe i Sverige skall beräknas för sig och inte efter någon schablon baserat på företagets totala inkomst. Det sagda innebär att inkomsten från ett fast driftställe skall beräknas enligt samma regler som i IL som gäller för här obegränsat skattskyldiga. Det är filialens bokföring som ska ligga till grund för om en inkomst ska anses höra till filialen eller det utländska bolaget. Skatteplikt uppkommer för den bedrivna verksamheten oavsett registrering i filialregistret.<sup>71</sup>

## 5.3 Inkomstfördelning och beskattning vid utdelning till fast driftställe beläget i Sverige

### 5.3.1 RÅ 1998 not 229<sup>72</sup>

RÅ 1998 not 229 är ett överklagat förhandsbesked.<sup>73</sup> Sökande i målet var ett finskt bolag X. Det finska bolaget X ägde samtliga aktier i det finska bolaget Y och det svenska bolaget Z. Styrelsen i det finska bolaget hade sitt säte i Helsingfors. Dotterbolagen Y och Z hade egna förvaltningar med var sin styrelse och verkställande direktör. För att samordna koncernens verksamhet samarbetade sökandebolagets verkställande direktör med ett antal ledande befattningshavare i koncernen i en ledningsgrupp benämnd koncernledningen. Denna

---

<sup>67</sup> För en närmare redogörelse för begreppet fast driftställe se istället Arvid Aage Skaar, *Permanent Establishment*. För en något kortare redogörelse se även Mattias Dahlberg, *Fast driftställe – ett begrepp på drift?*, SN 1993, s. 712-723.

<sup>68</sup> 6 kap. 11 § IL.

<sup>69</sup> Bäckström, *Fasta driftställen och filialer*, s. 566.

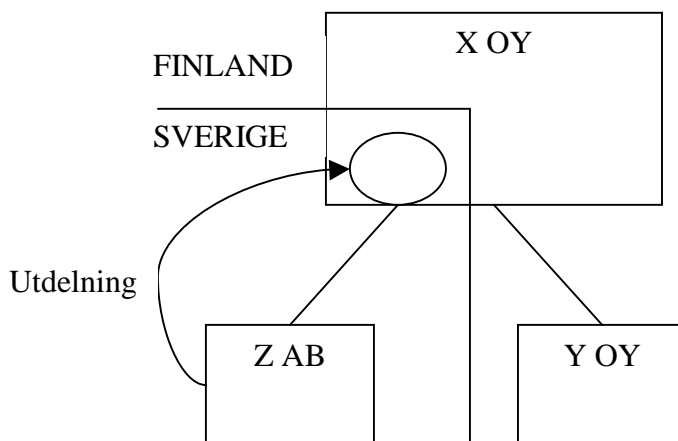
<sup>70</sup> Se OECD: s modellavtal artikel 7 punkt 3 där det principiellt fastslås att den stat där filialen är belägen ska medge avdrag för sådana kostnader i proportion som kan anses relevant till filialens verksamhet.

<sup>71</sup> Bäckström, *Fasta driftställen och filialer*, s. 574.

<sup>72</sup> Dom 28 oktober 1998.

<sup>73</sup> Förhandsbesked 28 april 1998.

sammanträdde varannan vecka i Helsingfors och varannan i Stockholm. Sökandebolaget X hade därför ett kontor i vardera huvudstaden med arbetsrum, sekreterare etc. för koncernledningens möten. I ett tidigare förhandsbesked har Skatterättsnämnden funnit att kontoret i Stockholm utgör ett fast driftställe för sökandebolaget. Med anledning därav ställde därför moderbolaget X frågan om aktierna i Y, övriga finska dotterbolag eller Z har sådant samband med den verksamhet som bedrivs från det fasta driftstället att de utdelningar som sökandebolaget X erhåller på aktierna är skattepliktiga i Sverige med betraktande av svensk intern rätt och bestämmelser i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet, SFS 1996:1512. Nedan illustrerar jag situationen med en figur.



Nämnden ansåg att det utländska bolaget X endast var skattskyldigt i Sverige för inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till fastighet eller fast driftställe här i riket enligt 6 § i mom. Första stycket c lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.<sup>74</sup> Nämnden fortsatte med att uttala att för att utdelning på aktier innehavda av utländskt bolag som bedriver verksamhet från fast driftställe här skall kunna utgöra skattepliktig intäkt av näringsverksamhet måste de innehas i och för den verksamhet som driftstället bedriver. Aktierna måste med andra ord utgöra en tillgång i den svenska förvärvskällan.

Nämnden sade därefter att den verksamhet som sökandebolaget X bedrev i Sverige från här beläget fast driftställe bestod i en övergripande samordning av koncernens verksamhet. Verksamheten innebar att de ledande befattningshavarna som utgjorde koncernledningen varannan vecka sammanträdde i de kontorslokaler som sökandebolaget X innehade i Stockholm. Innehavet av det fasta driftstället innebar att en skälig del av sökandebolagets vinst skulle beskattas hos detta. Driftställets andel av vinsten skulle beräknas som om det utgjorde ett fristående företag som på marknadsmässiga villkor tillhandahöll sökandebolaget X de tjänster som utfördes där. För tillhandahållandet av dessa tjänster utgjorde INTE innehavet av ifrågavarande aktier någon nödvändig förutsättning. Innehavet av aktierna betingades med andra ord inte av den verksamhet som specifikt bedrivs från driftstället utan av sökandebolagets (x) verksamhet i allmänhet. I den andel av vinsten som skulle hänföras till driftstället kunde därför inte ifrågavarande utdelningar anses ingå. Utdelningen från ifrågavarande bolag var således inte skattepliktig intäkt för sökandebolaget.

<sup>74</sup> Numera återfinns samma stadgande i 6:11 IL.

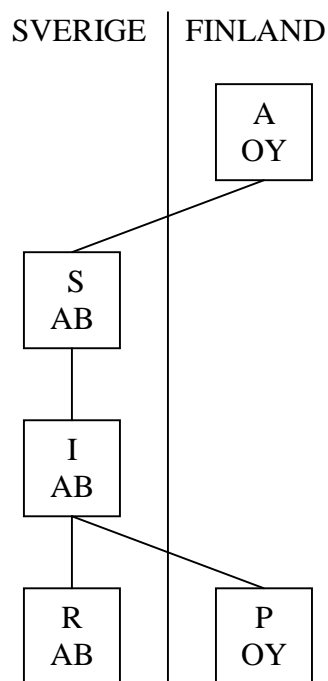
Riksskatteverket överklagade skatterättsnämndens beslut och yrkade att Regeringsrätten skulle förklara att sökandebolaget X skulle vara skattskyldigt i Sverige för utdelningsinkomster från Z på den grunden att X hade ett fast driftställe i Sverige. Regeringsrätten meddelade att den gjorde samma bedömning som skatterättsnämnden och fastställde således skatterättsnämndens dom i den del den hade överklagats.

### 5.3.1.1 Kommentar

Rättsfallet säger således att för att en utdelning från ett bolag till ett fast driftställe i Sverige ska beskattas skall utdelningen ses som hänförlig till det fasta driftstället. Detta innebär att aktierna som resulterar i utdelning skall innehas av det fasta driftstället i och för den verksamhet som driftstället bedriver. I rättsfallet beskrivs inte närmare vad detta innebär vilket gör det något svårt att dra några slutsatser av rättsfallet.

### 5.3.2 Förhandsbesked 11 maj 1998

11 maj 1998 gav skatterättsnämnden ett förhandsbesked angående skattefri utdelning till fasta driftställen från svenskt dotterbolag till ett utlandsägt men i Sverige beläget fast driftställe. Skatterättsnämnden kom med stöd av artikel 43 EG (dåvarande artikel 52), Avoir Fiscal-målet<sup>75</sup> och Halliburton-målet<sup>76</sup> fram till att utdelningen skulle vara skattefri. Situationen var denna.

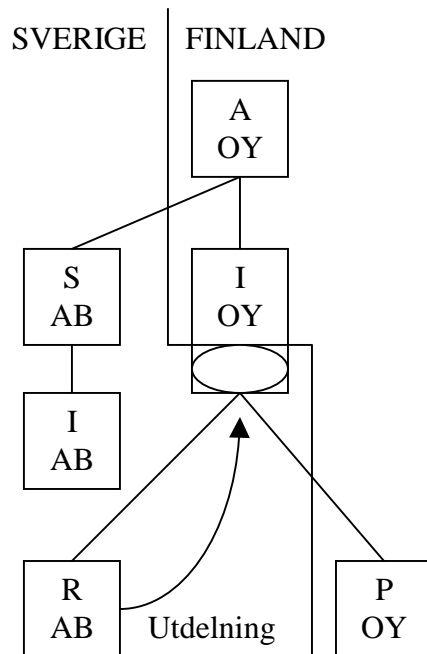


I AB var ett helägt dotterbolag till S AB som i sin tur var ett helägt dotterbolag till det finska bolaget A OY. I AB hade ett antal helägda dotterbolag bl.a. de rörelsedrivande bolagen R AB och P OY. Avsikten var att I AB skulle överlåta verksamheten och hela sitt inkräm till det

<sup>75</sup> Mål C-270/83.

<sup>76</sup> Mål C-1/93.

finska bolaget I OY, ett helägt dotterbolag till A OY. Verksamheten skulle bedrivas från en filial, ett fast driftställe i Sverige, till vilket samtliga tillgångar, även aktierna i dotterbolagen, skulle knytas. Med anledning härav frågade sökande bland annat om filialen skattefritt skulle kunna motta utdelning från R AB och från P OY.



Nämnden fann att skattefrihet för utdelning INTE kunde erhållas med stöd av det nordiska dubbelbeskattningsavtalet. Nämnden anförde därefter bland annat följande.

”Det återstår då att pröva om gemenskapsrättsliga regler skulle kunna medföra frikallelse från skattskyldigheten för ifrågakvarande utdelningar. Artikel 52 i Romfördraget (numera artikel 43 EG) innehåller regler om rätt att etablera verksamhet i annan medlemsstat på samma villkor som gäller för etableringslandets medborgare. I domar den 28 januari 1986 (mål nr 270/83 Avoir Fiscal-målet) och den 12 april 1994 (mål nummer C-1/93 Halliburton-målet) har EG-domstolen fastslagit att en filial till ett bolag i en medlemsstat, i det fallet filialen i etableringslandet i övrigt beskattas som ett där etablerat bolag, i princip har rätt att erhålla likabehandling med ett sådant bolag”.

Nämnden fortsatte sedan med att analysera Avoir Fiscal-målet något och sade att det beträffande detta rättsfall kan anmärkas att franska bolag beskattas i Frankrike endast för verksamhet som bedrivs där varför det med större tyngd kunde hävdas i det fallet att utländska filialer och franska bolag beskattades på i princip samma sätt. Nämnden analyserade sedan motsvarande situation i Sverige och anförde att medan svenska bolag beskattas här för all sin inkomst beskattas utländska bolag med filial här endast för den del av verksamheten som är hänförlig till filialen. Nämnden uttalar dock att denna skillnad inte utgör något bärande skäl för att inte tillämpa reglerna om skattebefrielse på utdelning som uppbärs av en här etablerad filial till ett bolag från en annan medlemsstat som i allt väsentligt motsvarar ett svenskt aktiebolag.

Nämnden fortsatte med att säga att reglerna i artikel 52 Romfördraget (numera artikel 43 EG) avser att garantera att investerare från en medlemsstat skall kunna etablera sig och verka på marknaden i en annan medlemsstat på samma villkor som gäller för etableringslandets egna medborgare. Nämnden uttryckte sedan att det av de angivna rättsfallet också framgår att de utländska investerarna har rätt att få sådan konkurrens på lika villkor oavsett om de väljer att etablera sig i form av filial i stället för i form av ett dotterbolag. Nämnden fann därför att I OY enligt gemenskapsrättens regler skulle frikallas från skattskyldighet för ifrågavarande utdelningar.

### **5.3.2.1Kommentar**

Förhandsbeskedet har överklagats till Regeringsrätten. Argumenteringen i detta förhandsbesked från 11 maj 1998 skiljer sig från argumenteringen i förhandsbeskedet från den 28 april 1998 som senare blev RÅ 1998 not 229, vilket är något förvånande med tanke på att situationen som diskuterades i de två förhandsbeskeden var ganska lika och att avgörandena ligger så nära varandra i tid. Vi vet ju tyvärr inte vilken roll det fasta driftstället i förhandsbeskedet från 11 maj 1998 hade, då skatterättsnämnden inte behövde gå in på det då de ej använt sig av en hänförlighetsdiskussionen i detta förhandsbesked utan i stället använt sig av EG-rättens etableringsfrihet som argument.

Då det första förhandsbeskedet avgjorts i Regeringsrätten har det större tyngd än det senare förhandsbeskedet. Jag har därför valt att i fortsättningen argumentera i linje med det målet. När nu det andra förhandsbeskedet kommer upp till behandling i Regeringsrätten torde inga problem föreligga med att avgöra hur situationen skall behandlas med tanke på den lagändring som skett i svensk rätt genom prop. 2000/01:22.

# 6 Analys av den svenska lagändringen samt motiven till denna

## 6.1 Förelåg en ofördelaktig behandling av i Sverige belägna utländska fasta driftställen vad gällde utdelningar före lagändringen?

Enligt regeringen behandlades de fasta driftställena/utländska företagen mer ofördelaktigt än svenska inhemska bolag innan lagändringen företogs. I inledningen ifrågasatte jag om detta verkligen var fallet. Vid framställning av svensk praxis på området togs rättsfallet RÅ 1998 not 229 upp till diskussion. I det rättsfallet gjorde Regeringsrätten bedömningen att innehavet av aktierna i det svenska bolaget inte kunde hänföras till det fasta driftstället då det ej kunde anses betingat av den verksamhet som specifikt bedrevs från driftstället.<sup>77</sup> Eftersom det finska bolaget i enlighet med IL 6 kap 11 § endast var skattskyldigt i Sverige för inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till fastighet eller fast driftställe här i riket, så ansågs det finska bolaget således inte skattskyldigt för utdelningen i Sverige eftersom den ej hänfördes till det fasta driftstället.

Jag kom till den slutsatsen att det är svårt att av rättsfallet RÅ 1998 not 229 utläsa hur ofta en utdelning är hänförlig till ett fast driftställe. Den enda situation där det utländska bolaget således skulle behandlas ofördelaktigt jämfört med det svenska bolaget skulle vara om det svenska bolaget skulle få ta emot utdelning skattefritt, medan det utländska bolaget skulle vara tvunget att skatta för mottagen utdelning. Av RÅ 1998 not 229 kan utläsas att detta skulle vara fallet om aktierna skulle kunna hänförliga till det fasta driftstället. Är det endast det i några få fall så har de utländska fasta driftställena visserligen i några få fall behandlats ofördelaktigt jämfört med svenska bolag. Detta är givetvis inte rätt, men när man läser prop. 2000/01:22 får man intryck av att det är en frekvent förekommande ofördelaktig behandling som man velat undvika och att lagstiftningen gjort en nödvändig och stor förändring. Jag håller med om att den i vissa avseende kan ses som nödvändig (mer om detta nedan), men menar att man bör ha klart för sig att det eventuellt inte är fråga om någon gigantisk förändring. Detta är som sagt dock oklart då det av RÅ 1998 not 229 är svårt att utläsa när ett aktieinnehav ska ses som hänförligt till ett fast driftställe.

Det fanns dock som ovan visats en situation där utländska bolag med fasta driftställen i Sverige kunde bli ofördelaktigt behandlade jämfört med svenska företag. Var denna situation frekvent förekommande förelåg en ofördelaktig behandling och då har den svenska lagstiftaren gjort ett bra jobb. Om situationen istället inte var speciellt ofta förekommande så förelåg visserligen i vissa få fall en ofördelaktig behandling och det är bra att lagstiftningen kommit till stånd, men lagstiftningen har då i realiteten inte inneburit någon större förändring.

## 6.2 Kan lagändringen motiveras med hjälp av Saint

---

<sup>77</sup> För närmare beskrivning av RÅ 1998 not 229, se kapitel 5.3.1.



## Gobain-målet?

I prop. 2000/01:22 hänvisade regeringen som sagt speciellt till Saint Gobain för att motivera den svenska lagändringen. Vad gäller detta förfarande anser jag att det finns en rad saker att anmärka på.

Saint Gobain målet var ett förhandsbesked. EG-domstolens arbete vid förhandsbesked enligt artikel 234 EG går inte ut på att tolka de nationella rättsreglernas förenlighet med gemenskapsrättsliga bestämmelser, utan EG-domstolen skall ge den nationella domstolen vägledning när det gäller tolkningen av gemenskapsrätten så att den nationella domstolen kan avgöra om dessa regler är förenliga med de gemenskapsbestämmelser som det har hänvisats till.<sup>78</sup> Samtidigt är det ju faktiskt så att den nationella domstolen redogör för de nationella regler som är i fråga vilket gör att det på något sätt även blir ett in casu-avgörande. Frågan är då i vilka fall man kan dra generella slutsatser från rättsfall från EG-domstolen.

Av Saint Gobain-målet framgår att EG-domstolen fann att det strider mot etableringsfriheten i artiklarna 43 och 48 EG (dåvarande art 52 och 58) att inte bevilja ett fast driftställe i Tyskland, som tillhör ett bolag med säte i en annan medlemsstat, vissa skatteförmåner under samma förutsättningar som gäller för liknande bolag med säte i Tyskland. EG-domstolen ansåg att den tyska lagstiftningen *begränsade den frihet att välja lämplig juridisk form* för verksamhet i annan medlemsstat som artikel 43 första stycket andra meningen i EG-fördraget uttryckligen tillerkänner ekonomiska aktörer. Domstolen ansåg även att situationen för bolag som inte har hemvist i Tyskland men som har ett fast driftställe där och för inhemska tyska bolag *objektivt sett var jämförbara* eftersom utdelning som uppbars i Tyskland var skattepliktig där oavsett om det tillföll inhemskt eller utländska bolag. Detsamma gällde innehav av andelar i utländska dotterbolag och närstående bolag. Då de ändå behandlades olika skattemässigt förelåg diskriminering.

Applicerat på den svenska situationen skulle man kanske kunna hävda att den svenska lagstiftningen före antagandet av prop. 2000/01:22 begränsade utländska bolags frihet att välja juridisk form på så sätt att endast ett svenskt dotterbolag till ett utländskt bolag kunde ta emot utdelning skattefritt. Det är dock som ovan diskuterats oklart i hur stor utsträckning som utdelning faktiskt hänförs till ett fast driftställe. Inte desto mindre blev de fasta driftställena i dessa fall sämre behandlade än de svenska företag dotterbolagen till utländska bolag.

Situationen för bolag utan hemvist i Sverige men med fast driftställe här och för inhemska svenska bolag kan också sägas ha varit objektivt jämförbara i vissa fall vad gäller utdelningar. I Saint Gobain-målet sade EG-domstolen att man ansåg att dessa två kategorier av bolag var objektivt sätt jämförbara då utdelning som uppbars i Tyskland var skattepliktig i Tyskland oavsett om den tillföll ett inhemskt eller ett utländskt bolag. Detta var fallet i Sverige i de fall där utdelningen ansågs hänförlig till det fasta driftstället i enlighet med RÅ 1998 not 229. I övriga fall beskattades inte de fasta driftställena för utdelning, men det är antagligen inte dessa situationer som är intressanta att observera.

Jag anser således att det på sätt och vis var riktigt att hänvisa till Saint Gobain-målet. Frågan är bara hur pass mycket den faktiska situationen som utgjorde bakgrunden till förhandsbeskedet invercade på utfallet. Detta är mycket svårt att utröna. Jag tror dock att man skall vara försiktig med att dra slutsatser från ett fall som avgjorts mot bakgrund av fakta om

---

<sup>78</sup> Mål C-204/90 Bachmann, punkt 6.

ett annat lands rättssystem. Det kan ju till exempel starkt ifrågasättas om det skulle vara rimligt att alla andra EG-länder skall tillåta utländska företags fasta driftställen som är belägna i länderna att ta emot koncernbidrag bara för att EG-domstolen sagt att Sverige skall göra detta i målet X AB och Y AB.<sup>79</sup> Även i ett mål som det är det ju svårt att utröna hur mycket av domstolens dom som beror på de faktiska sakomständigheterna och hur mycket som är generella regler. Detta problem är speciellt för EG-rätten. När Regeringsrätten fäller en dom så vet man att den gäller för alla rättssubjekt som omfattas av domen då alla lyder under samma rättssystem. Det blir inte lika stora oklarheter.

### **6.3 Verkan av den nya lagstiftningen**

Före prop. 2000/01:22 implementerades/trädde i kraft löstes frågan om skattefria utdelningar till utländska i Sverige belägna fasta driftställen enligt uttalanden i propositionen ofta med hjälp av dubbelbeskattningsavtal. I dessa dubbelbeskattningsavtal fick även fasta driftställen rätt till att ta emot skattefria utdelning. Detta står helt i överensstämmelse med OECD: s modellavtal. Enligt den så kallade filialregeln i artikel 24.3 modellavtalet får ett fast driftställe till ett företag i en annan avtalsslutande stat inte behandlas mindre fördelaktigt än ett företag med hemvist i denna stat. I flertalet av de skatteavtal som Sverige ingått finns det regler om förbud mot diskriminering. Detta innebär således att det från svensk sida garanteras att utlandsägda svenska företag eller fasta driftställen i princip skall ges samma skattemässiga behandling som gäller för svenska företag med svenska ägare. Den nya inhemska lagstiftningen kommer således egentligen endast för Sveriges del att ha betydelse för de stater som Sverige inte har dubbelbeskattningsavtal med. Dessa stater är Portugal och Liechtenstein. Sverige och Portugal håller för närvarande på att förhandla om ett dubbelbeskattningsavtal. Som ovan nämnts är det ej helt klart hur många situationer som berörs av den svenska lagändringen, då det enligt RÅ 1998 not 229 endast är de fall där utdelningen kan anses hänförlig till det fasta driftstället som kan bli aktuella. Frågan är således i hur många fall utdelningen över huvud taget ses som hänförlig till det fasta driftstället och behöver lösas av dubbelbeskattningsavtalet.

### **6.4 Kunde ledning och stöd för lagändringen ha hämtats ur OECD: s modellavtal?**

Det råder delade meningar om i fall befrielsen från skatt skall gälla även för utdelning mottagen av fasta driftställen. I kommentaren till OECD: s modellavtal har framförts argument både för och emot att fasta driftställen skall ha rätt att ta emot skattefria utdelningar. Med tanke på att regeringen i prop. 2000/01:22 nämnde att filialregeln i de av Sverige ingångna dubbelbeskattningsavtalen var en av faktorerna till att lagändringen borde vidtas finner jag det något märkligt att regeringen inte sökt utröna hur OECD har resonerat i frågan genom att t.ex. vända sig till kommentaren till modellavtalet.

I kommentaren till OECD: s modellavtal sägs att det som talar för att även fasta driftställen skall ha rätt till skattefria utdelning är att syftet med skattefria utdelningar är att undvika dubbelbeskattning av inkomst som förvärvas av dotterbolag och delas ut till moderbolag.

---

<sup>79</sup>Mål C-200/98.

Utdelningen som det fasta driftstället tar emot har redan beskattats hos dotterbolaget till det fasta driftstället. Givetvis skall även då det fasta driftstället få ta emot utdelning skattefritt, annars behandlas det ju annorlunda än andra bolag.<sup>80</sup>

I OECD: s modellavtal förs fler argument fram *mot* att fasta driftställen skall ha rätt att ta emot skattefria utdelningar än *för* detsamma. **Ett argument som förs fram emot att fasta driftställen ska få ta emot skattefri utdelning är att den förlust av skatteintäkter som en stat får vidkännas när den medger skattefrihet för mottagen utdelning delvis uppvägs av beskattning av utdelning när denna betalas vidare av moderbolaget genom källskatt på utdelning om bolaget väljer att ge utdelning till ett utomlands liggande moderbolag till det i Sverige belägna moderbolaget.** En stat som medger ett fast driftställe att motta utdelning skattefritt har ej fördelen av denna kompensation.<sup>81</sup> EG-domstolen har dock sagt att detta ej spelar någon roll.<sup>82</sup>

Ett annat argument som också bygger på resonemanget om den ekonomiska dubbelbeskattningen och att vinsten ska utdelas vidare av mottagande företag är att om de skattefria utdelningarna skulle vara beroende av att de skulle utdelas vidare, så skulle det inte vara berättigat att utsträcka förmånen av att kunna ta emot utdelning skattefritt till fasta driftställen.<sup>83</sup> Detta då det fasta driftstället endast är en del av ett bolag i en annan stat och inte verkställer utdelning. Det fasta driftstället skulle så behandlas förmånligare än ett bolag med hemvist i samma stat som det fasta driftstället är beläget i.

Ett tredje argument är enligt kommentaren till OECD: s modellavtal att det finns risk för att ett bolag i en stat för över sitt andelsinnehav i ett bolag i en stat till ett fast driftställe i denna stat uteslutande för att komma i åtnjutande av denna fördel.<sup>84</sup> En överföring av vinsten från filialen i Sverige till det ägande företaget innebär i realiteten att ett utländska bolag för en smärre avgift om för närvarande 1700 SEK<sup>85</sup> kan registrera en filial i Sverige, låta filialen bilda ett dotterbolag och därefter ta hem utdelning från dotterbolaget skattefritt genom filialen, istället för att ta hem den direkt själva. Vid hemtagning av vinst från en filial förekommer ingen utdelning till aktieägare vilket innebär att man undviker den extra kostnad som källskatten på utdelningar utgör.<sup>86</sup>

Sannolikt har man i prop. 2000/01:22 inte använt sig av kommentaren till modellavtalet då den dels argumenterar mot skattefri utdelning till fasta driftställen med argument som står i strid med EG-rättslig praxis samt till övervägande del tar upp saker som talar mot att fasta driftställen ska få ta emot skattefri utdelning.

## 6.5 Lagstiftningens förhållande till

<sup>80</sup> *Modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet*, s. 228.

<sup>81</sup> *Modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet*, s. 229.

<sup>82</sup> Se t.ex. mål C-264/96 ICI.

<sup>83</sup> *Modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet*, s. 229.

<sup>84</sup> *Modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet*, s. 229.

<sup>85</sup> FilialF 20 §.

<sup>86</sup> Bäckström, *Fasta driftställen och filialer*, s. 568.

## Moderdotterbolagsdirektivet (Direktiv 90/435/EEG)<sup>87</sup>

Som nämnts i inledningen skulle även den nya lagstiftningens förhållande till moderdotterbolagsdirektivet undersökas. Det kan hävdas att den svenska lagstiftningen angående skattefria utdelningar endast är en fortsättning av implementerandet av moderdotterbolagsdirektivet, på det sättet att det förtydligar vissa av de oklarheter som finns vad gäller tolkningen av moderdotterbolagsdirektivet. Detta framförs dock ej som skäl i förarbetena till lagändringen, där det endast hänvisas till EG-domstolens praxis. Detta anser jag vara något märkligt. Det finns trots allt ett direktiv som behandlar just skattefria utdelningar inom EU, och ändå hänvisas ej till detta. Trots att således förarbetena till lagändringen ej hänvisar till direktivet anser jag dock ändå att det är värt att poängtera det nära sambandet med direktivet och att frågan om vad som gäller vid utdelning mellan företag belägna i olika EG-medlemsstater som har fasta driftställen emellan sig genom direktivet varit uppe till diskussion redan innan flera av de nämnda målen från EG-domstolen avgjorts. Detta innebär att ändringen i svensk lagstiftning eventuellt skulle ha kommit till stånd förr eller senare oavsett om EG-domstolens nuvarande praxis funnits eller ej, och då istället för att klargöra oklarheter i samband med moderdotterbolagsdirektivet.

Moderdotterbolagsdirektivet syftar bland annat till att eliminera beskattning av utdelning som mottas av i direktivet särskilt angivna typer av bolag.<sup>88</sup> För att ett bolag skall kunna åberopa direktivets innehåll krävs att det är hemmahörande inom EU, att det är ett av de i direktivet angivna bolagen samt att bolaget är skattskyldigt till någon av de bolagsskatter som räknas upp i direktivet. Moderbolaget skall enligt direktivet äga 25% av dotterbolagets kapital för att omfattas av direktivets bestämmelser. För att kvalificera sig som moderbolag och dotterbolag i direktivets mening, krävs att båda företagen har skatterättslig hemvist i två olika medlemsstater.<sup>89</sup> Det skatterättsliga hemvistet fastställs i enlighet med de interna skatteregler som gäller inom respektive medlemsstat.<sup>90</sup>

Flera författare har noterat ett problem som inte specifikt behandlas i direktivet, nämligen det fall då det mellan två bolag finns ett fast driftställe och hur detta kan tänkas påverka tillämpningen av direktivet på utdelningar mellan de bägge bolagen.<sup>91</sup> Det är framförallt tre olika situationer med fasta driftställen som har diskuteras i artiklarna, men för denna uppsats är en av dessa mer intressant än de andra två. Denna situation är den då ett bolag innehar aktier och andelar i ett dotterbolag hemmahörande inom EU genom ett fast driftställe i samma land, det vill säga exakt den situation som det nyligen lagstiftats om i svensk rätt. I detta fall överförs utdelningen inte från en medlemsstat till en annan. Tillgångsmassan, det vill säga den utdelade egendomen, byter dock legal ägare. Kan en medlemsstat i denna situation vägra att

---

<sup>87</sup> Se bilaga 1.

<sup>88</sup> Direktivet behandlar även i artikel 5 källskatter, vilket dock ej berörs här då fokus i uppsatsen ligger på mottagande av skattefria utdelningar.

<sup>89</sup> Cecile Brokelind, *Implementeringen av moderdotterbolagsdirektivet i några medlemsstater*, SvSkT 4/96 s. 313.

<sup>90</sup> Cecile Brokelind, *Implementeringen av moderdotterbolagsdirektivet i några medlemsstater*, SvSkT 4/96 s. 313.

<sup>91</sup> Se bland annat M.V. Bouzora, *Implementation of the Parent-Subsidiary Directive in the Member States, France*, European Taxation 1992 s. 136 ff., Cecile Brokelind, *Implementeringen av moderdotterbolagsdirektivet i några medlemsstater*, SvSkT 4/96 s. 299 ff. och Francisco Alfredo García Prats *Application of the Parent-Subsidiary Directive to Permanent Establishments*, European Taxation, June 1995, page. 179-187 och Cécile Brokelind, *Une interprétation de la directive sociétés mères et filiales du 23 juillet 1990*, den engelska sammanfattningen, ISBN 91-87998-23-8 s. 16 och IBFD, *Report on the Implementation of the Parent-Subsidiary Directive in the Member States*, August 1995, s. 365 ff.

tillämpa direktivet utan att komma i konflikt med Rom-fördragets förbud mot icke-diskriminering? Enligt vissa författare bör direktivet var tillämpligt under förutsättning att filialen i den medlemsstat som förväntas ge skattelättnaden behandlas som en del av det utländska bolaget.<sup>92</sup> Åsikten har även framförts att tillämpningen av direktivet av det mottagande bolaget inte är beroende av att utdelningen mottagits direkt av moderbolaget.<sup>93</sup> Istället menar dessa författare att tillämpningen endast beror på att rekvisiten i artikel 4 uppfylls, och inget av dessa rekvisit kräver en direkt distribution. Författaren menar således att betalningarna som mottagits av moderbolaget kan karaktäriseras som dotterbolagets vinster oavsett om moderbolaget mottar dem direkt från dotterbolaget eller genom ett fast driftställe. Författaren ser alltså inte det fasta driftstället som ett bolag, utan anser att utdelningen överförs från en medlemsstat till en annan. Andra författare hänvisar istället direkt till artiklarna 43 och 48 EG samt EG-domstolens rättspraxis för lösning av denna fråga.<sup>94</sup>

Det är således troligt att, som ovan hävdats, frågan om fasta driftställen mellan två utdelande företag och dess betydelse för skattefri utdelning hade kommit upp till diskussion förr eller senare om den inte gjort det nu, fast då i stället på grund av olösta frågor i samband med moderdotterbolagsdirektivet. Antagligen har frågan ej lösts med hjälp av moderdotterbolagsdirektivet på grund av osäkerheten kring om den i svensk lag reglerade situationen med fast driftställe emellan de bägge bolagen faktiskt omfattas av direktivet med tanke på att det är osäkert om det kan anses att utdelningen faktiskt överförs från en medlemsstat till en annan.

---

<sup>92</sup> Cecile Brokelind, *Implementeringen av moderdotterbolagsdirektivet i några medlemsstater*, SvSKT 4/96 s. 322.

<sup>93</sup> García Prats, Francisco Alfredo *Application of the Parent-Subsidiary Directive to Permanent Establishments*, European Taxation, June 1995, page. 182.

<sup>94</sup> IBFD, *Report on the Implementation of the Parent-Subsidiary Directive in the Member States*, August 1995, s. 371.

## 7 Slutsatser

För Sveriges del har den vanligaste etableringsformen för utländska företag som vill etablera sig i Sverige varit dotterbolagen och inte de fasta driftställena.<sup>95</sup> Det förekommer dock författare som förutspår att fusionsdirektivet<sup>96</sup> kan komma att leda till att de fasta driftställen kommer att öka i antal.<sup>97</sup> Även den ökade globaliseringen kommer troligen att leda till att ett större antal företag etablerar sig utomlands vilket sannolikt kommer att leda till ett större antal fasta driftställen. De öppna gränserna mellan EG-länderna har också främjat internationell etablering<sup>98</sup> och kommer så vitt jag kan se det att även fortsättningsvis göra så. Därav är det i vart fall viktigt att utreda beskattningen av fasta driftställen.

Regeringen har uppmärksammat den rika flora av EG-rättsfall som under senare år behandlat denna fråga vilket jag anser vara positivt. Jag tycker dock att redogörelsen för den relevanta EG-rätten i prop. 2000/01:22 känns något knapphändig och jag anser att den har inte heller applicerats på svensk rätt på ett sådant sätt att den övertygar om att lagändringen nödvändigtvis skulle göras.

Vad gäller hänvisningen till Saint Gobain-målet håller det visserligen om man bara ser till domstolens uttalanden i målet, men jag tycker att man i allmänhet bör vara försiktig vid tolkning av EG-rättsfall och deras generella verkan. Vid förhandsbesked, som var fallet i Saint Gobain, är det ju trots allt ett nationellt rättssystem som ligger till grund för domstolens beslut, vilket gör att domen blir ett slags in casu-avgörande. Försiktighet bör då iakttas vid tolkning av målet och man bör vara observant på att de faktiska sakomständigheterna kan ha haft betydelse för domens utfall, även att det ibland annat Bachmann-domen<sup>99</sup> sägs att det inte är på det sättet.

Analysen av prop. 2000/01:22 visar också att det kan ifrågasättas hur stor inverkan den svenska lagändringen i realiteten har haft. Dels löstes enligt prop. 2000/01:22 problem vid utdelning till fasta driftställen med hjälp av dubbelbeskattningsavtal före lagändringen. Detta innebär att endast bolag från Portugal och Lichtenstein med fasta driftställen i Sverige tidigare inte kunde undvika att utdelningen beskattades då Sverige ej ingått dubbelbeskattningsavtal med dessa stater. Jag tycker dock att det i detta fall är positivt att Sverige lagstiftar om situationen, då det underlättar för de skattskyldiga om frågan ändå regleras på liknande sätt i alla dubbelbeskattningsavtal då det blir en källa mindre att ta hänsyn till. Utöver detta visar RÅ 1998 not 229 på att det eventuellt inte är så många fasta driftställen som i vilket fall som helst skulle bli skattskyldiga för mottagen utdelning. Detta gör att antalet fall där utdelningen från början över huvud taget var skattpliktig blir än färre. Det är dock oklart hur ofta en utdelning kan anses hänförlig till ett fast driftställe och således bli skattepliktig. Det är således tveksamt om lagändringen har haft någon revolutionerande inverkan på beskattning av utdelningar till fasta driftställen.

---

<sup>95</sup> Gustav Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, s. 59.

<sup>96</sup> Direktiv 90/434/EEG.

<sup>97</sup> Helmut Becker, *The Renaissance of the permanent establishment within the EC*, Intertax 1991/4 s. 202. Denna profetia har dock ej passerat okritiserad, se t.ex. C. De Hossons artikeln A Europe crowded with branches? Intertax 1991/8-9 s. 352-354.

<sup>98</sup> Helmut Becker, *The Renaissance of the permanent establishment within the EC*, Intertax 1991/4 s. 202.

<sup>99</sup> Mål C-204/90 punkt 6.

I analysen har även uppmärksammats att det i prop. 2000/01:22 hänvisats till filialregeln i OECD: s modellavtal för att motivera lagändringen. Visserligen talar denna artikel för att lagändringen skulle genomföras, men kommentaren till artikel 10 tas ej upp. I kommentaren till denna artikel argumenteras i större utsträckning mot att fasta driftställen ska få ta emot utdelning skattefritt än för detsamma.

Till sist har även konstaterats att det hade funnit ett annat sätt att motivera lagändringen om skattefri utdelning till fasta driftställen, nämligen med hjälp av moderdotterbolagsdirektivet som just reglerar skattefria utdelningar inom EU. Jag har dock förståelse för att man inte valde att ta den vägen då frågan om skattefri utdelning till fasta driftställen inte nämns i direktivet och praxis från EG-domstolen i det närmaste är obefintlig.

Lagändringen har i alla fall gjorts och visst fanns det en viss poäng med det. Om inte annat så underlättar det troligen för de skattskyldiga, som har en mindre källa att hålla reda på nu när regleringen finns i lagtexten. Motiveringen i prop. 2000/01:22 känns dock något knapphändig och man får intrycket av att man bara velat göra lagändringen och sedan försökt att konstruera argument för denna. En intressant fråga är i detta sammanhang varför det varit så viktigt att göra lagändringen då det förefaller vara något oklart hur stor inverkan lagändringen i realiteten har fått.

# Käll- och litteraturförteckning

## Direktiv

Dir 77/779/EEG	Direktiv om ömsesidigt arbete mellan medlemsstaternas skattemyndigheter på området direkta skatter
Dir 90/434/EEG	Fusionsdirektivet
Dir 90/435/EEG	Moderdotterbolagsdirektivet

## Offentligt tryck

Prop. 2000/01:22	Anpassningar på företagsskatteområdet till EG-fördraget m.m.
Prop. 1999/00:2	Inkomstskattelagen
Prop. 1990/91:107	
Prop. 1986/87:30	
Ds 2000:28	Anpassningar på företagsskatteområdet till EG-fördraget.

## Doktrin

Brokelind, Cécile	<i>An Interpretation of the Parent/Subsidiary Directive of July 23rd 1990</i> , engelsk sammanfattning i avhandlingen <i>Une interpretation de la directive sociétés mères et filiales du 23 juillet 1990</i> , ISBN 91-87998-23-8
Edwards, Vanessa	<i>EC Company Law</i> , Clarendon Press, 1999, ISBN 0-19-825993-X
IBFD	<i>Report on the Implementation of the Parent-Subsidiary Directive in the Member States</i> , August 1995
Lindencrona, Gustav	<i>Dubbelbeskattningsavtalsrätt</i> , Juristförlaget, 1994, ISBN 91-7598-642-6
Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf Melz, Peter Silfverberg, Christer	<i>Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt</i> , Studentlitteratur, 2001, ISBN 91-44-01685-9
Mattsson, Nils	<i>Svensk internationell beskattningsrätt</i> , Norstedts juridik, 2000, ISBN 91-39-20270-4



- OECD *Modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet*, Översättning av Jan Francke och Hillel Skurnik, Iustus förlag, 1995, ISBN 91-7678-301-4
- Skaar, Arvid A *Permanent Establishment. Erosion of a Tax Treaty Principle*, Kluwer Law and taxation publishers, 1991, ISBN 90 6544 594 3
- Ståhl, Kristina  
P Österman, Roger *EG-skatte rätt*, Iustus förlag, 2000, ISBN 91 7678-439-8
- Tivéus, Ulf  
Köhlmark, Anders *Internationella skattehandboken*, Norstedts juridik, fjärde upplagan 2001, ISBN 9139007340
- Winther-Sorensen, Niels *Beskatning af international erhvervsindkomst. Indkomstopgorelsen for et fast driftssted*, Thomson Gadjura, 2000, ISBN 87-619-0131-8

### Artiklar

- Becker, Helmut *The Renaissance of the permanent establishment within the EC*, Intertax 1991/4, page 202-203.
- Bergström, Sture *Något om EG-domstolens tolkningsprinciper, med särskild inriktning på inkomstskatterätten*, SN 1998, s. 577-583.
- Bouzoraa, M.V. *Implementation of the Parent-Subsidiary Directive in the Member States, France*, European Taxation 1992, s. 136 ff.
- Brandt, Peter *Sweden*, European Taxation 2000, s. 77-83.
- Brokelind, Cecile *Implementeringen av moderdotterbolagsdirektivet i några medlemsländer*, SvSkT 4/96, s. 299-339.
- Bäckström, Peter *Fasta driftställen (filialer)*, SvSkT 6-7/96 s. 562-587.
- Dahlberg, Mattias *Fast driftställe – ett begrepp på drift?*, SN 1993, s. 712-723.
- De Hosson, Fraed C. *A Europe crowded with branches?*, Intertax 1991/8-9, page 352-353.
- Ensig Sorensen, Karsten *Restriktionsforbudet på etableringsrettens område*, Europarättslig tidskrift, nr 4 1999, s. 620-640.
- García Prats, Francisco *Application of the Parent-Subsidiary Directive to Permanent Establishments*, European Taxation, June 1995, page 179-187.

Persson/Österman, Roger *Icke diskrimineringsprincipen i skatterätten enligt Europafördraget – i ljuset av senare praxis*, Europarättslig tidskrift, nr 2 2001, s. 197-205.

Ståhl, Kristina Anmälan av festskrift till professor Leif Mutén, SN 2001, s. 51.

Svensson, Maria  
Hilling, Axel *Legislative Changes Following the Saint-Gobain Decision*, European Taxation, November 2001, page 448-450.

## **Bakgrundsmaterial**

- Bergström, Sture  
Bruzelius, Anette      *Home-State Restrictions on the Freedom of Establishment in a Swedish Income Tax Law Perspective*, Intertax, Volume 29, Issue 6-7, page 233- 241.
- Bergström, Sture      *Rätten till etablering inom EU ur inkomsträttslig synvinkel*, Skattenytt 2000 s. 663-670.
- Bergström Sture      *Restrictions on the Free Movement and the Principle of non-Discrimination in EC Law and their Implications for Income Taxation*, Ur Festskrift till Leif Mutén International Studies in Taxation: Law and Economics, Mercurius, ISBN 91-973587-0-3.
- Farmer, Paul  
Lyal, Richard      *EC Tax Law*, Claredon Press, Oxford, 1994, ISBN 0-19-825764-3
- Gouthière, Bruno      *Removal of Discrimination – a Never-Ending Story*, European Taxation, September 1994, page 296-302.
- Hall, Mikael      *OECD: s förslag till fördelning av vinst till fasta driftställen*, SvSkT 10/2001, s. 963-974.
- Hinnekens, Luc      *AMID: The Wrong Bridge or a Bridge Too Far? An Analysis of a Recent Decision of the European Court of Justice*, European Taxation, June 2001, page 206-210.
- Martín Jiménez, Dr Adolfo J,  
García Prats, Dr F. Alfredo  
Caldéron Carrero, Dr José M.      *Triangular Cases, Tax Treaties and EC Law: The Saint-Gobain Decision of the ECJ*, Bulletin, June 2001, page 241-253.
- Schwartz, Jonathan S.      *Cross-Border Corporate Structures and Financing: The Impact of European Court Decisions on Tax Discrimination*, Bulletin, March 2000, page 113-115.
- Ståhl, Kristina      *Aktiebeskattning och fria kapitalrörelser*, Iustus förlag, 1996, ISBN 91-7678-319-7
- Terra, Ben J.M.  
Wattel, Peter J.      *European Tax Law*, Kluwer, 1993, ISBN 90-6544-784-9.
- Van den Hurk, Hans      *Did the ECJ's Decision in Saint-Gobain Change International Tax Law?*, Bulletin, April 2001, page 152-157.
- Van Thiel, S.      *The Prohibition of Income Tax Discrimination in the European Union: What does it mean?*, European Taxation, September 1994, page 303-310.

Vanistendael, Frans

*The Implementation of the Parent/Subsidiary Directive in the EC-  
Comments on some Unresolved Questions*, Tax Notes  
International, September 21, 1992, page 599-619.

# Rättsfallsförteckning

## EG-domstolen

- C-152/73 Giovanni Maria Sotgiu v. Deutsche Bundespost (Sotgiu) [1974] ECR 153
- C-33/78 Somafer v. Saar-Ferngas [1978] ECR 2183
- C-270/83 Commission of the European Communities v. France Republic (Avoir Fiscal) [1986] ECR 273
- C-205/84 Commission v. Germany [1986] ECR 3755
- C-352/85 Bond van Adverteerders and Others [1988] ECR 2085
- C-218/86 SAR Schotte v Parfums Rotschild [1987] ECR 4905
- C-81/87 The Queen v. H.M. Treasury and Commissioners of Inland, ex parte Daily Mail and General Trust PLC (Daily mail) [1988] ECR 5483
- C-305/87 Kommissionen mot Grekland [1989] ECR 1461
- C-288/89 Stichting Collective Antennevoorziening and Others [1991] ECR I-4007
- C-204/90 Hanns-Martin Bachmann v. Belgian State [1992] ECR I-249
- C-330/91 The Queen v. Inland Revenue Commissioners, ex parte Commerzbank AG (Commerzbank) [1993] ECR I-4017
- C-1/93 Halliburton Services BV v. Staatssecretaris van Financiën [1994] ECR I-1137
- C-279/93 Finanzamt köln-Alstadt mot Roland Schumacker (Schumacker) [1995] s. I-225
- C-80/94 G.H.E.J. Wieslockx mot Inspecteur der Directe Belastingen (Wieslockx) [1995] s. I-2493
- C-107/94 P.H. Asscher mot Staatssecretaris van Financiën (Asscher) [1996] s. I-3089
- C-250/95 Futura Participation SA and Singer mot Administration des Contributions (Futura) [1997] s. I-2471
- C-264/96 Imperial Chemical Industries plc mot Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes) (ICI) [1998] s. I-4695
- C-254/97 Société Baxter, B Braun médical SA, Société Fresenius France och Laboratoires Bristol-Myers-Squibb SA mot Premier Ministre, Ministère du Travail et des Affaires Sociales, Ministère de l'Économie et des Finances och Ministère de l'Agriculture, de la Pêche et de l'Alimentation (Baxter) [1999] s. I-4809

- C-307/97 Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland mot Finanzamt Aachen-Innenstadt (Saint-Gobain) [1999] s. I-6161
- C-311/97 Royal Bank of Scotland plc mot Elliniko Dimosio (grekiska staten) (Royal Bank)[1999] s. I-2651
- C-200/98 X AB och Y AB mot Riksskatteverket [1999] s. I-8261
- C-251/98 C. Baars mot Inspecteur der Belastingen Particulieren/Ondernemingen Gorinchem [2000] s. I-2787
- C-141/99 Algemene Maatschappij voor Investering en Dienstverlening NV (AMID) v. Kingdom of Belgium, dom 14 december 1999

### **Regeringsrätten**

RÅ 1971 ref 50

RÅ 1998 not 229

### **Förhandsbesked från Skatterättsnämnden**

Förhandsbesked 1998-05-11