

LUNDS UNIVERSITET
Juridiska fakulteten
Examensarbete i skatterätt HT -98
Handledare: Sture Bergström

Harmoniseringen av de direkta skatterna inom EU

Av Carolina Granlund

Innehåll

1 SAMMANFATTNING	3
2 FÖRKORTNINGAR	5
3 INLEDNING	6
3.1 Syfte	7
3.2 Avgränsningar	7
3.3 Metod	7
3.4 Disposition	8
4 BAKGRUND	9
5 VÄGEN TILL FUSIONSDIREKTIVET	18
5.1 1967 - Harmoniseringsprogram för beskattning	18
5.1.1 Allmänt	18
5.1.2 Fusioner	18
5.2 1969 - Direktivförslag för fusionsdirektiv	20
5.3 Vidare utveckling på området	21
5.4 1990 - Fusionsdirektivet	22
5.5 Analys	23
6 VÄGEN TILL MODER/DOTTERBOLAGSDIREKTIVET	25
6.1 1967 - Harmoniseringsprogram för beskattning	25
6.2 1969 - Direktivförslag för moder/dotterbolagsdirektiv	27
6.3 Vidare utveckling på området	27
6.4 1990 - Moder/dotterbolagsdirektivet	28
6.5 Analys	29
7 VÄGEN TILL KONVENTIONEN OM SKILJEDOMSFÖRFARANDE	32
7.1 1976 - Direktivförslag	32

7.2 1990 - Konvention	33
7.3 Analys	34
8 UPPFÖRANDEKOD FÖR FÖRETAGSBESKATTNING	36
8.1 Om uppförandekoden	36
8.2 Analys	38
9 SAMMANFATTANDE ANALYS	40
10 KÄLLFÖRTECKNING	44

1 Sammanfattning

Arbetet med att harmonisera de direkta skatterna påbörjades på 1960-talet. Mycket arbete har lagts ner på området sedan dess. Trots det har det lett till mycket få resultat. Från att från början ha förespråkat en övergripande skatteharmonisering har kommissionen istället fått inrikta sig på mindre områden. Tillkomna direktiv idag är fusionsdirektivet och moder/dotterbolagsdirektivet från 1990.

Fusionsdirektivet innebär bl.a. att det inte uppstår någon beskattning på vare sig realisationsvinst eller uppkommen värdereserv då två bolag i olika medlemsstater fusioneras. Moder/dotterbolagsdirektivet innebär bl.a. att en utdelning från dotterbolag i en medlemsstat till moderbolag i en annan medlemsstat inte skall utdelningsbeskattas hos moderbolaget.

Vidare har en konvention om skiljedomsförfarande tillkommit 1990 som innebär att man genom ett skiljedomsförfarande undviker dubbelbeskattning vid skattekorrigering i samband med internprissättning mellan närstående bolag. Konventionen har dock inte ratificerats av alla medlemsstater och därför inte ännu trätt i kraft.

Slutligen har en resolution angående en uppförandekod tillkommit 1997. Denna innebär ett politiskt åtagande för medlemsstaterna och skall förhindra alla skadliga beskattningsmässiga åtgärder som kan påverka lokaliseringen av en affärsverksamhet.

De harmoniserade områdena främjar främst företagens situation. Fusionsdirektivet, moder/dotterbolagsdirektivet och skiljedomskonventionen har lett till en klar ekonomisk förbättring för stora internationella företag.

De senaste åren har dock kommissionen inriktat sig mer mot de enskildas situation, till exempel nämns sysselsättningsproblemet allt oftare i samband med skatteharmoniseringsåtgärder. Det är möjligt att den enskilde individens nya betydelse leder till att den allmänna opinionen blir mer

väl villigt inställd till harmoniseringsarbetet. Detta kan kanske i sin tur leda till att beslut i ministerrådet enklare röstas igenom i framtiden.

Harmoniseringsarbetets största problem är att skattefrågan är ett sådant känsligt ämne, både för staten, som är beroende av skatteintäkter för att kunna finansiera sin verksamhet, och för den enskilde och företagen eftersom det är från dem skatten tas. Skatterätten och kanske främst skattesatserna är dessutom svåra att harmonisera då ändringar ofta behöver göras snabbt för att balansera en stats ekonomi. En enhetlig terminologi finns inte heller. Så länge en sådan saknas kommer en harmonisering aldrig att kunna bli fullständigt genomförd.

För att en total harmonisering skall kunna genomföras krävs troligen att delar av statssuveräniteten överflyttas till unionen.

2 Förkortningar

COM	Kommissionsdokument
EC	European community
EEC	European economic community
EG	Europeiska gemenskapen
EGT	De Europeiska Gemenskapernas Tidning
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
KOM	Kommissionsdokument
O.J.	Official Journal of the European Communities
R.dir.	Rådets direktiv
SN	Skattenytt

3 Inledning

När den gemensamma marknaden i Europa skulle genomföras var det tullarna mellan medlemsländerna som var det hinder man såg och snabbt gjorde sig av med. Det dröjde dock inte lång tid innan man insåg att enbart en avsaknad av tullar inte ledde till den konkurrensfrihet man först hade trott. De nationella skattesatserna visade sig nämligen i praktiken utgöra samma hinder som tullarna man nyss tagit bort. De skatter som tydligast hindrade den fria konkurrensen var de indirekta skatterna då de omedelbart påverkade skattebelastningen på varuutbytet mellan länderna.¹ I Romfördraget skrevs därför artikel 99 in, som föreskriver harmonisering av de indirekta skatterna. Harmoniseringen av de indirekta skatterna satte igång snabbt och idag har man kommit ganska långt. Arbetet med de direkta skatterna har däremot gått mycket trögare. Utvecklingen på detta område hamnade i skymundan i samband med att det mesta av krutet lades på de indirekta skatterna. Stöd för en harmonisering av de direkta skatterna i Romfördraget finns bara att hitta i artikel 100 där det står att en harmonisering av lagar skall ske då de direkt inverkar på den gemensamma marknadens funktion. Det finns alltså inte någon uttrycklig bestämmelse i Romfördraget om harmonisering av de direkta skatterna.

Det sagda betyder dock inte att behovet av en harmonisering på området inte finns. Det betyder inte heller att utvecklingen har stått helt stilla på området, men kommissionens direktivförslag har ofta fastnat hos rådet utan att bli godkända som direktiv av medlemsstaterna.

Min uppsats skall redogöra för vad som har hänt på de direkta skatternas område. Direktivförslagen och programförklaringarna på området har varit omfattande och det har många gånger varit stora förändringar som man föreslagit. Av detta har dock endast få direktiv och konventioner skapats.

¹ Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie Nr 1, Skatteharmoniseringen i EG, Stockholm 1974 s 10

3.1 Syfte

Mitt syfte med uppsatsen är dels att ge en övergripande sammanställning av det arbete som lagts ner på harmoniseringsområdet för de direkta skatterna inom EG-rätten, och dels att redogöra för vad som kommit ut av detta arbete. Syftet är vidare att utvärdera hur harmoniseringsarbetet har lyckats samt att se vilka möjligheter det finns för en fortsatt harmonisering på området.

3.2 Avgränsningar

Jag har avgränsat min uppsats på följande sätt. Jag behandlar bara utvecklingen på de direkta skatternas område och inte på de indirekta skatternas område, då ett sådant omfång skulle bli allt för omfattande.

I min redogörelse för det harmoniseringsarbete som lagts ner på de direkta skatterna men som inte har lett till några antagna direktiv, har jag valt att vara ganska kortfattad. Trots att min redogörelse för detta bygger på ett mycket omfattande material upptar denna del endast en fjärdedel av min uppsats. Anledningen till detta är förstås att arbetet inte har bidragit till några stora förändringar. Inte desto mindre anser jag att det är intressant att veta hur planerna har sett ut genom årtiondena och det är därför denna redogörelse finns med i min uppsats.

Uppsatsen behandlar vidare de områden där direktiv så småningom har tillkommit. Det är här man kan se resultatet av det omfattande harmoniseringsarbetet och detta är också huvuddelen i min uppsats.

3.3 Metod

För att se hur harmoniseringsarbetet har utvecklats har jag främst använt mig av olika EG-rättsliga dokument. De flesta härstammar från kommissionen och rådet och består av direktiv, direktivförslag, harmoniseringsprogram och dylikt. Rudingrapporten som utarbetats av oberoende experter har också

använts i mitt arbete, för att nämna ytterligare ett exempel. Vidare har jag använt mig av litteratur och artiklar som berör området för att få en större bredd och för att få förståelse för ämnet.

3.4 Disposition

Innehållet i uppsatsen är disponerat på följande sätt. I kapitel fyra inleder jag med det arbete som lagts ner från 1960-talet fram till idag. I kapitel fem, sex, sju och åtta redogör jag för de direktiv, konventioner och resolutioner som tillkommit på området. Sist i varje av dessa kapitel har jag även en analys. Uppsatsen avslutas i kapitel nio med en sammanfattande analys.

4 Bakgrund

När man inom gemenskapen insåg att en gemensam marknad krävde större ansträngningar än enbart ett avskaffande av tullar, började man bl.a. arbeta för att harmonisera medlemsstaternas skatter. Sättet att harmonisera direkt beskattning är genom direktiv.² På ett tidigt stadium skrevs rapporter på området³ och 1967 lades kommissionens första generella skatteharmoniseringsprogram fram.⁴ Man hade i detta långtgående harmoniseringsplaner, framför allt när det gällde företagsbeskattningen. Kommissionen menade att både systemet för beskattningen av bolags vinster samt skattesatserna och skattebasen var i behov av harmoniseringsåtgärder. Även källbeskattning av utdelningar och räntor behövde harmoniseras.⁵ Samtidigt framhölls att harmoniseringen inte skulle drivas längre än var som var nödvändigt.

Ett mål som kommissionen satte upp var att företagskonkurrens inte skulle störas av skattemässiga skillnader mellan länderna. Investerare skulle med andra ord inte välja etableringsland utifrån skattemässig hänsyn.

1967 års skatteharmoniseringsprogram ledde dock inte till att några direktiv tillkom, någonting som kommissionen beklagade sig över i deras nästa stora handlingsprogram som kom 1975.⁶ Trots att betydelsen av en harmonisering av skatter även hade uppmärksammats av rådet i en resolution från 1972 hade nämligen medlemsstaterna inte kunnat enas om beslut i någon fråga.⁷

I 1975 års handlingsprogram uppmärksammade kommissionen ett av de problem som fanns i samband med en harmonisering av beskattningsrätten, nämligen att en regering, vid en omfattande harmonisering av skatterna, lämnade ifrån sig ett viktigt instrument för att kunna uppnå de ekonomiska

² Ett direktiv binder medlemsstaterna att uppnå ett visst resultat. Varje medlemsstat får dock själv bestämma det sätt på vilket den skall uppfylla direktivet.

³ Neumark rapporten och Segré rapporten

⁴ Tax Harmonization Programme, Official Bulletin of the EC, 1967, supplement nr 8

⁵ Ståhl i SN 1992 s 512

⁶ COM(75)391 final

⁷ Rådsresolution från den 21 mars 1972

och sociala mål som den strävat efter. En harmonisering skulle göra det svårare för en regering att höja t.ex. bolagsskatten för att kunna förbättra exempelvis skola, sjukvård eller infrastrukturen i det egna landet. I väntan på att man inom gemenskapen kunde enas om samma gemensamma ekonomiska och sociala mål skulle därför bara de mest brådskande harmoniseringsåtgärderna vidtagas som ett första steg. På längre sikt var dock fortfarande målet en mer fullständig harmonisering av skattereglerna. Brådskande åtgärder var, enligt handlingsprogrammet, att bli av med skattemässiga hinder som förelåg vid fusioner mellan företag i olika medlemsstater samt att harmonisera bolagsbeskattningen och en aktieägars möjlighet till avräkning på skatten vid vinstutdelning mellan två stater. Dessa områden harmoniserades delvis 1990 genom fusionsdirektivet och moder/dotterbolagsdirektivet.

1975 kom även ett direktivförslag som innehöll harmoniseringsåtgärder på företagsbeskattningens område.⁸ Skattesatserna på bolagsbeskattningen skulle fastställas till mellan 45- och 55 procent, en källskatt på 25 procent föreslogs på aktieutdelning till person i ett annat medlemsland för att man skulle undvika skatteflykt, och slutligen skulle imputationssystemet användas vid beskattning på aktieutdelning.⁹ Ingenting av detta ledde dock till något direktiv.

1976 kom ett direktivförslag som innebar att man skulle skapa en skiljedomskonvention för att undvika sådan dubbelbeskattning som uppkom då internprissättning mellan två närstående bolag i två olika stater korrigerades i den ena staten men inte i den andra.¹⁰ Detta blev senare en konvention och den behandlas mer utförligt längre fram i uppsatsen.¹¹

⁸ COM(75)392

⁹ Imputationssystemet är ett sätt att bli av med ekonomisk dubbelbeskattning på vinstutdelning, det vill säga ett sätt att undvika att skatt på det utdelade beloppet betalas både i företaget och hos den enskilda aktieägaren som får utdelningen. Med imputationssystemet undviks dubbelbeskattning genom att den enskilda aktieägaren, från den skatt som han skall betala, får avräkna den skatt som det utdelande bolaget har betalt för samma vinst.

¹⁰ COM(76)611 final

¹¹ Se kapitel 7

1979 kom ett direktivförslag om harmonisering av inkomstbeskattningen.¹² Det var främst gränsarbetare¹³ som skulle skyddas genom att tillförsäkras lika förmånliga sociala och skattemässiga regler som de som hade hemvist och arbetade i samma land. Inte heller ur detta förslag har det tillkommit något direktiv.

1980 kom det så åter en rapport om hur skatteharmoniseringen skulle ske.¹⁴ Här är det tydligt att kommissionen har insett att det skulle bli mycket svårt att genomföra en total harmonisering av de direkta skatterna. Huruvida en sådan harmonisering skulle bli möjlig eller inte berodde slutligen, menade kommissionen, på hur fort den ekonomiska integrationen i övrigt skulle ske, samt på om medlemsstaternas suveränitet delvis skulle komma att skulle föras över till gemenskapen eller inte.

Kommissionen föreslog dock ytterligare en gång en enad bolagsskatt på mellan 45-55 procent samt en avräkningssats på vinstutdelningsskatten hos aktieägaren, enligt imputationssystemet, på 45-55 procent av bolagsskatten. Vidare tryckte den återigen på att konkurrenshänseende och inte skattemässiga skillnader skulle vara avgörande vid val av investeringsplacering.

Ett direktivförslag angående harmonisering av regler för att utnyttja en förlust mot framtida inkomster (s k carry forward) eller mot inkomster från tidigare år (s k carry-back) kom 1984.¹⁵ Då harmoniseringen av företagsbeskattningssystemet gick så långsamt fram gjorde kommissionen ett försök att frigöra detta område från de andra och begränsade direktivförslaget till att endast beröra förlustavdrag. Man föreslog att underskott skulle kunna kvittas mot tidigare inkomster tre år bakåt i tiden

¹² COM(79)737 final

¹³ Gränsarbetare är de som har hemvist i en stat och arbetar i en annan

¹⁴ COM(80)139 final

¹⁵ COM(84)404 final

och obegränsat mot inkomster framåt i tiden.¹⁶ Trots att frågan frigjordes från övriga frågor för att underlätta ett snabbt beslut tillkom inget direktiv på området, något som kan ha att göra med att staterna ansåg att förslaget var alltför liberalt.¹⁷

1990 togs dock frågan upp igen.¹⁸ Denna gång behandlades bara det fall att en medlemsstat inte behandlade underskott i en filial eller dotterbolag i ett annat medlemsland på samma sätt som då filialen eller dotterbolaget befann sig i det egna landet.¹⁹ Förslaget innehöll sålunda regler som innebar att medlemsstaterna skulle möjliggöra för företagen att ta hänsyn till förluster som uppstått i filialer eller dotterbolag i annan medlemsstat. Inte heller denna gång ledde dock förslaget till något direktiv.

Vidare är det 1990 som både moder/dotterbolagsdirektivet, fusionsdirektivet och skiljedomskonventionen antas. Dessa behandlas utförligt längre fram i uppsatsen.²⁰

1990 kom även ett förslag som berörde ränte- och royaltybetalningar mellan moder- och dotterbolag i olika medlemsstater.²¹ Förslaget gick ut på att källskatt inte fick tas ut på ränte- och royaltybetalningar som skedde inom en koncern i gemenskapen. Dessa betalningar skulle enbart beskattas i den stat där den förmånstagande ägaren till räntorna eller royalties hade sin hemvist för att på så vis undvika dubbelbeskattning. Förslaget gällde oavsett om betalningen kom från moderbolaget eller från dotterbolaget. Mellan två systerbolag gällde dock inte den föreslagna skattefriheten i källstaten.

Ingenting hände dock, förutom att detta direktiv i mars 1992 inkluderades i Rudingrapporten (se nedan) som en av de åtgärder som skulle prioriteras i samband med att den inre marknaden upprättades. Då man inte kunde nå en

¹⁶ Brokelind, Towards an EC tax law, s 41

¹⁷ Ståhl, SN1992 s 516

¹⁸ COM(90)595 final

¹⁹ Borgsmidt, Skatter og afgifter i Det indre Marked s 119

²⁰ Angående moder/dotterbolagsdirektivet se kapitel 6, angående fusionsdirektivet se kapitel 5, angående skiljedomskonventionen se kapitel 7

²¹ COM(90)571

lösning heller efter Rudingrapporten beslöt kommissionen att ta tillbaka förslaget i slutet av 1994.²²

1998 kom dock ett nytt direktivförslag för att avskaffa källskatten på ränte- och royaltybetalningar.²³ Kommissionen föreslog att man, för att mildra budgetkonsekvenserna, skulle tillämpa en gradvis övergång till direktivets innehåll. Till en början skulle därför endast direktivet gälla mellan närstående bolag. Längre fram i tiden skulle dock även bolag som inte var närstående omfattas. En gradvis övergång till direktivets innehåll kunde även tillämpas genom att man avskattade skatterna stegvis under en övergångsperiod.

I december 1990 tillsatte kommissionen en kommitté bestående av oberoende experter och som leddes av Onno Ruding, tidigare finansminister i Holland. Kommitténs uppgift var att besvara tre av kommissionen ställda frågor rörande den direkta beskattningen.²⁴ Frågorna som Rudingkommittén, som den kom att kallas, skulle utreda var följande:

-orsakar beskattningsskillnaderna mellan medlemsstaterna betydande störningar på den inre marknaden?²⁵

-om sådana störningar finns, är det sannolikt att dessa kan avlägsnas enbart genom samspelet mellan marknadskrafter och skattekonkurrens eller krävs åtgärder på gemenskapsnivå?²⁶

-om det visar sig vara nödvändigt med åtgärder på gemenskapsnivå, vilka åtgärder behöver man vidta för att avlägsna störningarna?²⁷

I Rudingrapporten, som kom i mars 1992, svarade man först ja på de båda första frågorna.²⁸ Därefter redogjordes för de åtgärder som man rekommenderade för att gemenskapen i möjligaste mån skulle bli av med de

²² COM(98)67 final s 2f. Detta direktivförslag kom i samband med ett åtgärds paket för att angripa skadlig skattekonkurrens. Angående detta åtgärds paket, se längre fram i kapitlet.

²³ COM(98)67 final

²⁴ Brokelind, Towards an EC tax law s 50

²⁵ Report of the Committee of independent experts on company taxation kap. 2-6

²⁶ A.a., kap. 7-8

²⁷ A.a., kap. 10

²⁸ Report of the Committee of independent experts on company taxation.

hinder som fanns på området. De hade rangordnat åtgärderna från fas ett till fas tre där fas ett var de mest brådskande åtgärderna och skulle vidtagas senast 1994. Fas två gällde tiden 1995 till 1999 och fas tre skulle inträffa då den ekonomiska och monetära unionen genomförts.

När det handlade om att undvika dubbelbeskattning föreslog kommittén att moder/dotterbolagsdirektivet skulle utvidgas till att omfatta alla företagsformer. Inom fas ett skulle detta ske med alla företag som betalade bolagsskatt och inom fas två skulle även alla andra företagsformer omfattas.²⁹ Vidare skulle direktivets minimiägarnivå på 25 procent för att vara moderbolag sänkas (fas ett).

Då utdelningen skedde till annan än mellan moder- och dotterbolag föreslogs en källskatt på 30 procent för att hindra skatteflykt (fas två).

När det gällde risken för dubbelbeskattning av ränte- och royaltyutbetalningar föreslog kommittén att det föreliggande direktivförslaget på området skulle antas samt att det skulle utvidgas till att gälla alla utbetalningar mellan företag.³⁰ Detta skulle vidare åtföljas av att man kontrollerade att utbetalningen faktiskt beskattades i mottagarens land (fas ett).

Vidare framhöll kommittén vikten av att alla medlemsstater så snart som möjligt, inom fas ett, ratificerade internprissättningsskiljedoms-konventionen.³¹ Då dubbelbeskattning vid internprissättning kunde hindras från att uppkomma från första början genom att man skapade en enhetlig regel för hur man skulle korrigera internprissättning, rekommenderades dessutom en sådan regel (fas ett).

Dubbelbeskattning inom internationella koncerner, som uppkom genom att underskott i ett av bolagen inte kunde kvittas mot vinst i ett annat, skulle också undvikas. Därför rekommenderades att direktivförslaget om

²⁹ I Sverige skulle detta beröra handelsbolag och enkla bolag där man beskattar ägaren direkt för intäkt av tjänst

³⁰ COM(98)67 final

³¹ 90/436/EEC Se kapitel 7

förlustavdrag inom en koncern skulle antas inom fas ett.³² Dessutom skulle förslaget utvidgas till att gälla fullt ut både vertikalt och horisontellt i en koncern, alltså inte bara från dotterbolag till moderbolag utan även från moderbolag till dotterbolag samt mellan systerbolag. Inom fas två skulle detta ske på nationell nivå och inom fas tre på internationell nivå.

När det handlade om att harmonisera företagsbeskattningen var det tre huvudområden som kommittén utgick ifrån: skattesystemet, skattesatsen och skattebasen.

Om skattesystemen inom företagsbeskattningen kunde harmoniseras skulle det underlätta mycket för det framtida arbetet.³³ Rudingkommittén ansåg dock att detta inte skulle vara genomförbart på en lång tid. Därför föreslog de istället att man skulle möjliggöra för medlemsstaternas olika system att existera sida vid sida inom fas ett. Slutmålet var dock att få fastställt det skattesystem som skulle passa bäst som gemensamt (fas tre).

När det gällde skattesatsen rekommenderade kommittén att ett direktivförslag skulle upprättas inom fas ett som föreskrev en minsta bolagsskattesats på 30 procent. För fas två rekommenderades dessutom en högsta bolagsskattesats på 40 procent.

Slutligen var det enligt Rudingkommittén avgörande för en harmonisering av företagsbeskattningen att medlemsstaterna utgick från samma skattebas.³⁴ En total harmonisering av skattebasen sågs emellertid som svår genomförbar. Kommittén rekommenderade därför att kommissionen tillsatte en oberoende expertgrupp för att få utrett hur man skulle gå vidare på området (fas ett).

³² COM(90)595

³³ Med skattesystemet inom företagsbeskattningen menade man här det sätt som skattelättnader vid aktieutdelning ges, med anledning av den bolagsskatt som tidigare utbetalats för den utdelade vinsten. Ett klassiskt system går ut på att ingen skattelättnad ges vid aktieutdelning. Ett imputationssystem går istället ut på att skattelättnad ges genom en avdragsmöjlighet för den enskilde i förhållande till den bolagsskatt som tidigare utbetalats för samma belopp.

³⁴ Skattebasen är det sätt med vilket man avgör vad som skall ses som beskattningsbar inkomst.

I juni 1992 kom kommissionens reaktion på Rudingrapporten.³⁵ Kommissionen rekommenderade att man skulle slå ner något på takten i jämförelse med vad Rudingkommittén hade föreslagit. Kommissionen förklarade vidare att de uppmuntrade bl.a. antagande av direktivförslaget om beskattning av räntor- och royalties, antagande av direktivförslaget om förlustavdrag, utvidgning av både fusionsdirektivet och moder/dotterbolagsdirektivet enligt kommitténs förslag samt antagande av en lägsta och högsta bolagsskattesats, dock ansåg kommissionen att den av kommittén föreslagna skattesatsen på 30 procent var för hög.

Vad gällde en gemensam skattebas ansåg kommissionen att man borde gå långsamt fram samt att området behövde analyseras ytterligare.

I maj 1993 förklarade kommissionen i ett lagstiftningsprogram för 1993 och 1994 ytterligare en gång att man ansåg att det var brådskande att anta de direktivförslag man hade ansett angelägna redan i juni 1992.³⁶

I mars 1996 kom ett diskussionsunderlag från kommissionen som byggde på en ny, övergripande syn på skatterätten.³⁷ Tre stora utmaningar för unionen behandlades:

-vikten av att skapa tillväxt och sysselsättning,

-vikten av att stabilisera skattesatserna, och

-vikten av att genomföra den inre marknaden. För att åstadkomma detta ansåg kommissionen bl.a. att man skulle komma ifrån den diskriminerande behandlingen av gränsarbetare och den diskriminerande behandlingen av aktieägare som dubbelbeskattas vid utdelning från annat medlemsland. Dessutom betonade man vikten av att arbeta för att främja sysselsättningen.

Detta underlag diskuterades sedan av medlemsstaterna vars åsikter sedan sammanställdes av kommissionen.³⁸ I sammanställningen framkom bl.a. att

³⁵ SEC (92) 118 Se även Brokelind, Towards an EC tax law, s 51f

³⁶ Commission's information in OJ C125 of 6 May 1993

³⁷ SEK(96)487 slutlig

³⁸ KOM(96)546 slutlig

medlemsstaterna ansåg att enkla skattesystem med breda underlag och låga skattesatser var bäst lämpade för att främja ekonomisk tillväxt. De ansåg således att det var viktigt att sänka skatterna bl.a. på arbete. De ansåg vidare att det var brådskande att anta direktivförslaget om beskattning av ränte- och royaltymbetalningar samt att harmonisera kapitalbeskattningen.

I oktober 1997 lade kommissionen fram ett åtgärdspaket för att angripa skadlig skattekonkurrens.³⁹ Anledningen var att man ville minska de snedvridande effekterna på den inre marknaden, förhindra betydande förluster av skatteintäkter och vända trenden mot ett ökat skattetryck på arbete. I samband med åtgärdspaketet tillkom dels det direktivförslag om beskattning av räntor och royalties som har behandlats ovan i detta avsnitt,⁴⁰ och dels ett direktivförslag om beskattning av kapitalinkomster. Det sistnämnda innebar att man skulle säkerställa en minsta skattesats för ränteinkomster på sparande inom gemenskapen.⁴¹ Vidare antog medlemsländerna en resolution om en sk uppförandekod, som behandlas i avsnitt åtta.⁴²

³⁹ KOM(97)495 slutlig

⁴⁰ KOM(98)67 slutlig

⁴¹ KOM(98)295 slutlig

⁴² EGT C 2.6.1.1998, bilaga till EKOFIN-Rådets slutsatser den 1 dec 1997 om skattepolitik

5 Vägen till fusionsdirektivet⁴³

5.1 1967 - Harmoniseringsprogram för beskattning

5.1.1 Allmänt

1967 utfärdade kommissionen ett harmoniseringsprogram för beskattning.⁴⁴ Detta var ett generellt program där kommissionen sammanställde sina mål på området. Kommissionen förklarade bland annat att den såg framför sig en omfattande harmonisering och då framför allt på företagsbeskattningområdet.

Under ett avsnitt om brådskande problem tog kommissionen bl.a. upp de skattemässiga hinder som kunde uppstå vid internationella företagssammanslutningar.⁴⁵

Företagssammanslutningarna delade kommissionen in i två kategorier, dels fusioner mellan två bolag i olika medlemsstater, och dels köp av ett företag i ett annat land med avsikten att skapa en moder- dotterbolagsrelation. Den senare kategorin behandlar jag i avsnittet om moder/dotterbolagsdirektivet.⁴⁶

5.1.2 Fusioner

När det gällde fusioner fanns det skattemässiga problem att beakta på tre områden, nämligen för det överlåtande bolaget, det övertagande bolaget och till sist för aktieägarna i det överlåtande bolaget.

⁴³ Rdir 90/434/EEG

⁴⁴ Tax Harmonization Programme, Official Bulletin of the EC, 1967, supplement nr 8

⁴⁵ A.a., s 15f

⁴⁶ Se kapitel 6

När det gällde *det överlåtande bolaget* ledde värdereserven, alltså skillnaden mellan det skattemässiga restvärdet och marknadsvärdet på tillgångarna, till det största bekymret. Eftersom det överlåtande bolaget upplöstes, skulle värdereserven normalt leda till beskattning. I nationella fusioner gjorde dock medlemsstaterna ofta undantag och sköt upp beskattningstillfället tills dess värdereserven realiserades av det övertagande bolaget. Ett krav för detta var dock ofta att avskrivningar och vinster beräknades på samma sätt i det övertagande bolaget som hos det överlåtande bolaget.

När det gällde *det övertagande bolaget* kunde problem uppkomma i samband med att det sedan tidigare ägde aktier i det överlåtande bolaget. Dessa aktier skulle bli tvungna att ogiltigförklaras eftersom det övertagande bolaget efter fusionen annars skulle komma att äga aktier i sig själv.

När det gällde *aktieägarna* i det överlåtande bolaget var frågan om deras byte av aktier till det övertagande bolaget kunde leda till realisationsvinstbeskattning eller inte. En beskattning av det här slaget skulle leda till hinder för fusioner eftersom aktieägare med stora poster troligen skulle motsätta sig något som skulle leda till realisationsvinstbeskattning av dem själva.

För att finna en lösning på beskattningsproblemet i samband med fusioner på ett internationellt plan var enligt kommissionen flera faktorer värda att beakta. För det första var det klart att en harmonisering skulle komma att innebära skattelättnader för företagen. Här var kommissionen noga med att påpeka att dessa skattelättnader inte skulle ses som en förlust av intäkter för medlemsstaterna eftersom inga internationella fusioner tidigare kommit till stånd överhuvudtaget. Det skulle inte heller bli skattemässigt mer förmånligt med en internationell fusion än med en nationell.

De lösningar som fanns på de nationella planen ansåg inte kommissionen vara aktuella att applicera på de internationella fusionerna. Dels hade varje

medlemsstat egna lösningar på fusionsområdet och dessutom byggde de nationella reglerna oftast på modellen att skjuta upp skatten till ett senare tillfälle. Ett uppskjutande av beskattningen skulle bli alltför komplicerat att tillämpa på internationell nivå.

Ett enklare system skulle istället arbetas fram. En variant som kommissionen nämnde var att låta beskattningen av värdereserven ske omedelbart vid en fusion, men att betalningen skulle fördelas över en tioårsperiod.

Obeskattade reserver från det överlåtande bolaget skulle det övertagande bolaget kunna föra in utan att skatta för dem, så länge de fortfarande föll under definitionen obeskattade reserver i det övertagande bolaget.

För aktieägarna i det överlåtande bolaget var bytet av aktier bara en teknisk transaktion som de inte skulle få några fördelar från. Så länge de nya aktierna inte såldes och så länge värdet på de nya aktierna motsvarade värdet på de gamla, skulle bytet därför inte generera någon skatt enligt kommissionen.

5.2 1969 - Direktivförslag för fusionsdirektiv

1969 kom kommissionen med ett förslag till riktlinjer för harmonisering på fusionsområdet.⁴⁷ Här framkom i stort sett det som redan behandlats i harmoniseringsprogrammet från 1967. Den stora skillnaden mellan de båda är att kommissionen här valde att rekommendera en uppskjutning av beskattningen på den uppkomna värdereserven hos det överlåtande bolaget. Varianten från 1967, som innebar en beskattning av värdereserven med betalningen uppdelad upp på tio år, nämndes inte överhuvudtaget.

⁴⁷ O.J. no 39, 22 Mars 1969. Då detta dokument endast finns på tyska och franska, och då jag inte behärskar något av språken, har en vän till mig, Brigitte Ruf, hjälpt mig med översättningen.

5.3 Vidare utveckling på området

I kommissionens handlingsprogram från 1975 framfördes att harmoniseringen på fusionsområdet var brådskande.⁴⁸ Det arbete som pågått under flera år skulle därför intensifieras. Kommissionen nämnde direktivförslaget från 1969 och beklagade att rådet fortfarande inte hade antagit det trots att en harmonisering på området var oundgängligt för ett bra företagsklimat inom gemenskapen. Detta var något som också bekräftats av medlemsstaternas regeringschefer på ett toppmöte i Paris 1972.⁴⁹

Trots att arbetet skulle intensifieras hade det 1980 fortfarande inte tillkommit något direktiv. Man gav dock inte upp, och i 1980 års rapport från kommissionen angående skatteharmonisering⁵⁰ förklarades återigen att prioritet måste ges till företagsbeskattningens område. Kommissionen skrev att företagsbeskattningen var tvungen att harmoniseras så att produktionskostnader, valet av land för investeringsprojekt och dylikt, inte på ett otillbörligt sätt berodde på beskattningsskillnader mellan länderna.⁵¹ Genom att låta internationella fusioner vara dyrare än nationella på grund av annorlunda beskattning skedde just detta.

I april 1990 kom kommissionen ut med riktlinjer för företagsbeskattning. Kommissionen föreslår här att internationella fusioner inte skall beskattas för värdereserven förrän denna värdereserv verkligen realiserats, alltså vid en försäljning. Enligt dokumentet skall detta ha genomförts innan 1993, vilket faktiskt också har skett.

⁴⁸ COM(75)391 final s 7

⁴⁹ Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie Nr 1, Skatteharmoniseringen i EG, Stockholm 1974 s 21

⁵⁰ COM(80)139 final

⁵¹ A.a., s 17

5.4 1990 - Fusionsdirektivet

Slutligen kunde så medlemsstaterna enas och den 23 juli 1990 kom ett fusionsdirektiv. Direktivet innehåller regler för ett gemensamt beskattningssystem för fusioner, fissioner,⁵² överföringar av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater.⁵³

Direktivets syfte är att gränsöverskridande fusioner ska kunna ske skattefritt genom att beskattningen skjuts upp på samma sätt som vid nationella fusioner. Detta innebär att man inte beskattar den uppkomna värdereserven i det överlåtande bolaget. Istället låter man det övertagande bolaget överta det överlåtande bolagets skattemässiga restvärde.⁵⁴

Skattefriheten gäller bara om det övertagande bolaget placerar de övertagna tillgångarna och skulderna i ett fast driftställe i den stat där det överlåtande bolaget tidigare funnits. Den uppskjutna vinsten kommer upp till beskattning i denna stat vid en eventuell framtida försäljning eller då nämnda fasta driftställe inte längre finns kvar i den stat där det överlåtande bolaget tidigare fanns.⁵⁵

Man beskattar heller inte aktieägarna i det överlåtande bolaget för dennes tilldelning av aktier i det övertagande bolaget, under förutsättning att dessa aktier inte får ett skattemässigt högre värde än de avyttrade aktierna hade vid tidpunkten för omstruktureringen.⁵⁶

För att dessa skatteregler skall vara tillämpliga krävs att alla involverade företag tillhör någon av gemenskapens medlemsstater, att bolaget drivs i

⁵² Fission är en uppdelning av en verksamhet på flera bolag

⁵³ 90/434/EEG. Se även Wiman i SN 1992 s 518ff

⁵⁴ 90/434/EEG artikel 4

⁵⁵ A.a., s 1

⁵⁶ A.a., artikel 8

någon av de associationsformer som nämns i en bilaga till direktivet och dessutom betalar någon av de i direktivet uppräknade skatterna.⁵⁷

En medlemsstat kan vägra att tillämpa någon av de skattemässigt förmånliga reglerna om det framgår att fusionens huvudsyfte är skatteflykt eller skatteundandragande. Tillämpning av direktivet kan vidare vägras om fusionen leder till att ett villkor, som funnits innan transaktionen, om att anställda skall företrädas i bolagets organ, inte längre uppfylls.⁵⁸

5.5 Analys

Fusionsdirektivet bygger således på två principer. För det första bygger det på kontinuitetsprincipen, som innebär att det övertagande bolaget övertar det skattemässiga restvärdet, samtidigt som ingen beskattning av värdereserven sker. För det andra bygger det på principen att ingen medlemsstat skall ge upp sin beskattningsrätt.

Det tog över 20 år innan ett fusionsdirektiv kom till. Detta trots att en harmonisering på området har haft hög prioritet i gemenskapens alla harmoniseringsprogram genom tiderna. Trots den utdragna processen blev dock fusionsdirektivet, tillsammans med moder/dotterbolagsdirektivet, det första konkreta resultat som det långa och idoga harmoniseringsarbetet med de direkta skatterna gav.

De planer som fanns på 60- och 70-talet innebar harmonisering av stora områden. Man grep över skattesystemen, skattesatserna och skattebaserna. Det var dock först då kommissionen bytte taktik och bröt ut mindre områden från de direkta skatterna som medlemsstaterna kunde komma överens.

Var det då en slump att just fusioner och koncerner skulle bli de första områden att regleras? Troligen inte. Bakom många tillkomna direktiv inom den europeiska unionen ligger en stark lobbyverksamhet. På dessa nu

⁵⁷ A.a., artikel 3

⁵⁸ A.a., artikel 11

direktivreglerade områden finns mycket pengar att tjäna för storföretag som vill omstrukturera på ett internationellt europeiskt plan.

I kommissionens generella harmoniseringsprogram från 1967 ansåg man att det vore en allt för komplicerad lösning att skjuta upp beskattningen av det överlåtande bolaget vid en fusion. Just detta har dock blivit lösningen i fusionsdirektivet. 1967 föreslog man istället att man skulle fördela skattebetalningen över en tioårsperiod.

Eftersom uppskjutningen av beskattningen i fusionsdirektivet bara är aktuell så länge det finns ett fast driftställe kvar i den stat där det överlåtande bolaget tidigare funnits, bör tillämpningen dock inte bli så komplicerad. Jag anser således att lösningen man kommit överens om i fusionsdirektivet bör vara tillräckligt smidig att administrera, samtidigt som den är den mest fördelaktiga för fusionsaktörerna.

De svårigheter man har brottats med i arbetet med direktivet, att man inte har velat försvåra en internationell företagsomstrukturering genom beskattning samtidigt som man inte har velat åstadkomma en definitiv skattefrihet, har man således löst på ett bra sätt.

6 Vägen till moder/dotterbolagsdirektivet

6.1 1967 - Harmoniseringsprogram för beskattning

I detta harmoniseringsprogram för beskattning tog kommissionen upp ett skattemässigt hinder som kunde uppstå i ett internationellt koncernförhållande, nämligen att ett moderbolag och ett dotterbolag tillsammans kunde komma att bli skattskyldiga för ett större belopp än om de istället varit ett enda bolag.⁵⁹ Detta kunde inträffa om vinst i ett dotterbolag först delats ut till moderbolaget i ett annat medlemsland, för att senare delas ut till moderbolagets aktieägare. I denna situation var det nämligen vanligt att både moderbolaget och den enskilda aktieägaren beskattades för vinstutdelningen.

Skattearrangemang i de enskilda medlemsstaterna fanns för att undvika ekonomisk dubbelbeskattning av denna art. Vissa medlemsstater krävde dock att moderbolaget ägde en viss minimiandel av dotterbolaget för att regeln skulle gälla.

Vanligast vid de nationella regleringarna var att ingen skatt togs ut vid utdelning från dotterbolag till moderbolag utan istället vid utdelning från moderbolag till dess aktieägare. Det fanns också en annan variant. Den gick ut på att skatt betalades vid utdelning från dotterbolaget till moderbolaget och att denna summa sedan, om utdelning vidare skedde till moderbolagets aktieägare, drogs av från beskattningen i detta led.

⁵⁹ Tax Harmonization Programme, Official Bulletin of the EC, 1967, suppl nr 8 s 18f

De beskrivna reglerna gällde dock sällan i internationella koncernförhållanden. Kommissionen menade dock att det inte borde föreligga något egentligt hinder för att utvidga dessa system till att gälla även internationellt. Att procentsatsen på det krävda minimiägandet varierade mellan de olika medlemsstaterna borde enligt kommissionen inte vara något stort problem. En bolagssammanföring av det här slaget förutsatte nämligen relativt stora ägar-andelar, och att nå upp till en minimigräns skulle därför inte komma att bli något problem för företagen.

Vad gällde de två olika lösningarna för att undvika ekonomisk dubbelbeskattning kunde, enligt kommissionen, förfarandet att låta vinster i dotterbolag skattefritt flyttas till moderbolaget leda till en stärkning av moderbolagens ställning i förhållande till sitt dotterbolag. Att å andra sidan beskatta dessa vinstöverföringar kunde leda till det motsatta förhållandet.

Kommissionens åsikt var att man inte skulle låta dessa två modeller existera sida vid sida i gemenskapen. Det var nödvändigt att harmonisera skattereglerna på området. Om detta inte skedde skulle det bli så att koncerner bara etablerades i länder där inte vidareutdelning till moderbolagets aktieägare efter utdelning från dotterbolaget var nödvändig för att skattelättnad skulle uppkomma. Den bästa lösningen på problemet ansåg kommissionen helt enkelt vara att inom gemenskapen helt slopa sådana krav på vidareutdelning för skattelättnad och alltså göra utdelningen mellan dotterbolag och moderbolag skattefria.

6.2 1969 - Direktivförslag för moder/dotterbolagsdirektiv

1969 kom ett förslag till riktlinjer för ett moder/dotterbolagsdirektiv.⁶⁰ Förslaget innebar i sak detsamma som harmoniseringsprogrammet från 1967.

Kommissionen höll fortfarande fast vid att man måste enas om ett system för att undvika ekonomisk dubbelbeskattning och att detta system skulle gå ut på att man undvek att beskatta moderbolaget för den vinstutdelning det mottagit från dotterbolaget.

6.3 Vidare utveckling på området

Liksom vad gällde harmoniseringen på fusionsområdet ansåg man i kommissionens handlingsprogram från 1975 att harmoniseringen av reglerna för beskattning av utdelning mellan närstående företag i olika medlemsstater brådskade.⁶¹ Trots att ett direktivförslag på området tillkommit 1969 och trots att medlemsstaternas regeringschefer bekräftat behovet av en snabb harmonisering på området på ett toppmöte i Paris 1972 hade dock ingenting hänt.⁶²

I 1980 års rapport från kommissionen angående skatteharmonisering förklarades att företagsbeskattningen var tvungen att harmoniseras så att inte beskattningsskillnader mellan länderna på ett otillbörligt sätt avgjorde vilket land man valde att investera i.⁶³ Genom att göra det dyrare med vinstöverföringar i internationella koncerner än i nationella uppstod en

⁶⁰O.J. no 39, 22 Mars 1969. Då detta dokument endast finns på tyska och franska, och då jag inte behärskar något av språken, har en vän till mig, Brigitte Ruf, hjälpt mig med översättningen.

⁶¹ COM(75)391 final s 7

⁶² Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie Nr 1, Skatteharmoniseringen i EG, Stockholm 1974 s 21

⁶³ COM(80)139 final s 17

sådan skillnad som otillbörligt kunde avgöra val av företagsplacering. Detta förfarande var man därför tvungen att ta bort.

I april 1990 kom kommissionen ut med riktlinjer för företagsbeskattning. I dessa skrev kommissionen att det största skattemässiga hindret inom internationella koncerner var beskattningen av vinstöverföring från dotterbolag till moderbolag.⁶⁴ Detta hinder skulle enligt kommissionens riktlinjer ha tagits bort innan 1993, någonting man också lyckades med.

6.4 1990 - Moder/dotterbolagsdirektivet

Den 23 juli 1990 tillkommer så ett direktiv om ”ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater”.⁶⁵ Direktivets utgångspunkt är att det kan vara nödvändigt att sammanföra bolag från olika medlemsstater inom gemenskapen för att skapa en väl fungerande inre marknad. Detta skall då inte hindras av skatteregler i de olika länderna. Ett stort hinder är det faktum att en vinst som överflyttas från ett dotterbolag till ett moderbolag i ett annat land ofta beskattas både i dotterbolaget och i moderbolaget. Detta leder till en oönskad ekonomisk dubbelbeskattning som ger negativa effekter på den gemensamma marknaden.

Av denna anledning är neutrala skattebestämmelser nödvändiga och direktivet innehåller följande lösning på problemet.

När ett moderbolag tar emot utdelad vinst från ett dotterbolag måste den stat där moderbolaget är beläget avstå från att beskatta sådan vinst eller beskatta vinsten men från moderbolagets skatt avräkna den bolagsskatt som dotterbolaget redan betalt för samma vinst.⁶⁶

⁶⁴ SEC(90)601 final s 3f

⁶⁵ 90/435/EEG

⁶⁶ A.a., artikel 4

För att direktivet skall vara tillämpligt krävs att de involverade företagen tillhör någon av gemenskapens stater, att företaget drivs i någon av de former som nämns i en bilaga till direktivet och dessutom betalar någon av de i direktivet uppräknade skatterna.⁶⁷

Som moderbolag räknas det bolag som har minst 25 procent av kapitalandelarna i ett bolag i en annan medlemsstat. Kriteriet kapitalandel kan dock ersättas med röstandel genom en bilateral överenskommelse.⁶⁸

Viktigt att komma ihåg är slutligen att det i direktivet står att det inte skall hindra en stat från att tillämpa nationella regler som är till för att förebygga bedrägeri eller missbruk.⁶⁹

6.5 Analys

Precis som fusionsdirektivet, omfattar moder/dotterbolagsdirektivet ett område som under mer än 20 år ansetts mycket brådsakande att harmonisera. När det då slutligen tillkom ett direktiv på området hade dock 1960- och 1970-talens tankar på en harmonisering av beskattningen av aktieutdelning begränsats till att beröra endast vissa delar. Istället för att innefatta alla sorters aktieägare, företag som enskilda, reglerades nu enbart beskattningen inom koncerner.

Det verkade som om kommissionen hade insett det omöjliga i att harmonisera stora områden på en gång. I moder/dotterbolagsdirektivet och fusionsdirektivet utkristaliserades istället två områden som, genom att harmoniseras, kunde spara mycket pengar för internationella företag.⁷⁰

Inte nog med att kommissionen bara kunde gå en liten bit i taget, den fick även acceptera kompromisser. I 1967 års harmoniseringsprogram för beskattning och i 1969 års direktivförslag förklarade kommissionen att man ville tillämpa endast en lösning för att undvika den ekonomiska

⁶⁷ A.a., artikel 2

⁶⁸ A.a., artikel 3

⁶⁹ A.a., artikel 1

⁷⁰ Se ovan avsnitt 5.5

dubbelbeskattningen på området. Denna lösning var att vinster från dotterbolaget till moderbolaget skulle flyttas skattefritt. Att låta den andra möjliga lösningen, som innebar att beskatta moderbolaget för utdelningen för att sedan ge den enskilda aktieägaren skatteavdrag, existera parallellt, ansåg kommissionen var en dålig lösning.

Trots denna då så bestämda åsikt kan man i moder/dotterbolagsdirektivet nu tillämpa den av de båda metoder som varje stat anser passa bäst. Anledningen till detta är troligen att man på detta sätt har kunnat gå vidare i en fråga som varit alltför kontroversiell för medlemsstaterna för att kunna lösas.

Moder/dotterbolagsdirektivets utformning är eventuellt inte slutgiltig. Rudingkommittén rekommenderade t.ex en utvidgning av direktivet så att det skulle omfatta alla företagsformer, samt en sänkning av direktivets minimiägarnivå på 25 procent. Det återstår att se vad som sker i framtiden.

7 Vägen till konventionen om skiljedomsförfarande

7.1 1976 - Direktivförslag

1976 kom ett direktivförslag⁷¹ från kommissionen om att skapa en skiljedomskonvention för att undvika dubbelbeskattning vid skattekorrigerings i samband med internprissättning mellan närstående bolag.

Direktivförslaget utgick ifrån det faktum att företag inom samma koncern i olika stater säljer varor eller tjänster till varandra.⁷² I denna situation menade kommissionen att det ofta uppstod en annorlunda prissättning än om affären hade skett mellan två oberoende parter. Detta i sin tur ledde till att skattemyndigheten, i den stat där det bolag befann sig som betalt för mycket för det köpta, korrigerade felet genom att öka bolagets beskattningsbara vinst till det belopp som skulle uppkommit om prissättningen hade varit normal.⁷³ Problem uppkom dock om motsvarande skattekorrigerings inte gjordes hos det säljande bolaget som fått mer beskattningsbar vinst än vid en normal prissättning. En oönskad dubbelbeskattning kunde således uppstå. Konventioner för att undvika dubbelbeskattning fanns redan mellan staterna, men kommissionen menade att dessa enbart fick de berörda myndigheterna att gå in i en diskussion om undvikande av den uppkomna dubbelbeskattningen. Någon garanti för att dubbelbeskattningen skulle försvinna genom att staterna kom överens fanns inte.

Kommissionens direktivförslag gick ut på att frågan skulle underställas en skiljemannakommission vars uppgift skulle bli att lösa tvisten genom ett majoritetsbeslut.

⁷¹ COM(76)611 Final

⁷² A.a., s 1ff

⁷³ Jfr Korrigeringsregeln KL 43§ 1 mom

7.2 1990 - Konvention

1990 antog rådet en skiljedomskonvention för undvikande av dubbelbeskattning i samband med vinstkorrigering mellan två närstående bolag.⁷⁴ Denna konvention bygger på direktivförslaget från 1976. Konventionen skall tillämpas då samma vinst beskattas, eller kan komma att beskattas, i två bolag i två olika medlemsstater.⁷⁵ Konventionen gäller närstående bolag. Dessa skall tillsammans ha skapat affärsvillkor som skiljer sig från vad som skulle ha tillkommit mellan två av varandra oberoende bolag. En vinst som, på grund av dessa särskilda förhållanden, inte uppkommit för ett av bolagen, kan ändå beskattas av den stat där det bolag som fått minskad vinst hör hemma. Detta genom att staten korrigerar bolagets vinst genom att öka bolagets beskattningsbara vinst till det belopp som skulle uppkommit om prissättningen varit normal. På detta sätt förlorar den aktuella staten inte skatteintäkter.⁷⁶

Om en stat tänker genomföra en sådan korrigerings skall den dock upplysa det bolag som drabbas av den extra beskattningen om detta. Det andra bolaget som genom internprissättningen fått mer vinst än som hade varit fallet vid normal prissättning kan på så sätt få möjlighet att informera sin hemviststat.⁷⁷

Om ett företag anser att dubbelbeskattning har uppkommit genom att en vinst har blivit beskattad hos båda företagen, skall detta framföras inom en treårsperiod till skattemyndigheten i den stat där det klagande företaget hör hemma. Företaget skall även meddela skattemyndigheten om en annan stat kan vara inblandad. Är så fallet skall skattemyndighet i den andra staten också meddelas. Visar det sig sedan att invändningen om dubbelbeskattning är välgrundad skall de berörda skattemyndigheterna försöka lösa dubbelbeskattningsfrågan genom ömsesidig överenskommelse.⁷⁸

⁷⁴ Convention 90/436/EEC on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises, OJ L 225 1990 samt Bulletin of the EC 1991 suppl 4. Se även Ståhl i SN 1992 s 514f

⁷⁵ A.a., artikel 1

⁷⁶ A.a., artikel 4

⁷⁷ A.a., artikel 5

⁷⁸ A.a., artikel 6

Misslyckas detta skall en skiljemannakommission ("advisory commission") tillsättas. Detta skall dock inte hindra en stat från att samtidigt föra en juridisk process i frågan.⁷⁹ Skiljemannakommissionen består av en ordförande, två representanter från de berörda skattemyndigheterna samt ett antal opartiska personer.⁸⁰ Kommissionen fattar sitt beslut med enkel majoritet och kostnaderna delas lika mellan de inblandade staterna.⁸¹ Skattemyndigheterna skall sedan komma överens om ett sätt att undanröja dubbelbeskattningen på inom sex månader. Kommissionens beslut kan frångås om de kan enas om ett annat sätt att lösa frågan på. Om inte, måste de följa det beslut kommissionen kommit fram till.⁸²

Slutligen fastslås vad som godtages som en undanröjd dubbelbeskattning. Antingen skall beskattning av vinsten bara ske i en av staterna eller så minskas vinstbeskattningen i en stat med den summa som den andra staten beskattar vinsten med.⁸³

7.3 Analys

Även om innehållet i konventionen är bra och konstruktionen med en skiljemannakommission kommer att kunna undanröja uppkommen dubbelbeskattning, skall man inte glömma att det är fråga om en reglering i en konvention. Reglerna träder således ikraft först då konventionen har ratificerats av samtliga medlemsländer, något som ännu inte skett.

Detta är något som också uppmärksammades av Rudingkommittén. I sin rapport uppmanade de medlemsstaterna att senast 1994 ratificera konventionen, en uppmaning som dock inte har hörsammats.

Förfarandet med ett skiljedomsavgörande är något som är ganska tidskrävande. Dessutom är denna lösning egentligen bara ett sätt att gå runt det verkliga problemet. Vad man borde enas om vore istället ett gemensamt

⁷⁹ A.a., artikel 7

⁸⁰ A.a., artikel 9

⁸¹ A.a., artikel 11

⁸² A.a., artikel 12

bedömningsätt för att fastställa vad som är en korrekt prissättning. På detta sätt skulle inte tvister om huruvida beskattningsrätten tillhör den ena eller den andra staten behöva uppkomma överhuvudtaget. Detta föreslog också Rudingkommittén i sin rapport. Inte heller på detta område har dock någon vidare utveckling skett.

⁸³ A.a., artikel 14

8 Uppförandekod för företags- beskattning

8.1 Om uppförandekoden

I december 1997 antog rådet en resolution angående en uppförandekod för företagsbeskattningens utformning.⁸⁴ Denna uppförandekod är inte juridiskt bindande. Medlemsstaterna gör ett politiskt åtagande men deras rättigheter och skyldigheter påverkas inte av resolutionen.

Uppförandekodens roll är att få medlemsstaterna att gemensamt arbeta för ett skattemässigt bättre klimat för företagen.

Kommissionens förslag om en uppförandekod för företagsbeskattningens utformning var en del av ett åtgärdspaket som föreslogs för att angripa skadlig skattekonkurrens.⁸⁵ Övriga delar av detta åtgärdspaket var åtgärder på den direkta beskattningens område för att avskaffa snedvridningar av beskattningen av kapitalinkomster och åtgärder för att avskaffa källskatt på gränsöverskridande betalningar av räntor och royalties mellan företag.⁸⁶ Det är dock endast uppförandekoden som har antagits hittills.

I inledningen till åtgärdspaketet konstaterar rådet följande. Skattekonkurrens i sig är egentligen något positivt. Däremot riskerar en okontrollerad konkurrenssituation i gemenskapen att skapa ekonomiska snedvridningar och minskat beskattningsunderlag. Gemenskapens ansträngningar för att under ordnade former minska det totala skattetrycket kan dessutom hindras. Rådet förkastar således alla skatteåtgärder som kan skada gemenskapsintresset.⁸⁷

⁸⁴ EGT C 2.6.1.1998, bilaga till EKOFIN-Rådets slutsatser den 1 dec 1997 om skattepolitik

⁸⁵ KOM(97)495 final

⁸⁶ Se kapitel 4

⁸⁷ KOM(97)495 final s 2

Koden omfattar med sitt innehåll alla skadliga beskattningsåtgärder (lagar, författningar, förvaltningspraxis) som kan påverka lokaliseringen av affärsverksamhet inom gemenskapen.

Vilka skatteåtgärder anser man då vara skadliga? Potentiellt skadliga åtgärder, menar rådet, är de som innebär en ”påtagligt lägre effektiv beskattningsnivå, inbegripet nollbeskattning, än de som normalt tillämpas i medlemsstaten i fråga”.⁸⁸ I bedömningen av om åtgärderna är skadliga skall hänsyn tas till bl.a. följande:

- om förmåner endast ges till dem som inte är bosatta i landet eller endast i samband med transaktioner med dem som inte är bosatta där,
- om förmånerna inte påverkar det nationella beskattningsunderlaget,
- om förmånerna kan ges även om någon verklig ekonomisk verksamhet inte förekommer i staten,
- om en multinationell företagsgrupp avviker, med sitt beräkningssätt av vinsten, från internationellt godtagna regler på området samt
- om åtgärden är stängd för insyn för skattemyndigheten.

Statligt stöd ingår inte för närvarande i de åtgärder som anses skadliga.

Uppförandekoden skall leda till att medlemsstaterna åtar sig att beakta ovan angivna principer vid sin utformning av nya regler på området samt att de åtar sig att ändra eventuell befintlig lagstiftning som kan leda till skadliga åtgärder.⁸⁹

Vidare skall medlemsstaterna informera varandra om de skatteåtgärder som kan komma att omfattas av koden.⁹⁰ På en medlemsstats begäran anmodas dessutom varje medlemsstat att lämna uppgifter om de skatteåtgärder som kan omfattas av koden.

⁸⁸ Uppförandekoden punkt B

⁸⁹ A.a., punkt C,D

⁹⁰ A.a., punkt E

Varje medlemsstat kan också begära att få diskutera och yttra sig över en stats skatteåtgärder som kan omfattas av koden.⁹¹ Detta skall, menar rådet, leda till en bättre utvärdering om huruvida vissa åtgärder är skadliga eller inte.

För att klargöra vilka skatteåtgärder som skall omfattas av koden skall det inrättas en arbetsgrupp.⁹² Varje medlemsstat och kommissionen skall ha en företrädare i arbetsgruppen. Rapporter skall upprättas om de åtgärder som bedöms. Dessa rapporter skall skickas till rådet för att sedan eventuellt offentliggöras.

När det gäller samarbetet mot skatteflykt och skattefusk föreskriver rådet att länderna skall samarbeta fullt ut och att varje medlemsstat skall tillhandahålla information till andra medlemsstater i enlighet med nationell lagstiftning. Medlemsstaterna bör vidare tillämpa de bestämmelser som finns i skattelagstiftning och dubbelbeskattningsavtal för att motverka missbruk, skatteflykt och skattefusk.⁹³

8.2 Analys

Vilken roll kommer då uppförandekoden att inta? Kommer den att beaktas och tillämpas av medlemsstaterna eller kommer den bara att vara en politisk viljeförklaring som saknar inflytande i staternas skattepolitik?⁹⁴

Ett första problem med uppförandekoden är att den har ett brett men ganska ospecificerat tillämpningsområde. Kodens innehåll är av ramkaraktär. Innebörden av vissa begrepp är inte närmare preciserade vilket kan leda till osäkerhet i och med det onödiga kostnader för företagen.⁹⁵ Troligtvis

⁹¹ A.a., punkt F

⁹² A.a., punkt H

⁹³ A.a., punkt K,L

⁹⁴ I följande stycke använder jag mig av Anette Bruzelius examensuppsats "Uppförandekoden för företagsbeskattningen inom EU - ett effektivt motverkande av den skadliga skattekonkurrensen?" s 24ff

⁹⁵ Anette Bruzelius nämner bl.a. begrepp som "ekonomisk verksamhet", "betydande inverkan" och "potentiellt skadlig"

kommer dock många av osäkerhetsfaktorerna att klarläggas i samband med att arbetsgruppens arbete fortskrider.

Vidare är det viktigt att komma ihåg att företag kan ha andra skäl än bara skattemässiga, då de bestämmer sig för var de skall förlägga en ekonomisk verksamhet. Exempel på sådana skäl nämndes i Rudingrapporten och kunde vara faktorer som infrastrukturens uppbyggnad, vilken ekonomisk stabilitet ett land har samt om en stat har banksekretess eller inte.

Den avgörande anledningen till om uppförandekoden kommer att bli ett viktigt inslag i kampen mot skadlig skattekonkurrens eller inte, är förstås i vilken utsträckning medlemsstaterna tar den till sig. Låter några stater bli att ta koden på allvar är risken stor att snart ingen stat beaktar den. På ett område som detta, där det finns pengar att tjäna, är det extra viktigt att alla medlemsstater är enade om kodens betydelse och hur de avser att följa den. Så länge en enskild stat ser ekonomisk vinning i att inte följa den finns alltid risken att egenintresset går före allmännyttan.

9 Sammanfattande analys

Utvecklingen på harmoniseringsområdet för de direkta skatterna inom den europeiska gemenskapen har genomgående gått mycket långsamt. Inte desto mindre har den präglats av mer eller mindre händelserika perioder.

På 1960-talet sprudlade optimismen och framtidstron. Den europeiska gemenskapen var på framväxt och det fanns inga gränser för vad det nya samarbetet skulle kunna föra med sig. Man såg många möjligheter och få svårigheter och harmoniseringen skulle ske snabbt. Tidsramar sattes snävt och omfattande beslut skulle fattas inom dessa.

Problem och hinder hopade sig dock snart och besvikelsen blev stor. De fortfarande ganska få medlemsstaterna visade sig inte vara beredda att fatta så avgörande beslut rörande beskattningen. Istället fick kommissionen tänka om.

Från att tidigare ha förespråkat övergripande harmoniseringar byttes strategi. Man plockade istället ut "russinen ur kakan" genom att bryta ut mindre områden av de direkta skatterna och koncentrerade sig sedan på dessa. Detta gav resultat, och 1990 tillkom både fusionsdirektivet, moder/dotterbolagsdirektivet och konventionen om skiljedomsförfarande. Optimismen väcktes åter till liv och man ansåg att tiden äntligen var mogen för en större och mer omfattande utveckling. Rudingkommittén tillsattes för att utreda vilka åtgärder som behövde vidtagas för att skapa det ekonomiskt friktionsfria samhälle man så gärna ville ha. Med spänning väntade man på resultatet och när det kom visade det sig att mycket behövde göras under ganska snäva tidsramar.

Kommissionen höll med Rudingkommittén i stort men rekommenderade en inte fullt så omfattande harmonisering under mindre brådskande former.

Men i motsats till vad många hade trott, hände sedan inte mycket alls. Först 1996 kom nästa drag från kommissionen i form av ett diskussionsunderlag. I detta kom en något annorlunda inriktning för skatteharmoniseringen fram då bl.a. sysselsättningsfrågan betonades som ett viktigt inslag i debatten.

Det första konkreta resultatet efter Rudingkommittén kom 1997 i form av ett åtgärds paket för att angripa skadlig skattekonkurrens. I samband med detta antogs så uppförandekoden, och just nu väntar direktivförslaget om beskattning av räntor- och royalties samt direktivförslaget om beskattning av kapitalinkomster på att bli antagna. Återigen kan man alltså skönja en viss optimism inför harmoniseringsarbetet och troligtvis är vi just nu inne i en period som kommer att föra med sig åtminstone ett par antagna direktivförslag.

Intressant är att en ny inriktning på skatteharmoniseringens område kan skönjas. Tidigare har målen för en harmonisering främst varit att främja företagsamhet över gränserna samt fri och rättvis konkurrens mellan företag i olika medlemsstater. Den lilla människan har försvunnit i diskussionerna och det är endast på företagens områden som resultat i form av tillkomna direktiv och konventioner har uppkommit.

I samband med att arbetslösheten i Europa har blivit ett stort problem har dock i viss mån harmoniseringssyftet blivit ett annat. Socialdemokratiskt styre dominerar dessutom stort bland medlemsländerna och nu planeras ett socialdemokratiskt valmanifest inför valet till EU-parlamentet i juni 1999. Manifestets fokus ligger på bl.a. ökad sysselsättning. För att uppnå detta har man bl.a. nämnt harmonisering av skatterna.⁹⁶

Ytterligare ett mål för en harmonisering har alltså tillkommit under de senaste åren. Vad kan då detta innebära?

Det behöver inte innebära något alls för det konkreta resultatet, men det kan göra det. Det kan vara så att den allmänna opinionen i länderna blir mer positivt inställd när den inser att skattesamarbete kan vara till fördel även för den enskilde. Blir den allmänna opinionen mer välvilligt inställd till harmonisering följer ministrarna efter och beslut kan enklare fattas i rådet. Det nya harmoniseringsmålet kan dessutom innebära direktiv på helt nya områden. Områden som har med den enskilda människans situation att göra kan komma att tas på ett större allvar än vad som skett förut.

⁹⁶ Sydsvenska Dagbladet, Ledarsidan 16 november 1998

Efter att ha sett utvecklingen genom tiden fram till idag blir då den naturliga frågan varför så lite händer. Särskilt märkligt var det att ingenting hände efter Rudingrapporten. Oerhört mycket arbete har lagts ner på att stöta och blöta harmoniseringsfrågorna men med ett mycket klen resultat. Varför?

Svaret kan vara att medlemsstaterna inte kan följa med i det tempo kommissionen önskar hålla. Det råder en klar diskrepans mellan vad kommissionen vill å ena sidan och vad medlemsstaterna vill och vågar å andra sidan. Medlemsstaterna med ministrarna i spetsen har sina väljare att tänka på och skatterätten är ett mycket känsligt ämne. För staten är det känsligt eftersom mycket av statens handlingsförmåga är beroende av skatteintäkter. För den enskilda och företagen är det känsligt eftersom det är från dem som pengarna tas.

Skatterätten är också ett svårt område att harmonisera eftersom det är ett område som ändras fort och förhållandevis ofta. Att harmonisera skattesatser bör vara extra svårt eftersom dessa satser inte kan vara samma för evigt och staterna måste vara enade för förändringar. Enade skattesatser kan snabbt skapa ett stelbent system som inte kan möta de behov av anpassningar som alltid finns i en ekonomi. Ett exempel på förändringarna genom tiden är att man 1975 ville fastställa bolagsskattesatsen till mellan 45- och 55 procent. Till tiden för Rudingrapporten, drygt femton år senare, hade dock läget förändrats och man föreslog istället en bolagsskatt på mellan 30- och 40 procent.

Ytterligare en anledning till varför området är svårt att harmonisera är att det inte finns en enad terminologi att följa. Utan en sådan bör en harmonisering varken kunna gå smidigt eller korrekt till.

Slutligen kan jag konstatera följande. De mål som hela tiden funnits för harmoniseringen - att produktionskostnader, kapital och investeringsplacering inte skall påverkas av beskattningsskillnader - har ännu efter 30 år av enträget arbete inte uppnåtts. Genom detta har det omöjliga i en total harmonisering under nuvarande beslutfattningsmetoder

bevisats. För att åstadkomma en mer övergripande harmonisering behövs en ändrad inställning till unionen i stort. Enhällighet i beslut kan inte krävas och delar av statsuveräniteten måste överflyttas till unionen. Först om detta blir fallet bör man kunna vänta sig att harmoniseringen på allvar kan ta fart. Huruvida detta vore ett lyckat sätt att gå vidare på eller inte, låter jag däremot vara osagt.

10 Källförteckning

DOKUMENT FRÅN KOMMISSIONEN:

Supplement to bulletin no 8 1967 of the European Economic Community,
Tax harmonisation programme

Official Journal No C 39/1, 22 Mars 1969, *Vorschlag einer Richtlinie des Rates über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen und die Einbringung von Unternehmensteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen*

Official Journal No C 39/7, 22 Mars 1969, *Vorschlag einer Richtlinie des Rates über das gemeinsame Steuersystem für Mutter und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten*

COM (75) 391 final, *Action programme for taxation*

COM (75) 392 final, *Proposal for a directive of the council concerning the harmonization of systems of company taxation and withholding taxes of dividends*

COM (76) 611 final, *Proposal for a council directive on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of transfers of profits between associated enterprises (arbitration procedure)*

COM (79) 737 final, *Proposal for a council directive concerning the harmonization of income taxation provisions with respect to freedom of movement for workers within the community*

COM (79) 139 final, *Report from the commission to the council on scope for convergence of tax systems in the community*

COM (84) 404 final, *Proposal for a directive of the council on the harmonization of the laws of the Member States relating to tax arrangements for the carry-over of losses of undertakings*

COM (90) 595 final, *Proposal for a council directive concerning arrangements for the taking into account by enterprises of the losses of their permanent establishments and subsidiaries situated in other Member States*

SEC (90) 601, *Guidelines on company taxation*

COM (90) 571 final, *Proposal for a council directive on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between parent companies and subsidiaries in different Member States*

Europeiska Gemenskapernas Kommission 1992, *Rapport från kommittén av oberoende experter på företagsbeskattning (Rudingrapporten)*

SEK (96) 487 slutlig, *Beskattning inom Europeiska Unionen*

KOM (96) 546 slutlig, *Beskattningen inom Europeiska Unionen rapport om skattesystemens utveckling*

KOM (97) 495 slutlig, *Inriktning mot skattesamordning inom Europeiska Unionen. Ett åtgärds paket för att angripa skadlig skattekonkurrens*

KOM (98) 67 slutlig, *Direktivförslag om beskattning av räntor och royalties*

DOKUMENT FRÅN RÅDET

Bulletin of the European Communities supplement 4/91, *Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises*

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

Rdir 90/435/EEG, *Rådets direktiv om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater*

Bilaga till EGT C 2. 6.1.1998, *Resolution av rådet och företrädarna för medlemsstaternas regeringar, församlade i rådet av den 1 december 1997 om en uppförandekod för företagsbeskattning*

LITTERATUR:

Nordiska
skattevetenskapliga
forskningsrådets
skriftserie Nr 1

Skatteharmoniseringen i EG, Föredrag vid
Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets
seminarium i Helsingör i september 1973,
Göteborgs Offsettryckeri AB, Stockholm 1974

Borgsmidt, Kirsten

Skatter og afgifter i Det indre Marked, Jurist- og
Ökonomforbundets Forlag, Denmark 1993

- Brokelind, Cécile Towards an EC tax law, Handelsrättslig skriftserie Nr 9, Lund 1993
- Bruzelius, Anette Uppförandekoden för företagsbeskattningen inom EU - ett effektivt motverkande av den skadliga skattekonkurrensen? Examensarbete på Juridiska fakulteten i Lund, 1998
- Cnossen, Sijbren Tax Coordination in the European Community, Series on International Taxation, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1987

ARTIKLAR:

- Anderssén, Björn EG och harmoniseringen av direkta skatter - en översiktlig analys, SN 1989 s 288-293
- Köhlmark, Anders Moder/dotterbolagsdirektivet - en analys, SN 1992 s 364-369
- Lindencrona, Gustav Vad är internationell skatterätt?, SN 1992 s 349-356
- Ståhl, Kristina EG-harmoniseringen av de direkta skatterna - en översikt, SN 1992 s 509-517
- Ståhl, Kristina Skattenytt Internationellt, SN 1998 s 85-86
- Ståhl, Kristina Skattenytt Internationellt, SN 1998 s 525-526
- Wiman, Bertil Något om EG:s fusionsdirektiv, SN 1992 s 518-525
- Ledarsidan Det europeiska manifestet, Sydsvenska Dagbladet, 16 november 1998