



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Johan Hagenfeldt

Förslag till nya svenska
koncernbidragsregler utformade
i ljuset av EG-fördraget

Examensarbete
20 poäng

Handledare
Mats Tjernberg

Ämnesområde
Skatterätt

Termin
9
HT 2004

Innehåll

FÖRORD	1
FÖRKORTNINGAR	2
1 INLEDNING	3
1.1 Syfte	4
1.2 Avgränsningar	4
1.3 Metod och Material	4
1.4 Disposition	5
2 BAKGRUND	6
2.1 Övergripande	6
2.2 Regler som påverkar skatter	7
2.3 Regler som påverkar direkta skatter	8
2.4 Principer som påverkar direkta skatter	9
2.5 Diskriminering	10
2.6 Restriktioner	11
2.7 Rättfärdigande av en lag som står i konflikt med EG-fördraget	12
2.8 Syntes	13
3 RÄTTSFALL FRÅN EG-DOMSTOLEN	14
3.1 Bakgrund	14
3.2 Saint Gobain	14
3.3 X ab & Y ab	15
3.4 Metallgesellschaft	17
3.5 Bosal Holding	17
3.6 Marks & Spencer	20
3.7 Syntes	21

4	LAGSTIFTNINGEN	22
4.1	IL 35 kap	22
4.2	Prop 2000/01:22	24
4.3	Syntes	26
5	DE SVENSKA KONCERNBIDRAGS REGLERNA I LJUSET AV EG-FÖRDRAGET	27
5.1	Utgör koncernbidragsreglerna en restriktion eller inte, enligt principen om fri etablering.	27
5.2	Finns det grunder för ett rättfärdigande av koncernbidragsreglerna?	29
5.2.1	Skyddandet av skattesystemets inre sammanhang	29
5.2.2	Skyddandet av skattebaserna	31
5.3	Syntes	33
6	ETT FÖRSLAG TILL NY LAGSTIFTNING	34
6.1	Bakgrund till lagförslaget	34
6.2	Lagförslaget	35
6.3	Konsekvenser av lagförslaget	36
6.3.1	Slussningsmodellen	36
6.3.2	Informationsutbyte	37
6.3.3	Nuvarande lag vs. lagförslaget	37
7	SLUTSATSER	39
	LITTERATURFÖRTECKNING	41
	Offentligt tryck	41
	Litteratur	41
	Artiklar	42
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	43

Förord

Tack Lund och Juridicum för en fantastisk tid. Om trettio år skall jag läsa denna uppsats igen. Förhoppningsvis får jag återuppleva gamla minnen samtidigt som jag får mig ett gott skratt!

Johan Hagenfeldt

Lund, februari 2005

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen
Art	Artikel
EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EG-domstolen	Europeiska gemenskapens domstol
EG-fördraget	Europeiska gemenskapens fördrag
EU	Europeiska unionen
GB	Storbritannien
IL	Inkomstskattelagen
Kap	Kapitel
M & S	Marks & Spencer
NL	Nederländerna
OECD	Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling
SOU	Statens offentliga utredningar
VAT	”Value Added Tax”

1 Inledning

Världen internationaliseras i en allt högre takt. Globaliseringens vindar har även drabbat Sverige, bland annat genom olika internationella åtaganden. Ett tydligt tecken på denna förändring och internationalisering, är samarbetet inom EU. Detta syns inte minst inom svenskt näringsliv. Koncerner som tidigare var helt och hållet svenska är i dag mer eller mindre lika globala som vilket multinationellt företag som helst. Förhållandet har också bidragit till att svenska skatteregler, som tidigare var anpassade till ett svenskt företagsskatteklimate, idag bör ses över för att bättre anpassas till en allt mer internationaliserad marknad.

EU-samarbetet består av flera åtaganden. Det kanske tydligaste samarbetet sker inom den första pelaren, det vill säga den inre marknaden, vilken utgörs av de fyra friheterna; fri rörlighet för personer, varor, tjänster och kapital (EG-fördraget Art 14). Ibland kallas också rätten till fri etablering för den femte friheten (Art 43 EG-fördraget).

Genom att ta bort hinder för den fria marknaden inom det Europeiska samarbetet skapas nödvändiga förutsättningar för att skapa en fri inre marknad. För att uppnå en sådan marknad krävs det att även hinder eller regler som rör direkta skatter tas bort, vilket vi kanske var omedvetna om då vi 1995 anslöt oss till samarbetet inom EU, i synnerhet som medlemsstaterna innehar suveränitet på området.

EU-samarbetet har likafullt visat att direkta skatter kan ses som diskriminerande i ljuset av EG-fördragets principer och syften. Framförallt syns detta genom EG-domstolens arbete. EG-domstolen har bland annat visat att en inhemsk lagregel kan stå i konflikt med EG-fördragets syfte, vilket i sin tur innebär att en sådan regel bör ändras. Med andra ord spelar det i så fall ingen roll om en inhemsk lagregel berör de direkta skatterna eller inte, de står likväl i konflikt med EG-fördraget och dess principer, vilka syftar till att skapa en fri inre marknad inom unionen.

När det gäller de svenska koncernbidragsreglerna i IL 35 kap, så har dessa hitintills bara prövats en gång och då bara till en viss del genom fallet X ab och Y ab. Reglerna om koncernbidrag i IL 35 Kap utgör dock fortfarande en restriktion enligt principen om fri etablering, i synnerhet som restriktionen kan läsas ut "e contrario" ur reglerna i IL 35 Kap. Detta genom att reglerna inte tillåter koncerner utan filialer eller bolag utan skattskyldighet inom Sverige att ge varandra koncernbidrag.

Koncernbidragsreglerna bör därför ändras på basis av rättsfall härrörande från EG-domstolen, det vill säga genom fall ur vilka vi kan utläsa de principer, enligt vilka EG-domstolen stödjer sig på vid dömandet av fall som liknar de svenska reglerna i IL 35 kap.

1.1 Syfte

Syftet med denna uppsats är att undersöka om de svenska koncernbidragsreglerna, i ljuset av EG-fördraget och relevanta EG-domstolsavgöranden, utgör en otillåten restriktion i strid med EG-fördragets princip om fri etablering. Om så är fallet bör lagstiftningen ändras, så att reglerna om koncernbidrag kan anpassas efter rådande rättsläge. Syftet med uppsatsen är därmed också att utforma en ny lag om koncernbidrag anpassad efter de principer som EG-fördraget ställer.

1.2 Avgränsningar

Jag har valt att avgränsa denna uppsats till att enbart behandla frågor som rör koncernbidrag. Därav har jag främst fokuserat på principen om fri etablering. I de avsnitt som behandlar frågor utanför detta område har jag enbart använt exempel som på ett pedagogiskt vis kan illustrera situationer som förhoppningsvis kan klargöra uppsatsen syfte, nämligen att visa att de svenska koncernbidragsreglerna förmodligen inte kommer att rättfärdigas vid en eventuell bedömning av EG-domstolen.

1.3 Metod och Material

Metoden som jag har använt mig av vid författandet av denna uppsats för att fastställa gällande rätt inom EG-rätten, det vill säga uttolka om koncernbidragsreglerna står i strid med fördraget eller inte, har varit att undersöka relevanta rättsfall från EG-domstolen och från artiklar skrivna av erfarna jurister på området. Förutom rättsfall och artiklar har jag också använt mig av relevant lagstiftning inom området, i synnerhet EG-fördraget och Inkomstskattelagen.

1.4 Disposition

Det andra kapitlet i denna uppsats utgörs av en kort summering av relevanta artiklar i EG-fördraget och de principer som används av EG-domstolen för att uttolka om ett fall står i konflikt med densamma.

Nästföljande kapitel behandlar relevanta EG-domstolsmål på de direkta skatternas område, med fokus på rättsfall vars innehåll och lagar liknar de svenska reglerna i IL 35 Kap.

I kapitel fyra analyseras lagstiftningen i Kap 35 IL och de förslag till ändringar som genomfördes i proposition 2000/01:22.

I det efterföljande kapitlet diskuteras koncernbidragsreglernas vara eller icke vara med utgångspunkt i relevanta artiklar skrivna av författare med stor insyn i skatterelaterade ärenden.

Kapitel sex handlar om mitt eget förslag till en ny lagstiftning, anpassad efter rådande omständigheter och samarbeten inom olika mellanstatliga relationer, med fokus på EU-samarbetet.

Kapitel sju är sålunda en sammanfattning av de resultat som denna uppsats har lett fram till.

2 Bakgrund

2.1 Övergripande

Europeiska gemenskapens samarbete kan sammanfattas eller illustreras i tre pelare. I den andra pelaren består samarbetet i frågor som rör utrikes- och säkerhetspolitik, medan den tredje pelaren rör frågor om inrikespolitik, det vill säga polisiära och straffrättsliga frågor. Samarbetet inom dessa två pelare kan sammanfattas i vad man brukar kalla för ett traditionellt mellanstatligt samarbete.¹

Inom den första pelaren förhåller det sig dock annorlunda. Här stöter vi på inslag av överstatlighet, i motsats till ett traditionellt mellanstatligt samarbete. Samarbetet inom denna pelare sker genom att medlemsstaterna lämnar över en del av sin egen suveräna beslutanderätt till EU:s olika institutioner.²

Anledningen till att detta, i det närmaste federala, samarbete har vuxit fram inom den första pelaren är dels på grund av de fördrag som medlemsstaterna har slutit, dels genom praxis och därigenom bildandet av olika principer, vilka har skapats av de gemenskapsrättsliga institutionerna³. Medlemsstaterna har framförallt överlåtit normgivningsmakt. Dock inte inom alla områden men bland annat på beskattningsmaktens område.⁴

För att detta samarbete skall lyckas krävs det att medlemsstaterna avstår eller lämnar över vissa maktbefogenheter. Ett tydligt exempel på detta är ett mycket omtalat EG-domstolsavgörande, ett mål kallat för Costa vs. Enel, där det uttryckligen slås fast att EG-rätten har företräde framför nationell rätt.⁵

Samarbetet inom den första pelaren rör också den inre marknaden med de fyra friheterna; fri rörlighet för personer, varor, tjänster och kapital.⁶ Området utgörs också av frågor som rör jordbruk-, transport- och miljöpolitik med mera, men också samarbetet kring monetära frågor, det vill säga EMU (Europeiska Monetära Unionen).⁷

Något skall också nämnas om EG-domstolens två grundläggande principer för gemenskapsrättens förhållande till nationell rätt, nämligen

¹ Melin, EU:s konstitution s.11.

² Ibid s. 12.

³ Art 7 EG-fördraget.

⁴ Melin, EU:s konstitution s. 17.

⁵ C-6/64, Costa Enel.

⁶ Art 2 EG-fördraget.

⁷ Melin, EU:s konstitution, s. 11.

principerna om direkt tillämplighet och direkt effekt. Den förstnämnda principen behandlar det förhållande att grundfördragen, exempelvis EG-förordningen, har ett företräde framför intern rätt. Direkt effekt å andra sidan innebär att vissa gemenskapsrättsliga regler utgör rättigheter och skyldigheter för de enskilda medborgarna, vilka sedermera kan åberopas inför en nationell domstol. Även vissa direktiv och beslut kan ha direkt effekt.⁸

2.2 Regler som påverkar skatter

”Gemenskapen skall ha till uppgift att genom att upprätta en gemensam marknad och en ekonomisk och monetär union och genom att fullfölja den gemensamma politik eller verksamhet...” (Art 2 EG-fördraget).

”en inre marknad som kännetecknas av att hindren för fri rörlighet för varor, tjänster, personer och kapital avskaffas mellan medlemsstaterna” (EG-fördraget Art 3 (1) (c)).

Dessa två artiklar får sammanfatta vad EU-samarbetet egentligen syftar till att uppnå, det vill säga ett samarbete utan hinder för den fria rörligheten. Emedan Art 2 påvisar de övergripande målen för samarbetet, påvisar Art 3 vilka hinder som måste övervinnas för att samarbetet inom Europeiska unionen skall kunna fungera.

Art 3 (1) (h) bör också nämnas i sammanhanget, då denna artikel rent konkret kan påverka en eventuell ändring av svensk skattelagstiftning; ”tillnärmning av medlemsstaternas nationella lagstiftning i den utsträckning den gemensamma marknadens funktion kräver det”.

Artiklarna 90-93 i EG-fördraget behandlar indirekta skatter. Dessa artiklar är ett gott exempel på hur just artikel 3 (1) (h) har påverkat utformningen eller närmandet av gemenskapens olika lagstiftningar.

VAT (Value Added Tax) är ett tydligt exempel på detta, då harmoniseringen på detta område i det närmaste är total. Exemplet med VAT kan ses som ett utslag för att suveräniteten hos medlemsstaterna när det gäller skattelagstiftning har utarmats och ersatts med gemensam lagstiftning. Således har man inom gemenskapen stiftat en regel som tillåter skapandet av gemensam lagstiftning inom området för indirekta skatter genom Artikel 93 EG-fördraget.⁹

”Rådet skall enhälligt på förslag av kommissionen och efter att ha hört Europaparlamentet och Ekonomiska och sociala kommittén anta

⁸ Melin, EU:s konstitution, s. 43.

⁹ Terra, European tax law s. 6 ff.

bestämmelser om harmonisering av lagstiftningen om omsättningsskatter, punktskatter och andra indirekta skatter...., i den mån en sådan harmonisering är nödvändig för att säkerställa att den inre marknaden upprättas...”.¹⁰

Sammanfattningsvis kan sägas att borttagandet av förhindrande skattelagstiftning inom VAT-området har ökat handeln mellan medlemsstaterna, i enlighet med ovan beskriven lagstiftning.¹¹

2.3 Regler som påverkar direkta skatter

När det gäller de direkta skatterna har medlemsstaterna fortsatt suveränitet till skillnad från området för indirekta skatter.¹² För att kunna harmonisera direkta skatter krävs det enligt EG-fördraget Art 94 att rådet röstar enhälligt för att bindande direktiv på området skall genomföras, annars kan inte ett förslag om att en direkt skatt skall harmoniseras få direkt effekt.¹³

Därmed skulle man kunna dra den slutsatsen att harmonisering på detta område är utesluten. Så är dock inte fallet. EG-domstolen har visat att dess tolkningsrätt över fördraget sträcker sig väldigt långt, till och med så långt att den i kraft av sitt ämbete kan få medlemsstaternas lagstiftare att ompröva lagstiftning på de direkta skatternas område. Med andra ord kan nationell lagstiftning stå i konflikt med EG-fördragets principer. Ett uppmärksammat fall på detta område är *Costa vs. Enel*. I fallet slog EG-domstolen fast att även nationell grundlagslagstiftning kan stå i strid med EG-fördraget.¹⁴

En berättigad fråga i detta sammanhang är varför medlemsstaterna underkastar sig eller varför de går med på att få sina lagar utvärderade eller tolkade av EG-domstolen, i synnerhet när domstolen till viss del kan karaktäriseras som överstatlig, det vill säga att makt och inflytande flyttas från den egna maktsfären till en, för gemenskapsländernas överstatlig, domstol, utom egentlig kontroll och insynsmöjligheter.

För att besvara denna fråga bör man se till EG-domstolens arbetsuppgifter. EG-domstolen skall tolka och tillämpa gemenskapsrätten enligt dess syften. Dock saknar domstolen varje rätt till inkorporerande

¹⁰ Artikel 93, EG-fördraget.

¹¹ Terra, European tax law s.7.

¹² Ibid s. 29.

¹³ Ibid s. 38.

¹⁴ C-6/64, *Costa vs. Enel*.

eller verkställande makt, en uppgift som istället vilar på medlemsstaternas myndigheter.¹⁵

Vidare bör ett svar på frågan delvis kunna uttolkas ur principen om lojalitet, Art 10 och ur Art 228:

”Medlemsstaterna skall vidta alla lämpliga åtgärder, både allmänna och särskilda, för att säkerställa att de skyldigheter fullgörs som följer av detta fördrag eller av åtgärder som vidtagits av gemenskapens institutioner. Medlemsstaterna skall underlätta att gemenskapens uppgifter fullgörs. De skall avstå från varje åtgärd som kan äventyra att fördragets mål uppnås.”

Ur artikel 228 följer att: ”Om domstolen finner att en medlemsstat har underlåtit att uppfylla en skyldighet enligt detta fördrag, skall denna stat vidta de åtgärder som krävs för att följa domstolens dom.”

Tillsammans bildar de båda bestämmelserna en grundläggande legitimitet för domstolens rätt att tolka nationella lagbestämmelser i enlighet med EG-fördraget. Dessutom är nationella domstolar skyldiga att inhämta förhandsavgörande av EG-domstolen om tolkning utav viss EU-rätt, om sådan inhämtning är nödvändig för avgörandet av ett visst fall. Artikel 234 fastslår också EG-domstolens mandat att meddela förhandsavgöranden angående tolkningen utav EG-fördraget.

2.4 Principer som påverkar direkta skatter

I kapitel 1.2 nämndes att EU-samarbetet skall ha till uppgift att upprätta en gemensam marknad. Marknaden skall således karaktäriseras av frånvaron av hinder för den fria rörligheten av varor (EG-fördraget Art 23-31), personer (EG-fördraget Art 39-48), tjänster (EG-fördraget Art 49-55) och kapital (EG-fördraget Art 56-60). Dessa fyra friheter kallas för de fyra friheterna. Karaktäristiskt för dessa friheter är att de utgör en rätt för alla EU-medborgare att röra sig fritt över gränserna inom unionen samt en skyldighet för medlemsstaterna att inte diskriminera personer eller varor, beroende av nationalitet och ursprung.¹⁶

En annan frihet som ibland kallas för den femte friheten är ”rätten till fri etablering.” Denna princip är dock underordnad principen om fri rörlighet för personer. Friheten karaktäriseras av rätten till fri etablering av filialer och dotterbolag etcetera.¹⁷ Friheten är dock begränsad till

¹⁵ Melin, EU:s konstitution, s. 83.

¹⁶ Terra, European tax law s.30.

¹⁷ Pelin, Internationell skatterätt s. 229.

personer och företag som är etablerade inom Unionen, (Art 43-47 och 48 enligt EG-fördraget).

2.5 Diskriminering

Under rubriken 2.4 förklarades innebörden av fri etablering. Ytterligare en princip som kan påverka de direkta skatterna är principen om diskriminering, (EG-fördraget Art 12). Principen är generell till sin utformning och bygger på de fyra rättigheterna, se nedan;

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

För att kunna tolka om en situation kan tänkas vara diskriminerade kan vi använda oss av följande metoder:

1. Om olika fall behandlas lika eller om lika fall behandlas olika, rör det sig om diskriminering enligt EG-fördraget.
2. Ett annat sätt att förklara det är; om ett subjekt (person eller företag) med hemvist i exempelvis Sverige ges ”special treatment” i en situation som är objektivt jämförbar med en situation där ett subjekt med hemvist i en annan medlemsstat inom Unionen behandlas mindre fördelaktigt, handlar det också om diskriminering.¹⁸

I och med att principen om diskriminering är av generell karaktär så innebär detta att om det finns en mer specifik regel eller princip inom fördraget så har denna företräde framför Art 12. En specialregel går alltid före en mer allmän eller omfattande lagregel.¹⁹

¹⁸ C-279/93, Schumacker.

¹⁹ Melin, EU:s konstitution, s. 46.

2.6 Restriktioner

En annan form av diskriminering är restriktioner. En restriktion kan uppstå om exempelvis en svensk medborgare förhindras att etablera ett dotterbolag i ett annat medlemsland. Ett illustrativt exempel är Terhoeve-fallet²⁰. I fallet behandlades frågan om rättigheten till att fritt röra sig över gränserna inom Unionen var kränkt. EG-domstolen fann att rättigheten var kränkt och tillade att om en lagstiftning kränker rätten för en person att fritt röra sig över gränserna, så är den rättigheten kränkt. En restriktion kan endast rättfärdigas om den anses kunna passera en bedömning enligt EG-fördragets rättfärdigande grunder eller via "the rule of reason test."²¹

Ytterligare ett intressant fall på området är "Daily mail"²². Fallet rörde frågan om rätten att fritt etablera sig var kränkt, i fallet flyttades företagets ledning från ett land till ett annat (skatterättsligt fall, angående direkt skatt). EG-domstolen menade att dåvarande Art 52 EG-fördraget, nu 43, syftar till att förbjuda medlemsstaterna att behandla företag annorlunda men också till att hindra medlemsstaterna från att skapa regler som förhindrar företag med ursprung i landet eller företag skapade i samma land, att kunna etablera sig utomlands. Om så inte vore fallet skulle regeln i artikel 52 sakna innehåll.²³ Regeln öppnar inte bara för möjligheten att alla skall behandlas lika utan syftar också till att förhindra att situationer som begränsar utlandsetableringar uppstår. Utan denna tolkningsmöjlighet skulle artikeln alltså bli innehållslös.²⁴

²⁰ C-18/95, Terhoeve.

²¹ Pelin, Internationell skatterätt s. 228.

²² C-81/87, Daily Mail.

²³ Ibid, p.11 ff.

²⁴ Bergström & Bruzelius, Intertax, s. 236.

2.7 Rättfärdigande av en lag som står i konflikt med EG-fördraget

Diskriminerande eller restriktiv lagstiftning kan rättfärdigas om lagstiftningen utgör en bas för att skydda olika samhällsliga intressen som allmän ordning, säkerhet och hälsa (EG-fördraget Art 46). Det kan tyckas att skälen i Art 46 inte berör skatteområdet,²⁵ vilket de normalt inte gör och därför anses Art 46 inte kunna användas som ett argument för att skydda en nationell skattelagstiftning. Det finns dock vägar att rättfärdiga regler som är indirekt diskriminerande, genom en regel kallad för "rule of reason test". Tre kriterier måste vara för handen.

1. Regeln skall syfta till att uppnå ett tungt vägande intresse
2. Regeln skall verkligen vara ägnad att säkerställa det syfte som eftersträvas.
3. Regeln skall vara proportionerlig i förhållande till det intresse den skall tillgodose, det vill säga den får inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det eftersträlvade syftet²⁶

I Bachmann-målet godtog EG-domstolen medlemsstatens grund för att en regel med karaktären av indirekt diskriminerande innebörd godtogs med anledning av vad man i domskälen kallade för skattesystemets koherens.²⁷

"Rule of reason-test" kan alltså sägas vara en avvägning mellan å ena sidan gemensamma intressen för EU och den gemensamma marknaden, å andra sidan nationella intressen.

²⁵ Tjernberg, Skattenytt nr 4, 2003 s. 4.

²⁶ C-55/94, Gebhard p.37.

²⁷ C-204/90, Bachmann p.35.

2.8 Syntes

Det finns till synes ett antal principer i EG-fördraget som inte tillåter vilka nationella lagar som helst. Lagarna får alltså inte stå i konflikt med principerna inom fördraget.

Nedan, i kapitel tre kommer jag att ge några exempel på fall där nationell lagstiftning har stått i strid med EG-fördraget. De fall jag tar upp har anknytning till situationer där rätten till att fritt etablera sig anses vara kränkt.

3 Rättsfall från EG-domstolen

3.1 Bakgrund

De EG-rättsfall jag kommer att referera till löper i kronologisk ordning efter vilka år de har behandlats. I sammanhanget skall också nämnas att fallet Marks & Spencer ännu ej är avgjort. Ett avgörande väntas inom kort. Därav kan endast grunderna för fallet redovisas nedan. Alla fallen i kapitlet har dock den gemensamma nämnaren att de har prövats eller kommer att prövas i enlighet med rätten till fri etablering.

3.2 Saint Gobain

Fallet Saint Gobain berör principen om fri rörlighet för personer och därmed etableringsfriheten.

I fallet ansågs Tyskland utesluta fasta driftställen, tillhörande bolag med domicil utom Tysklands gränser från, berörda skatteförmåner, vilka enbart var tillgängliga för inhemska bolag.²⁸

Fallet rörde artiklarna 52 EG-fördraget (nu artikel 43) och artikel 58 (nu artikel 48) och om dessa artiklar utgör ett hinder för att inte bevilja ett fast driftställe i Tyskland, med begränsad skattskyldighet, och hemmahörande moderbolag utom Tysklands gränser, vissa skatteförmåner under samma förutsättningar som gäller för bolag med domicil i Tyskland.²⁹

Huvudfrågan i detta fall är jämförelsen mellan filialer och dotterbolag. Fallet handlar om en tysk filial tillhörande ett franskt företag, vilket var skattskyldigt för skatt. Filialen hade med andra ord en inestående skattemässig vinst att plocka ut. Rätten att plocka ut densamma kunde härledas ur antingen ett bilateralt eller unilateralt fördrag, det vill säga dubbelbeskattningsavtal.³⁰

EG-domstolen fann att Tysklands regler om att neka det berörda bolaget vissa skatteförmåner som endast beviljas inhemska bolag i samma situation skulle ses som en kränkning av rätten till fri etablering. Detta även om den förstnämnda är begränsat skattskyldig i Tyskland och den andra obegränsat skattskyldig,³¹

²⁸ C-307/97, Saint Gobain, domens innehåll.

²⁹ Ibid, sammanfattningen.

³⁰ Ibid, p.17.

³¹ C-307/97, Saint Gobain, sammanfattningen.

Förhållandena enligt den berörda tyska lagstiftningen medförde, enligt EG-domstolen, att det blev mindre intressant för ett sådant bolag, som i fallet, att äga andelar i en sådan filial. Benägenheten att välja bolagsform i Tyskland för den som vill etablera en filial där begränsas och friheten att välja lämplig bolagsform inskränks, vilket artikel 52 EG-fördraget tillerkänner alla ekonomiska aktörer.³²

EG-domstolen ansåg därför att det berörda förhållandet skulle anses som en överträdelse av de ovannämnda bestämmelserna i fördraget och tillade att om en medlemsstat underlåter att beakta gemenskapsreglerna på området och inte tillåter en medlemsstat som är avtalspart i ett dubbelbeskattningsavtal, de förmåner som föreskrivs i avtalet, under samma förutsättningar som gäller för inhemska bolag bryter man mot reglerna i EG-fördraget.³³

3.3 X ab & Y ab

I fallet ägdes 99,8 procent av aktierna i bolaget Y ab av en koncern bestående av X ab och ett antal helägda dotterbolag.³⁴

Regeringsrätten begärde ett förhandsavgörande av EG-domstolen, angående tolkningen av Art 52-58, 73b och 73d enligt dåvarande EG-fördraget (nu 43-48, fri rörlighet för personer).³⁵

Regeringsrätten ville ha svar på om de svenska koncernbidragsreglerna var förenliga med bland annat EG-fördragets princip om fri etablering. Koncernen X ab och Y ab med dotterbolag hade tidigare i Skatterättsnämnden velat ha svar på ett antal frågor, då de ansåg sina rättigheter kränkta inom ramen för principen om fri etablering. De situationer de ställde sig frågande till var tre olika tillfällen där koncernbidrag skulle skickas mellan tre olika konstellationer av bolag. Regeringsrätten vill med andra ord få klarhet i om reglerna i den inhemska skattelagstiftningen stod i konflikt med nämnda principer i EG-fördraget, då vissa skattelättnader tilläts i situation 1 och 2 men inte i 3, (se nedan).

1. Två aktiebolag, A och B med säte i samma land, där A ägs direkt eller indirekt av flera bolag genom B, vilka är dotterbolag till det samma med säte i samma land.

³² Ibid, domslut.

³³ Ibid, p.59.

³⁴ C-200/98, X ab & Y ab, p.2.

³⁵ Ibid, p.2.

2. Samma konstellation som ovan men med den skillnaden att dotterbolagen ovan har säte utomlands samt att medlemslandet i fråga har ingått ett dubbelbeskattningsavtal enbart med ett av länderna där ett av dotterbolagen ligger.
3. Samma som ovan dock med den skillnaden att dubbelbeskattningsavtal har ingåtts med alla länder där dotterbolagen är belägna.³⁶

Efter avgörandet kom EG-domstolen fram till att lagstiftningen i fråga var diskriminerade till sin utformning då den begränsade rätten till fri etablering genom att den diskriminerade företag som inte var etablerade i medlemsstaten, det vill säga, dotterbolagen i situation 3 ovan. Enligt EG-domstolen saknade det relevans att bolag i situation 2 kunde behandlas på ett liknat sätt enligt Regeringsrättens praxis, då bidrag mellan koncerner särbehandlades beroende av var de var etablerade. Detta då de inte kunde ge koncernbidrag på samma villkor som liknade koncerner etablerade inom Sverige.³⁷

Till saken hör också att den svenska regeringen inte försökt att komma med motargument, utan medgett att bestämmelserna i lagstiftningen strider mot Art 52 i EG-fördraget, vilket bidrog till att EG-domstolen inte prövade bestämmelserna om fri rörlighet om kapital.³⁸

Lagstiftningen förändrades sedermera genom proposition 2000/01:22 (se mera under rubrik 4.2). Numera tillåts företag i liknande situationer som i situation 2 och 3 att ge varandra koncernbidrag så länge dotterbolagen är skatteskyldiga i Sverige genom ett fast driftställe (var med bidraget är hänförligt till) samt att landet där företaget verkar är medlem i EES.³⁹

Fallet är det enda svenska fall som har nått EG-domstolen och behandlar de svenska koncernbidragsreglerna i IL 35 kap.

³⁶ C-200/98, X ab & Y ab, p.4.

³⁷ Ibid, p.5.

³⁸ Ibid, p.5.

³⁹ Proposition 2000/01:22, s.70.

3.4 Metallgesellschaft

Rättsfallet Metallgesellschaft berör också principen om fri rörlighet för personer och därmed etableringsfriheten.

I fallet uteslöt brittisk skattelagstiftning möjligheten för utländska bolag att omfattas av regler om koncernbeskattning genom att neka ett utländskt moderbolag med dotterbolag inom Storbritanniens gränser förmåner som endast tilläts moderbolag med dotterbolag inom Storbritanniens gränser.⁴⁰

Fallet rörde artiklarna 52 EG-fördraget (nu artikel 43) och artikel 58 (nu artikel 48).

Ett inhemskt dotterbolag med utländskt moderbolag var tvunget att betala ACT (advanced corporate tax), vilket satte dem i en mindre fördelaktig situation i förhållande till inhemska dotterbolag med inhemska moderbolag, vilka inte berördes av den nämnda regeln om ACT. Problemet eller restriktionen låg alltså i att de inhemska koncernerna slapp att betala ACT (skatten kunde dock senare dras av).⁴¹

Domstolen kom därför fram till att den brittiska lagstiftningen bröt mot berörda principer i och med att inhemska bolag särbehandlades på bekostnad av utländska bolag då dessa inte kunde erhålla samma förmåner som de inhemska.⁴²

3.5 Bosal Holding

Bosal Holding (BH) var beläget i Nederländerna (NL) och därmed skattskyldigt där. Bolaget hade också ett antal dotterföretag både inom och utom Europeiska unionen. BH ägde andelar i spannet mellan 50 till 100 procent i samtliga dotterbolag.⁴³

BH ville göra ett avdrag för ränta i NL, härrörande från kostnader för finansieringar i dotterbolagen (belägna inom EU men utom NL), mot BH skattepliktiga vinst, upparbetad i NL. Avdragen nekades dock BH. BH överklagade beslutet och argumenterade för att bolagets rättigheter var kränkta enligt Art 52 EG-fördraget; principen om fri etablering.

⁴⁰ C-397/98 & C-410/98, Metallgesellschaft, sammanfattningen.

⁴¹ Ibid, Domskäl, p.3.

⁴² Ibid, Domskäl, p.3.

⁴³ C-168/01, Bosal Holding, generaladvokatens förslag, p.6.

EG-domstolen fick därmed till uppgift att tolka Art 52 och 58 EG-fördraget (nu 43 och 48) samt direktiv 90/435/EEC (Moder/dotterbolagsdirektivet).^{44 45}

NL invände med fyra argument (jag kommer bara att nämna tre av dessa då det fjärde behandlar direktivet):

- Enligt Nederländerna ansåg man inte att de dotterbolag som befann sig inom NL och därmed skattskyldiga för inkomst i NL kunde anses vara i samma situation som dotterbolag utom dess gränser med skattskyldighet någon annanstans. Nederländerna byggde sitt argument kring principen om territorialitet och därmed hänvisade NL till Futura-fallet. Med stöd av denna princip hävdade man att ett dotterbolag utom NL:s gränser inte kunde jämföras med ett inhemskt, vilket därmed skulle legitimera särbehandlingen av dotterbolagen utan hemvist i NL.⁴⁶
- NL argumenterade vidare för att moderbolag som inte har dotterbolag etablerade inom NL kan bli nekade rätten att dra av kostnader för finansiering i dessa. NL vill på så sätt behålla koherensen inom skattesystemet genom att kostnader som moderbolaget haft i sådana dotterbolag och de vinster som detta har åstadkommit inte skall kunna dras av med hänsyn till skattesystemets inre sammanhang.⁴⁷
- NL argumenterade också för att skattebaserna skulle minska om ett företag tilläts att göra avdrag för kostnader för ett företag som inte var skattskyldigt i NL.⁴⁸

EG-domstolen invände i korthet med följande argument:

- Angående argument ett anförde domstolen att det inte var moderbolaget och dotterbolagen som skulle jämföras utan moderbolag inom NL som skulle jämföras, om de befann sig i samma situation. I Futura-fallet som NL hade åberopat konstaterade EG-domstolen att territorialitetsprincipen hade använts på ett enskilt skattesubjekt, till skillnad från detta fall där flera skattesubjekt var inblandade.⁴⁹

⁴⁴ C-168/01, Bosal Holding, p.1.

⁴⁵ Anmärkning: Jag kommer inte att fördjupa mig i direktivet, då denna diskussion saknar relevans i enlighet med syftet och uppsatsens avgränsningar, den poäng jag vill visa med detta fall är att principen i Art 52 (nu 43) om fri etablering är kränkt.

⁴⁶ Ibid, p.37.

⁴⁷ Ibid, p.19-20.

⁴⁸ Ibid, p.20.

⁴⁹ C-168/01, Bosal Holding, p.22.

- Angående argument två fann EG-domstolen att det inte fanns en skattemässig koppling mellan bolagen då de utgjordes av två skilda skattesubjekt. Dessutom fann domstolen att det inte förelåg ett direkt samband mellan kostnaderna i BH och de inkomster som genererats av dotterbolag belägna utomlands, oavsett om de har ett fast driftställe eller ej inom NL.⁵⁰
- När det gäller det tredje argumentet nämnde domstolen bara som hastigast att en minskning av skattebaserna inte nämndes i Art 46 EG-fördraget. Detta då argumentet inte utgör ett argument för tvingande hänsyn till ett allmänt intresse.⁵¹

⁵⁰ C-168/01, Bosal Holding, p.29.

⁵¹ Ibid, p.41-42.

3.6 Marks & Spencer

Fallet M & S (Marks & Spencer) liknar till stor del både ”X ab & Y ab” och Bosal Holding. Fallet är dock ännu ej avgjort, vilket gör att endast grunderna för varför fallet har nått EG-domstolen kan nämnas. Fallet är dock högst relevant då reglerna i den brittiska skattelagstiftningen i fråga liknar de svenska koncernbidragsreglerna, då inte heller de svenska reglerna tillåter avdrag för kostnader som är hänförliga till dotterbolag utan fast driftställe utom Sveriges gränser.⁵²

M & S är beläget med sitt huvudkontor i Storbritannien och är därmed skattskyldigt för sin inkomst där. M & S har många dotterbolag både inom som utom Storbritannien, men alla som berörs av fallet är belägna inom EU.⁵³

Fallet uppstod då Storbritannien inte var villiga att medge avdrag för kostnader som M & S hade haft, med anledning av ett antal dåliga affärer utomlands (bolagen i fråga hade bland annat gått i konkurs). Storbritannien nekade således M & S att dra av kostnaderna för förlusterna gjorda i dessa företag. Storbritanniens argument för att inte M & S skulle få dra av sina kostnader var att bolagets dotterbolag inte var belägna inom Storbritanniens gränser. Argumentet som Storbritannien har framfört står i överensstämmelse med inhemska brittisk skattelagstiftning, vilken inte tillåter avdrag för kostnader hänförliga till skattesubjekt belägna utanför dess gränser.⁵⁴

Den brittiska domstolen har därför valt att föra vidare fallet till EG-domstolen för ett förhandsavgörande. De frågor som den brittiska domstolen har bett EG-domstolen att besvara är om den brittiska skattelagstiftningen står i överensstämmelse med EG-fördragets Art 43 och 48, det vill säga rätten till fri etablering.

M & S anser att rätten till fri etablering skall anses kränkt då den inhemska brittiska skattelagstiftningen särbehandlar bolag med och utan hemvist i Storbritannien, samtidigt som den avskräcker brittiska företag från att etablera sig utomlands.⁵⁵

⁵² IL 35:2.

⁵³ Doerr, Intertax, s.180.

⁵⁴ Ibid, s.180.

⁵⁵ Ibid, s.180-181.

3.7 Syntes

Rättsfallen ovan ger översikt över rättsfall som framförallt berör utländsk skattelagstiftning som liknar de svenska reglerna om koncernbidrag, med undantag för fallet X ab & Y ab.

Intressant i sammanhanget är att belysa de olika argument som medlemsstaterna har använt sig av i försök att rättfärdiga sina respektive lagar, vilkas innehåll riskerar att stå i strid med principen om fri rörlighet för personer och därmed etableringsfriheten.

De vanligaste argumenten för rättfärdigande av en särbehandlande lagstiftning från medlemsländerna har varit, som visats ovan, argumenten för:

- minskande skattebaser,
- bibehållandet av koherensen i skattesystemet,
- principen om territorialitet
- att utlandsägda koncerner inte befinner sig i samma situation som inhemska motsvarande koncerner.

Dessa argument, hävdar de olika medlemsländerna, skulle motivera en särbehandling av såväl utländska som inhemska koncernbolag med säte både inom och utom landets gränser, genom att utesluta eller hindra dem från att använda samma regler som helägda inhemska koncerner har tillgång till.

EG-domstolen har dock konsekvent visat att de inte godtar vilka argument som helst. EG-domstolen tenderar därför att underkänna, snarare än att acceptera, regler eller lagar som står i strid med principen om fri etablering, mot bakgrund av ovan nämnda rättsfall.

4 Lagstiftningen

4.1 IL 35 kap

Ett koncernbidrag kan ges av olika anledningar mellan antingen ett moderbolag och dess dotterbolag, alternativt tvärtom. Ett koncernbidrag kan också ges mellan två systerbolag (IL 35:3-4). Termerna moderbolag och dotterbolag är inte desamma som i Aktiebolagslagen (ABL) eller annorstädes i svensk lagstiftning. Termerna och tolkningen av dem båda är med andra ord bara tillämpliga i skattehänseenden rörande koncernbidrag (IL 35:2).⁵⁶

Normalfallet är att moderbolaget innehar en vinst vilken skulle kunna leda till hög beskattning. Om bolaget i stället ger en del av vinsten till ett dotterbolag som under beskattningsåret har gått med förlust så kan resultatet dem emellan jämnas ut och därmed undviks höga skatter. Bidraget från moderbolaget är därför avdragsgillt och det mottagande bolaget kan ta upp bidraget som en skattemässig vinst.

Koncernbidrag av den här typen kallas för öppna koncernbidrag, vilket innebär att det sker en ekonomisk överföring mellan två företag inom en och samma koncern. En anledning till att denna typ av bidrag görs möjliga är att liknade transaktioner kan ske inom ett och samma företag med olika verksamhetsgrenar, genom principen om neutralitet.⁵⁷

Det skall tilläggas att för att bolag skall kunna ge ett koncernbidrag så måste bidraget ges utan några som helst förbehåll. Det får alltså inte handla om en fördold betalning eller betalning av tjänst.⁵⁸

Ett bidrag behöver heller inte vara lika stort som underskottet i exempelvis dotterbolaget, vilket öppnar för hur stora bidrag som helst. Det finns med andra ord ingen spärr i lagstiftningen som säger att det givande företaget inom en koncern inte får gå med förlust vid en sådan överföring.⁵⁹

Att det inte finns en gräns för hur mycket man kan ge i form av bidrag mellan två bolag inom en koncern skulle kunna innebära stora problem om koncernbidragsreglerna skulle bli föremål för en tolkning i ljuset av EG-fördraget. Denna fråga är intressant och kommer därför att diskuteras i kapitel 6

⁵⁶ Wiman, Beskattning av företagsgrupper, s.71.

⁵⁷ SOU,1964:29, s.82ff.

⁵⁸ Wiman, Beskattning av företagsgrupper, s.88.

⁵⁹ Ibid, s.68.

Fler förutsättningar som måste uppfyllas för att kunna ge och ta emot ett koncernbidrag är att en koncern av företag måste ha sin hemvist inom Sverige. Numera kan också ett företag med hemvist inom EES-området med en filial med hemvist inom Sverige också ta emot eller ge koncernbidrag.

Ett koncernbidrag kan inte heller ges inom vilka koncerner som helst. Förutom att det måste vara koncerner enligt definitionen i IL 35:2 så måste också ett direkt ägande om minst 90 % av bolagets aktier uppnås. Ett skäl till att lagstiftaren har lagt till rekvisitet om 90 % är att man vill undvika indirekt ägande genom handelsbolag etcetera.⁶⁰

Reglerna om koncernbidrag har som ovan nämnts utsatts för granskning, främst genom fallet X ab & Y ab, men också genom att lagstiftaren har insett att reglerna möjligen kan anses ålderdomliga till sin utformning, i synnerhet som dem innan ändringen inte tillät koncernbidrag mellan ett bolag i Sverige och dess utomlands ägda dotterbolag med en filial belägen inom Sveriges gränser, alternativt tvärtom. Nedan kommer jag därför i korthet att redogöra för de ändringar som har skett genom proposition 2000/01:22.

⁶⁰ Wiman, Beskattning av företagsgrupper, s.73.

4.2 Prop 2000/01:22

En tydlig signal på att de svenska koncernbidragsreglerna ansågs stå i konflikt med internationella åtaganden kom genom proposition 2000/01:22.

Motivet till proposition 2000/01:22 var enligt regeringen att vissa nationella regler i inkomstbeskattningen gynnade svenska företag i förhållande till internationella företag i samma situation. Propositionen behandlar flera fall där nationell lagstiftning behandlar företag i samma situation olika. Framställningen nedan, angående propositionens huvudsakliga innehåll, kommer dock enbart att behandla reglerna om koncernbidrag.⁶¹

Ett avgörande skäl till att reglerna kan sägas stå i strid med bland annat diskrimineringsförbudet i OECD:s modellavtal för skatteavtal och etableringsfriheten i EG-fördraget är att Sverige sedan långt tillbaka, nästan enbart utgjordes av svenska koncerner. Detta förhållande har dock förändrats avsevärt, bland annat genom Sveriges medlemskap i EU och andra för Sverige gällande skatteavtal med andra länder. Propositionen tar därför framförallt sikte på nationell lagstiftning som står i konkurrens med OECD modellavtal för skatteavtal och EG-fördraget.⁶²

I OECD:s (Organisationen för Ekonomiskt Samarbete och Utveckling) modellavtal för skatteavtal Art 24.5 (förbud mot diskriminering eller den så kallade ”ägarregeln”)⁶³, står det bland annat att;

”Företag i en avtalsslutande stat, vars kapital helt eller delvis ägs eller kontrolleras, direkt eller indirekt, av en eller flera personer med hemvist i den andra avtalsslutande staten, skall inte i den förstnämnda staten bli föremål för beskattning eller därmed sammanhängande krav som är av annat slag eller mer tyngande än den beskattning och därmed sammanhängande krav som annat liknade företag i den förstnämnda staten är eller kan bli underkastat.”

Vidare i Art 24.3 (Filialreglen)⁶⁴ sägs det att; ”Beskattning av fast driftställe, som företag i en avtalsslutande stat har i den andra avtalsslutande staten, skall i denna andra stat inte vara mindre fördelaktig än beskattningen av företag i denna andra stat, som bedriver verksamhet av samma slag...”

⁶¹ Proposition, 2000/01:22, s.1.

⁶² Ibid, s.1 ff.

⁶³ Ibid, s.56.

⁶⁴ Ibid, s.56.

Reglerna om diskrimineringsförbud ger enligt propositionen en garanti för att utlandsägda svenska företag eller utländska företag med fast driftställe i Sverige i princip ges samma behandling på skatteområdet som svenska företag med svenska ägare. Reglerna i OECD modellavtal för skatteavtal har påverkat den svenska lagstiftningen och därmed utvidgat eller påverkat en utvidgning av koncernbidragsreglerna, bland annat genom Art 24.5.⁶⁵

När det gäller etableringsfriheten enligt EG-fördraget hänvisas läsaren till kapitel 2.4 då den i stort överensstämmer med propositionens innehåll om samma ämne. Viktigt att betona är dock att både OECD: s modellavtal för skatteavtal och EG-fördraget påverkar utformningen av svensk skattelag.

Skillnaden mellan etablering enligt EG-fördraget och diskriminering i OECD: s modellavtal för skatteavtal är att etableringsfriheten å ena sidan inte ställer några krav på fri etablering för företag och enskilda näringsidkare utan i stället likhet i etableringsförutsättningarna (Art 43 EG-fördraget). Å andra sidan ställer reglerna i OECD: s modellavtal för skatteavtal krav på en viss garanti för att utlandsägda svenska företag eller utländska företag med fast driftställe i Sverige skall ges samma behandling på skatteområdet som för svenska företag med svenska ägare.⁶⁶

Proposition 2000/01:22 ledde bland annat fram till att koncernbidrag även kan lämnas med skattemässig verkan till ett utlandsägt bolag med fast driftställe inom Sverige, vilket skall vara skattepliktigt här, enligt 35 kap 2 a § IL, som det definieras enligt IL 6:3-4. Detta följer av att lagstiftningen numera likställer utländska och inhemska företag om det utländska företaget hör hemma inom EES. Även ett utlandsägt fast driftställe skall behandlas som ett svenskt dotterbolag. Samtidigt som ett svenskägt företag med hemvist utomlands inom EES med ett svenskt fast driftställe kan ta emot ett koncernbidrag.⁶⁷

⁶⁵ Proposition, 2000/01:22, s.57.

⁶⁶ Ibid, s.57.

⁶⁷ Skatteverket,Handledning för internationell beskattning, s.516.

4.3 Syntes

De svenska reglerna har ändrats av flera anledningar. Främst genom våra mellanstatliga samarbeten och de krav som följer av att vara medlemmar inom EES och EU men också genom att de är anpassade efter äldre tiders förutsättningar, i synnerhet som de inskränker olika företags vilja eller ambitioner att expandera utom Sveriges gränser. I kapitel 5 följer därför en redogörelse för olika skattejuristers syn på lagstiftningen som sådan.

5 De svenska koncernbidragsreglerna i ljuset av EG-fördraget

Hur stor är då chansen att våra svenska koncernbidragsregler kommer att rättfärdigas som en lag som inte utgör en tillåten restriktion enligt EG-domstolens tolkning. I doktrinen har frågan diskuterats flitigt, vilket jag bland annat kommer att redogöra för nedan genom att sammanställa de olika författarnas synpunkter och uppfattningar i en diskussion. Diskussionen nedan kommer därför att fokusera kring två frågor:

1. Utgör koncernbidragsreglerna en restriktion eller inte enligt principen om fri etablering och,
2. finns det grunder för ett rättfärdigande av desamma.

5.1 Utgör koncernbidragsreglerna en restriktion eller inte, enligt principen om fri etablering.

Det största problemet med de svenska koncernbidragsreglerna är att de begränsar företag i samma situation genom att de svenska koncernbidragsreglerna i inkomstskattelagen gynnar svenska företag i förhållande till utländska motsvarigheter. Detta trots att koncernbidragssystemet har utökats (se kapitel 4.2).

Det finns alltså risk för att våra koncernbidragsregler i konkurrens med EG-fördragets princip om fri etablering kommer att anses som en otillåten restriktion. Detta då reglerna i IL 35 kap begränsar möjligheterna till att ge och ta emot ett koncernbidrag genom att de rent territoriellt avgränsar inom vilket område som bidragen kan ges, det vill säga bara inom EES och bara om det givande eller mottagande bolaget har ett fast driftställe i Sverige.

Begränsningarna i IL 35 kap skulle därmed kunna innebära att företag känner sig avskräckta eller begränsade i sin rätt att fritt etablera sig inom EU. I fallet M & S (se kapitel 3.6) anser företaget att lagen i fråga avskräcker brittiska företag från att etablera sig utomlands. Problemet i fallet M & S är, då det inte ännu är avgjort, att reglerna anses behandla företag i samma situation olika, beroende av var de är etablerade.

I en artikel skriven av Anna Bärebring diskuteras de svenska koncernbidragsreglerna vid en jämförelse mellan två moderbolag som

vardera har ett dotterbolag, det ena har hemvist inom Sverige och det andra utom Sveriges gränser. Frågan är om de kan befinna sig i en jämförlig situation. Svaret på frågan finner vi enligt Bärebring i Bosalfallet (se kapitel 3.5). I fallet slog domstolen fast att det inte kan vara så att de befinner sig i en jämförbar situation. Dock befinner de sig i en jämförbar beskattningssituation. Med andra ord så kan argumentet för att de skulle befinna sig i samma situation troligtvis inte kunna användas med framgång vid en eventuell prövning av de svenska koncernbidragsreglerna.⁶⁸

För att kunna besvara frågan huruvida de svenska koncernbidragsreglerna verkligen utgör en restriktion eller ej, enligt EG-fördragets princip om fri etablering, krävs det att frågan ställs på sin spets. Antag således att ett moderbolag beläget inom Sverige vill ge ett koncernbidrag till ett utomlands beläget dotterbolag, utan fast driftställe inom Sverige, vilket inte heller är föremål för skatt i Sverige. Vad händer då?

Enligt svensk lagstiftning går det inte att utföra en sådan transaktion med stöd av reglerna i IL 35 kap. Med andra ord tillåts inte det svenska moderbolaget att dra av bidraget, så som ett moderbolag inom Sverige med ett svenskt helägt dotterbolag kan göra.

Sture Bergström och Anette Bruzelius ställer sig också frågande till reglernas utformning i förhållande till EG-fördragets princip om fri etablering.⁶⁹ Författarna konstaterar att reglerna om koncernbidrag torde anses utgöra en restriktion angående rätten till fri etablering inom EU genom att ett bidrag ej medför samma skatteförmån för alla företag. Ett utländskt dotterbolag eller moderbolag som inte har ett fast driftställe i Sverige och inte heller är föremål för skatt i Sverige skulle därmed drabbas av särbehandling.⁷⁰

Artikeln skrevs innan ändringarna i proposition 2000/01:22 genomfördes. Dock konstaterade de båda författarna att oavsett om ändringarna enligt proposition 2000/01:22 genomförs eller ej så kommer det faktum kvarstå att reglerna fortfarande kan vara att anses som en restriktion enligt EG-fördraget princip om fri etablering.

Bergström och Bruzelius tillägger också, intressant nog, att förhållandet eller restriktionen går att läsa ut "e contrario" ur de svenska reglerna om koncernbidrag, genom att utländska företag utan hemvist eller fast driftställe inom Sverige exkluderas ur densamma.⁷¹

⁶⁸ Bärebring, Skattenytt, nr 3, 2004, s.1.

⁶⁹ Bergström & Bruzelius, Intertax, s.233.

⁷⁰ Ibid, s.239.

⁷¹ Ibid, s.239.

Det går alltså att konstatera att reglerna utgör en restriktion enligt EG-fördraget. Förutsättningarna för att de svenska reglerna i IL 35 kap skulle kunna rättfärdigas vid en jämförelse med principen om fri etablering, är därför enligt min åsikt liten. I synnerhet som de utgör en tydlig begränsning i rätten för ett företag att fritt etablera sig då de rent territoriellt begränsar en koncern från att ge eller ta emot ett koncernbidrag inom EU.

5.2 Finns det grunder för ett rättfärdigande av koncernbidragsreglerna?

I fortsättningen kommer jag att utgå från antagande att koncernbidragsreglerna utgör en restriktion enligt principen om fri etablering. Frågan kvarstår dock om det skulle kunna finnas några rättfärdigandegrunder för reglerna i IL 35 kap.

I fallen beskrivna i kapitel 3, argumenterar medlemsländerna för att regler som står i konflikt med EG-fördraget ändå skall rättfärdigas, oavsett om de erkänner att reglerna utgör en restriktion eller ej. I kapitel 2.7 ovan nämnde jag att det finns få grunder för rättfärdigande, bland annat nämnde jag Art 46 i EG-fördraget (skydd av samhälleliga intressen). Det vill säga skydd för allmän ordning, säkerhet och hälsa samt rättfärdigandegrunden ”rule of reason test”. Dessa skydd har det gemensamt att de båda värderar ett nationellt intresse i förhållande till ett gemenskapsrättsligt.

Anta därför att de svenska reglerna om koncernbidrag skulle vägas mot principen om fri etablering. Vilka argument skulle Sverige kunna använda för att rättfärdiga koncernbidragsreglerna?

5.2.1 Skyddandet av skattesystemets inre sammanhang

Ett argument som bland annat diskuterades i Bosal Holding-fallet var argumentet om skyddandet av skattesystemets inre sammanhang. Argumentet tar sin utgångspunkt i en diskussion huruvida det existerar ett samband mellan ett skattesystem i NL, där Bosal Holding är beläget, och ett annat lands skattesystem där dess dotterbolag är beläget. NL ansåg att skattesystemets inre sammanhang skulle brytas om Bosal Holding med avdragsrätt kunde ge ett koncernbidrag till ett dotterbolag beläget utanför NL. EG-domstolen ansåg inte att skattesystemets inre sammanhang var brutet då en koncern av bolag består av flera skattesubjekt.⁷²

⁷² C-168/01, Bosal Holding, p.31.

Anna Bärebring diskuterar även detta argument ("skattesystemets inre sammanhang"). Bärebring anser inte att argumentet kommer att vinna framgång, i synnerhet inte som en koncern består av flera skattesubjekt i och med att alla företagen i grupp om företag är enskilda skattesubjekt. Bärebring anser därmed att hela poängen med koherens (inre sammanhang) skulle gröpas ur om ett företag kunde ge ett bidrag med rätt att dra av detta samtidigt som det mottagande bolaget tar upp det till beskattning då de utgör flera skilda skattesubjekt.⁷³

Det måste alltså finnas ett samband mellan avdragsrätten hos givaren och skyldigheten för mottagaren att ta upp densamma till beskattning. Dessutom måste transaktionen ske inom ett och samma skattesubjekt. Med andra ord så skulle transaktionen godtas om den utförs mellan ett företag i Sverige och dess filial belägen utomlands då de ses som ett och samma skattesubjekt.

Jämför vi NL:s koncernbeskattningssystem med de svenska reglerna om koncernbidrag ser vi stora likheter i hur reglerna är uppbyggda. Inte heller Sverige skulle tillåta att ett moderbolag i samma situation som ovan, det vill säga att med skattemässig verkan, ge ett bidrag till ett dotterbolag i ett annat land.

Mats Tjernberg diskuterar också argumentet "inre sammanhang". Tjernberg hyser en varning för att argumentet kan tolkas som vagt vid en eventuell domstolsprövning i EG-domstolens regi. I fallet Lankhorst-Hohorst GmbH, som nyligen avgjordes i EG-domstolen, fann EG-domstolen att det inte förelåg några skäl för särbehandling, särskilt som EG-domstolen inte ansåg att direkt samband förelåg.⁷⁴

I det fall Tjernberg diskuterar missgynnas ett dotterbolag tillhörande ett moderbolag med hemvist utanför landet genom att det inte kompenseras skattemässigt. Tjernberg anser att detta kan tyda på att vårt system för koncernbidrag inte kommer att objektivt rättfärdigas då vi kräver att både mottagare och givare är svenska aktiebolag. Han tillägger dock att vi har jämkat våra regler om koncernbidrag så pass att även utländska bolag med ett skattepliktigt fast driftställe kan utföra denna operation men att detta bara gäller inom EES. För alla andra koncerner med bolag med hemvist utanför Sverige, gäller dock inte reglerna. Med andra ord finns det skäl att anta att reglerna om koncernbidrag, utifrån ett resonemang eller ett försvar som bygger på argumentet inre sammanhang, kan tyckas vagt eller utan verkan.⁷⁵

⁷³ Ibid, p.3.

⁷⁴ Tjernberg, Skattenytt nr 4, 2003, s.8.

⁷⁵ Tjernberg, Skattenytt nr 4, 2003, s.8.

Lankhorst-Hohorst GmbH tillsammans med Bosal Holding får därför utgöra skäl nog för att anta att argumentet ”inre sammanhang” förmodligen inte skulle nå framgång i en avvägning mellan ett nationellt intresse och ett gemenskapsrättsligt.

5.2.2 Skyddandet av skattebaserna

Ett annat intressant argument som stod sig slätt i målet Bosal Holding, var argumentet ”urholkning av skattebaserna”. EG-domstolen menade att argumentet för ett skyddande av skatteintäkter inte var ett av de skäl som uppräknades i Art 46 EG-fördraget⁷⁶. Frågan är därför om Sverige skulle kunna använda sig av samma argument.

Anta att ett moderbolag skulle kunna dra av ett koncernbidrag genom den avdragsrätt som tillkommer ett bolag i en koncern enligt reglerna i IL 35 kap. Anta vidare att moderbolaget är beläget i Sverige och dotterbolaget är beläget utomlands samtidigt som dotterbolaget saknar ett fast driftställe. Om moderbolaget, i situationen ovan, skulle kunna ge ett koncernbidrag till dotterbolaget beläget utomlands så skulle konsekvenserna innebära att Sveriges samlade skattebaser skulle minska i en betydande omfattning.

Sture Bergström ger sin syn på argumentet om skyddet av skattebaserna, i en artikel skriven i Skattenytt⁷⁷. Enligt hans åsikt skall vi se systemet (det vill säga koncernbidragsreglerna) som en helhet och tolka syftet snarare än i situationer som kan uppstå. Bergström menar att om ett svenskt bolag ger ett koncernbidrag till ett bolag utomlands så kommer bidraget att antingen tas upp till skatt eller inte alls. Syftet med lagstiftningen är inte att skapa förutsättningar för skattereduktion, lagstiftningens enda syfte är att kunna ge företag i en grupp möjligheten att just utjämna vinster dem emellan precis på samma sätt som ett enskilt företag kan göra mellan sina olika verksamhetsgrenar. Neutralitetsprincipen måste med andra ord upprätthållas. Med andra ord, om Sverige skulle gå med på att ett företag med säte i Sverige kunde ge ett koncernbidrag till ett företag utom våra gränser, vilket inte är skattskyldigt här, så skulle skattebaser kunna flyttas bort från Sverige, i strid med koncernbidragsreglernas syfte.⁷⁸

För mig framstår Sture Bergströms argument som både avancerat och, uppriktigt sagt, oantastligt till sin form. Jag anser dock att argumentet till trots, vid en jämförelse mellan å ena sidan en enskild lagstiftnings syfte eller nationell angelägenhet (det vill säga bevarandet av enskilda

⁷⁶ C-168/01, Bosal Holding, p.42.

⁷⁷ Bergström, Skattenytt nr 12.

⁷⁸ Ibid, s.5.

skattebaser) och å andra sidan en gemenskapsrättslig princip, torde stå sig slätt vid en bedömning av EG-domstolen. Särskilt som EG-domstolen inte tar hänsyn till reglernas syften utan snarare orsak och verkan av en enskild regel eller lagstiftning. I koncernbidragsreglernas fall kvarstår trots allt frågan om de utgör en restriktion eller ej då de till sin form hindrar eller avskräcker företag från att etablera sig utomlands. Detta genom att koncernbidragsreglerna inte tillåter koncerner av företag att ge koncernbidrag till bolag utom Sveriges gränser.

Ett annat argument i sammanhanget för bibehållandet av skattebaserna framför Mats Tjernberg. Tjernberg menar att skyddandet av skattebaserna genom skyddandet av den svenska, vitsordade välfärdsstaten, skulle kunna anses (möjligen teoretiskt) utgöra ett skyddande av ett allmänintresse som skulle kunna åberopas som ett argument tillåtet inom ramen för etableringsfriheten.⁷⁹

Argumentet är lockande att begrunda då det ger möjligheter för ett enskilt land att argumentera för dess särart, i förhållande till andra länder inom Unionen. För Sveriges vidkommande skulle detta kunna innebära att argumentet för bevarandet av skattebaserna skulle kunna utvidgas till att även innebära något mer, det vill säga den svenska modellen för välfärd, enligt vilken modell vi bygger vår samhällsstruktur. För att upprätthålla en sådan struktur, utan vilken vi inte skulle kunna klara av att bibehålla vårt skattessystem, innebär koncernbidragsreglerna enormt mycket. Särskilt om vi antar att skatteinkomsterna från koncernbidrag utgör en stor del av den samlade svenska skattebasen.

Tjernberg konstaterar dock i sin artikel att EG-domstolens praxis i första hand fokuserar på att uppnå en fri inre marknad, vilket anses vara av högre dignitet än målet att bevara respektive länders skattebaser.⁸⁰ Tjernberg tillägger att många medlemsstater inom EU, däribland Sverige, förlitar sig på sina skattebaser för att kunna finansiera sina välfärdsstater, med hjälp av intäkter från framförallt direkta skatter. EG-domstolens praxis kan alltså ses som ett hot mot vårt välfärdssystem.⁸¹

Frågan är därför om argumentet om skyddandet av de svenska skattebaserna, med betoning på vårt välfärdssystem, skulle kunna stå sig vid en bedömning i EG-domstolen. Förmodligen inte, då det skulle vara svårt att bedöma huruvida ett enskilt lands välfärdssystem utgör en så pass stor del av ett lands inhemska kultur att det, till skillnad från andra länders välfärdssystem, skall anses vara av högre prioritet.

⁷⁹ Tjernberg, Skattenytt, 2000, S.9.

⁸⁰ Ibid, s.9.

⁸¹ Ibid, s.9.

5.3 Syntes

Sammanfattningsvis kan sägas att reglerna i det svenska koncernbidragssystemet med stor sannolikhet kan anses utgöra en restriktion enligt principen om fri etablering. Flera rättsfall, innehållande regler som liknar de svenska, visar att regler som kränker eller hindrar företag från att etablera sig utomlands, konsekvent underkänns av EG-domstolen. I kapitlet har jag också visat att doktrinen ställer sig skeptisk till både reglernas utformning och de rättfärdigande grunder som andra länder har använt sig av till försvar för att få behålla omtvistade lagar.

Bergström och Bruzelius drar därför slutsatserna att den svenska lagstiftningen angående koncernbidrag bör ses över mot bakgrund av snarlika rättsfall. Vidare anser författarna att om ett medlemsland skall kunna förändra en befintlig lagstiftning bör EG-domstolen klargöra vad som anses utgöra en restriktion. Om inte annat för att försäkra sig om att EG-rätten tillämpas lika inom hela gemenskapen.⁸²

Intressant i sammanhanget är att ställa sig frågan om reglerna om koncernbidrag inom en snar framtid kommer att komma EG-domstolen till del för ett bedömande. Det anser i alla fall Elisabeth Bergman och Jan Källqvist i en artikel med titeln ”EG-rättens påverkan på den svenska inkomstbeskattningen”, publicerad i KPMG magasin.

De frågeställningar som författarna tror kommer att behandlas utifall Regeringsrätten begär ett förhandsavgörande av EG-domstolen är: ”om det är möjligt att lämna koncernbidrag från ett svenskt AB till ett utländskt företag (utan fast driftställe i Sverige, det vill säga resultatutjämnade över landsgränserna) och om underskott i utländska dotterföretag ska kunna kvittas löpande mot det svenska bolagets vinster (det vill säga också här över landgränserna)”.⁸³

Sammantaget visar framställningen ovan att något måste göras om vi inte vill riskera att reglerna hamnar på EG-domstolens bord. I synnerhet som ett förhandsavgörande har effekten av direkt effekt, framför en nationell domstol. Förhandsavgörandet kan därmed åberopas som svensk lag då EG-rätten har företräde framför nationell lag.

Konsekvenserna av att inte förändra lagen kommer att redogöras för i kapitel 6.3.

⁸² Bergström & Bruzelius, *Intertax*, s.239.

⁸³ Bergman & Källqvist, *KPMG magasin*, november 2004.

6 Ett förslag till ny lagstiftning

6.1 Bakgrund till lagförslaget

Jag nämnde i kapitel 4.1 att ett öppet koncernbidrag inte är begränsat till underskottet i det mottagande bolaget. Detta innebär kort sagt att ett företag kan ge hur stora bidrag som helst till ett mottagande företag inom en och samma koncern.⁸⁴ Om EG-domstolen inom en snar framtid skulle finna att våra regler om öppna koncernbidrag strider mot principen om fri etablering i EG-fördraget Art 43-48 så skulle detta kunna innebära en förlust eller urholkning av våra skattebaser, i synnerhet som ett förhandsavgörande från EG-domstolen kan åberopas med direkt effekt framför en svensk domstol eller myndighet, så som svensk rätt.

En ny svensk lag på koncernbeskattningens område borde därför anpassas efter de internationella åtaganden som Sverige har ingått inom bland andra EU och OECD. Vissa framsteg har vi nått genom olika EG-rättsfall, främst X ab & Y ab och proposition 2000:01/22, som till stor del anpassades efter vårt engagemang i OECD och dess modellavtal för skatter. Detta innebar att företag inom en koncern inom samarbetsområdet för EES numera kan ge varandra koncernbidrag under förutsättning att antingen det mottagande eller det givande företaget innehar ett fast driftställe inom Sverige, det vill säga som är skattskyldigt här.

Det största problemet med reglerna kvarstår dock då ett bidrag till ett utländskt dotterbolag eller moderbolag, utan ett fast driftställe som är föremål för skatt i Sverige, inte tillåts.

En ny lag borde därför utformas, anpassad efter de förhållanden som råder. Lagen bör därför vara anpassad efter gällande EG-rätt så att lagen inte strider mot principerna i EG-fördraget.

⁸⁴ Anmärkning: I ABL 1:3 står: "Aktiebolag skall ha ett aktiekapital. Aktiekapitalet skall vara bestämt i bolagets redovisningsvaluta. Av 4 kap. 6 § bokföringslagen (1999:1078) framgår att redovisningsvalutan får vara antingen svenska kronor eller euro. Om aktiekapitalet är bestämt i kronor, skall det i ett privat aktiebolag uppgå till minst 100 000 kr och i ett publikt aktiebolag till minst 500 000 kr." ABL begränsar därmed storleken på ett koncernbidrag. Koncernbidraget får med andra ord inte påverka storleken på det lagstadgade aktiekapitalet.

6.2 Lagförslaget

För att anpassa den nuvarande lagstiftningen i IL 35 kap efter rådande rättsläge, bör följande ändringar göras:

1. Lagen skall utformas så att den tillåter att bidrag kan skickas från ett moderbolag beläget inom Sverige till ett dotterbolag inom en koncern, beläget någonstans inom EU och vice versa, utan att mottagaren skall behöva inneha ett fast driftställe inom eller utom Sveriges gränser.
2. Lagen skall göra det möjligt för företagen som ingår i en koncern att kvitta ett underskott mot en vinst i ett bolag inom samma koncern, oavsett om givaren är beläget inom eller utom Sverige
3. Lagen skall begränsa bidragets storlek i förhållande till det mottagande bolagets underskott. Således skapas ett tak för beloppets storlek, vilket hindrar att belopp större än nödvändigt förs ut ur landet.

Genom att utforma lagen efter de förutsättningar som anges ovan så kommer den mycket väl att anses utgöra ett mycket bra exempel på en lagstiftning som är anpassad efter principen om fri etablering. I synnerhet som den inte begränsar eller avskräcker koncerner från att etablera sig utom det egna landets gränser.

6.3 Konsekvenser av lagförslaget

I och med att förslaget ger företag inom en koncern möjligheten att ge varandra gränsöverskridande koncernbidrag, utan att det mottagande företaget innehar en filial inom Sverige, så öppnar lagen i fråga också upp för möjligheten att stora mängder medel som annars skulle ha beskattats inom Sverige flyttas utomlands. Nedan kommer jag därför att illustrera ett exempel på hur en transaktion skulle kunna genomföras på ett sätt som missgynnar staten ur ett statsfinansiellt perspektiv.

6.3.1 Slussningsmodellen

Ett troligt scenario är att företag lockas att manipulera med underskottet i det mottagande bolaget, vilket är beläget utom Sveriges gränser. Detta då lagförslaget inte tillåter koncernbidrag som överstiger underskottet i det mottagande bolaget. Följande skulle därför kunna inträffa;

Anta att ett utländskt dotterbolag, beläget i Nederländerna, ingår i en internationell koncern. Företaget i NL ägs av ett svenskt moderföretag, vilket planerar att kvitta en vinst upparbetad i Sverige med ett underskott i det NL belägna bolaget. Det NL belägna bolaget har dock inte gått med förlust under beskattningsåret. Tvärtom, företaget visar en stor vinst.

Därför beordrar det svenska moderbolaget att dotterbolaget skall skicka sin vinst, genom ett koncernbidrag, med en så pass stor summa pengar att det enligt redovisningen ser ut som att det har gått med förlust under det innestående beskattningsåret. Bidraget skickas sedan från NL till ett utländskt beläget bolag, upprättat i ett skatteparadis, där resultatet av bidraget inte tas upp till inkomst, alternativt beskattas mycket förmånligt. Transaktionen som sådan görs möjlig genom att NL har ett dubbelbeskattningsavtal med skatteparadiset i fråga.

Konsekvensen av slussningen av bidrag genom flera länder skulle kunna innebära att stora summor pengar flyttas från ett land till ett annat för att uppnå maximal skattelättnad. Risken för att ett eller flera av medlemsländerna inom Europeiska unionen (25 st) har ett eller flera dubbelbeskattningsavtal med så kallade skatteparadis, enligt vilka transaktioner av det slag jag har beskrivit ovan, är ganska stor.

6.3.2 Informationsutbyte

För att kunna skydda oss mot transaktioner liknade dem i kapitel 6.3.1 ("slussning" av medel) så måste den svenska staten vidta åtgärder så att vi förhindrar eller försvårar liknade transaktioner. Syftet med lagen bör därför även fortsättningsvis vara i enlighet med dagens lagstiftning på området, nämligen att företag i en grupp skall ges möjligheten att utjämna vinster eller underskott sinsemellan, precis på samma sätt som ett enskilt företag kan göra mellan sina olika verksamhetsgrenar, vilket följer av neutralitetsprincipen. Däremot är inte syftet med lagen att företag skall kunna tillskansa sig skattelättnader, genom exempelvis "slussningsmodellen".

Därav förordas svenska politiker att intensifiera samarbetet över gränserna genom ett ökat och mer effektiviserat informationsutbyte, medlemsländernas skattemyndigheter emellan. På så vis kan skatteverket i Sverige på förhand avgöra om en transaktion görs av skäl i enlighet med lagens syfte eller ej.

6.3.3 Nuvarande lag vs. lagförslaget

En intressant jämförelse i detta sammanhang är att titta på konsekvenserna av den nutida lagstiftningen och den föreslagna. I synnerhet om EG-domstolen inom en snar framtid skulle komma att pröva reglerna om koncernbidrag och därmed förmodligen underkänna dem.

Ett domslut som till sin helhet underkänner den svenska lagstiftningen skulle få stora konsekvenser för svensk skattepolitik. Särskilt som stora summor pengar skulle kunna dras av med skatterättslig verkan för att sedan sändas till länder (se slussningsmodellen ovan under rubrik 6.3.1) där de förmodligen skulle kunna beskattas mer förmånligt eller inte alls.

Gör vi därför en jämförelse mellan skillnaderna i den nuvarande lagen och den som har föreslagits i denna uppsats finner vi uppenbara skillnader.

1. Enligt den nuvarande lagen riskerar vi att tappa stora mängder skattemedel genom att en dom från EG-domstolen kan användas med direkt effekt framför en svensk domstol. Detta innebär att staten inte kommer att kunna stoppa koncerner från att ge varandra koncernbidrag med belopp som vida överstiger ett underskott. Det nya förslaget motverkar dock detta.

2. Lagen av i dag ger heller inga förutsättningar för insyn eller kontroll över koncerners avsikter att sända medel över gränserna. Med den nya lagen skapar vi åtminstone teoretiska möjligheter att förhindra manipulation av underskott samt skapa insyn i koncerners avsikter och faktiska ekonomiska förutsättningar genom att vi kan skaffa oss information om mottagande bolag.

Sammanfattningsvis kan sägas att förlusten av att tappa skatteintäkter står sig slätt i en jämförelse med situationen att vi riskerar att tappa ännu fler svensketablerade företag till länder där de beskattas mer fördelaktigt. I synnerhet som tappade skatteintäkter skulle kunna uppbäras genom andra typer av skatter. Ett exempel skulle kunna vara att vi höjer bolagsskatten som ändå anses väldigt låg i förhållande till andra I-länder.

7 Slutsatser

Några slutsatser kan dras av det som har nämnts i denna uppsats. För det första kan jag konstatera att EG-domstolen är ganska progressiv i sitt arbete gentemot målet att upprätta en fri och harmoniserad marknad. Principen om rätten till fri etablering verkar vara en princip som EG-domstolen ”skattar” högt, antagligen som en av de högst värderade principerna inom Fördraget. Jag kan ytterligare konstatera att det finns få rättfärdigande grunder som eventuellt skulle kunna tillämpas, särskilt som koncernbidragsreglerna med största sannolikhet står i konflikt med EG-fördragets princip om fri etablering.

Jag kan också konstatera att svenska staten i viss mån är medveten om att EG-rätten kan påverka utformningen av våra direkta skatter, bland annat så har vi ändrat vissa delar i 35 kap IL genom proposition 2000/01:22. I dag tillåts utlandsägda bolag, med skattemässig verkan och ett fast driftställe inom Sverige, att lämna ett koncernbidrag mellan varandra (inom EES). Lagstiftningen har alltså närmat sig de förpliktelser som bör eftersträvas enligt våra samarbeten inom både OECD och EU.

Själv anser jag dock att ändringarna i koncernbidragsreglerna inte kan jämföras med de principer som EG-domstolen och EG-fördraget ställer upp för hur en lag bör vara anpassad efter, framförallt principen om fri etablering. Om domen i fallet M & S medför att Storbritannien blir tvungna att ändra sina regler och anpassa dem efter internationella förhållanden så kommer vi i Sverige troligen att behöva ändra våra regler då de till stor del liknar Storbritanniens. Med andra ord kan vi bli tvungna att ändra dem så att vi exempelvis måste börja tillåta gränsöverskridande transaktioner mellan ett bolag beläget i Sverige och ett dotterbolag utomlands, utan fast driftställe i Sverige.

För att undvika risken för urholkning av skattebaserna bör vi, som jag har föreslagit, sätta en gräns för hur mycket medel som kan sändas mellan olika bolag inom en koncern. Detta genom att endast tillåta bidrag som är avsedda att enbart täcka ett underskott i ett mottagande bolag. Vi bör därför begränsa beloppets storlek så att bolag inom en koncern inte kan ge varandra hur mycket pengar som helst så att det givande bolaget i princip går med förlust. Konsekvenserna av att inte ändra den nuvarande lagen skulle förmodligen bli stora genom att avsevärda summor eventuellt skulle kunna flyttas från Sverige till så kallade skatteparadis, genom den så kallade slussningsmetoden, beskriven ovan.

I uppsatsen har jag också visat att doktrinen ställer sig skeptisk till att vi får bibehålla lagstiftningen så som den är utformad i dag. Majoriteten av de författare, vars artiklar jag har redovisat i kapitel 5, tror att vi kommer få det tufft om koncernbidragsreglerna skulle nå EG-domstolen via ett förhandsavgörande. Oavsett om reglerna om koncernbidrag skulle fördömas av EG-domstolen eller ej, kvarstår det faktum att reglerna är restriktiva till sin utformning, särskilt som restriktionen går att utläsa "e contrario" ur dess nuvarande utformning.

En relevant fråga att ställa i sammanhanget vore: hur viktiga koncernbidragsreglerna egentligen är för en koncern? Är det rent av så att koncernbidragsreglerna är överskattade? Finns det andra metoder som är bättre eller mer ljusskygga, genom vilka företagen kan flytta stora summor medel över gränserna, utan att använda sig av reglerna i IL 35 Kap? Jag ställer mig frågan varför ingen lyfter fram reglerna om koncernbidrag i ljuset, genom att helt enkelt gå till domstol med ärendet.

Ett annat mer drastiskt förslag vore att ta bort reglerna om koncernbidrag i IL 35 kap. Vi skulle då stå utan dessa regler och därmed slopa möjligheten att skicka koncernbidrag. Att diskriminera sina egna medborgare är ju inte ett brott enligt EG-fördraget, bara att hindra eller särbehandla olika företag i samma situation. Om vi därav skulle slopa reglerna helt och hållet, genom att helt enkelt stryka dem ur lagstiftningen, så skulle vi slippa de problem som eventuellt skulle kunna uppstå genom minskade skattebaser.

Litteraturförteckning

Offentligt tryck

Aktiebolagslagen	(1975:1385)
EG-fördraget	“Consolidated version of the Treaty establishing The European Community”
Handböcker och handledningar från Skatteverket	”Handledning för internationell Beskattning 2000”
Inkomstskattelagen	(1999:1229)
Proposition 2000/01:22	”Anpassningar på företagsskatteområdet till EG-fördraget, m.m.”
SOU 1964:29	”Koncernbidrag m.m.”

Litteratur

Mellin, Mats & Schäder, Göran	”EU:s konstitution” fjärde upplagan, Nordstedts juridik AB, Stockholm 1999
Pelin, Lars	”internationell skatterätt”, Studentlitteratur, Lund, 2004, tredje omarbetade upplagan
Terra, Ben & Wattel Peter	European Tax Law, third edition, 2001, Kluwer Law
Wiman, Bertil	”Beskattning av företagsgrupper”, upplaga 1:1, Nordstedts juridik, Stockholm 2002

Artiklar

- Bergman, Elisabeth & Källqvist, Jan "EG-rättens påverkan på den svenska inkomstbeskattningen" KPMG magasin, november 2004
- Bergström, Sture "Rätten till etablering inom EU ur en inkomstskatterättslig synvinkel." SN 2000 s.663
- 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, Kluwer Law International 2001
- Bärebring, Anna "Mål C-168/01 Bosal Holding" SN 2004 s.146
- Doerr, Ingmar "A step forward in the field of European taxation and Cross-border loss relief: Some comments on the Marks and Spencer Case" Intertax, volume 32, issue 4, Kluwer Law International 2004
- Tjernberg, Mats "Rättfärdigandet av hindrande skatteregler mot bakgrund av EG-domstolens underkännande av ännu en svensk skatteregel." SN 2003

Rättsfallsförteckning

Dömda fall

Case C-6/64 Flaminio Costa ENEL (1964) ECR 585

Case C-270/83 Avoir Fiscal, Commission v France (1986) ECR 273

Case C-81/87 Daily mail, (1998) ECR 5483

Case C -204/90 Bachmann, (1992) ECR I-249

Case C-279/93 Schumacker, (1995) ECR I-225

Case C-55/94 Gebhard, (1995) ECR I-4165

Case C-18/95 Terhoeve, (1999) ECR I-345

Case C-307/97 Compagnie de Saint Gobain (1999) ECR I-6161

Case C-200/98 X and Y (1999) ECR I-8261

Cases C-397/98 and C-410/98, Metallgesellschaft and Hoechst. (2001)
ECR I-1727

Case C-168/01 Bosal Holding, (2003) ECR I-9409

Ej dömt fall

Case C-446/03 Marks and Spencer