



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Matilda Hedvall

Bosal Holding –  
och de svenska  
koncernbidragsreglernas  
förenlighet med EG-rätten

Examensarbete  
20 poäng

Sture Bergström och Anette Bruzelius

EG-skatterätt

Vårterminen 2004

# Innehåll

<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>5</b>
<b>FÖRORD</b>	<b>6</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>7</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>8</b>
1.1 Syfte	9
1.2 Problemformulering	9
1.3 Avgränsningar	11
1.4 Metod och material	11
1.5 Disposition	12
<b>2 ETABLERINGSFRIHETEN</b>	<b>13</b>
2.1 Introduktion	13
2.2 Artikel 43 EGF	13
2.3 Etableringsfriheten och direkt beskattning	14
2.4 Diskrimineringsförbudet	15
2.5 Restriktionsförbudet	16
2.6 Rättfärdigande av särbehandling	16
2.6.1 Effektiv skattekontroll och risken för skatteflykt	17
2.6.2 Minskning av skatteintäkter	18
2.6.3 Behovet av att bevara koherensen	19
2.7 Sammanfattande kommentarer	20
<b>3 KONCERNBIDRAGSREGLERNA</b>	<b>22</b>
3.1 Inledning	22
3.2 Definition av koncernbidrag	22
3.3 35:2a IL och målet X AB och Y AB	23
3.4 Sammanfattande kommentar	24

<b>4</b>	<b>BOSAL HOLDING</b>	<b>25</b>
4.1	Bakgrundsfakta	25
4.2	Den nederländska lagstiftningen – artikel 13.1 Wet op de vennootschapsbelasting	25
4.3	Bosal Holdings argument	26
4.4	Nederländska regeringens argument	26
4.5	Moder/dotterbolagsdirektivet	27
4.6	EG-domstolens dom	28
4.6.1	Förenlighet med moder/dotterbolagsdirektivet	28
4.6.2	Behovet av att bevara koherensen	29
4.6.3	Jämförbar situation - territorialitetsprincipen	29
4.6.4	Urholkning av skattebasen	30
<b>5</b>	<b>ANALYS AV BOSAL HOLDING</b>	<b>31</b>
5.1	Bosal Holdings betydelse	31
5.2	EG-domstolens dom	31
5.2.1	Förenlighet med moder/dotterbolagsdirektivet	31
5.2.2	Behovet av att bevara koherensen	31
5.2.3	Jämförbar situation - territorialitetsprincipen	32
5.2.4	Urholkning av skattebasen	33
<b>6</b>	<b>BOSAL HOLDINGS BETYDELSE FÖR KONCERNBIDRAGSREGLERNA</b>	<b>34</b>
6.1	Diskriminering	35
6.1.1	Jämförbar situation – territorialitets-principen	35
6.2	Restriktion	35
6.3	Rättfärdigande grunder	36
6.3.1	Behovet av att bevara koherensen	36
6.3.2	Urholkning av skattebasen	36
6.4	Andra rättfärdigande grunder?	37
6.4.1	Effektiv skattekontroll och risken för skatteflykt	37
<b>7</b>	<b>NÄSTA STEG – MARKS&amp;SPENCER</b>	<b>38</b>
7.1	Fakta i målet	38
7.2	Marks & Spencers argument	39
7.3	Special Commissioners argument	39
7.4	EG-domstolens dom?	39

<b>8 AVSLUTNING</b>	<b>40</b>
<b>BILAGA A – UTDRAG UR INKOMSTSKATTELAGEN</b>	<b>41</b>
<b>LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>42</b>
<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>44</b>
<b>FIGURFÖRTECKNING</b>	
Figur 1 35:2 IL	9
Figur 2 35:2a IL	10
Figur 3 Otillåtet koncernbidrag	10
Figur 4 35:2a IL	24
Figur 5 Otillåtet koncernbidrag	24
Figur 6 Artikel 13.1 - Tillåtet avdrag	26
Figur 7 Artikel 13. 1 - Otillåtet avdrag	26
Figur 8 Koherensargumentets innebörd enligt Bosal-domen	32
Figur 9 Bosal-fallets brister i koherensen	32
Figur 10 Jämförelse mellan artikel 13.1 och 35:2a IL	34
Figur 11 Otillåtet koncernbidrag	34
Figur 12 Koherensargumentet och koncernbidragsreglerna	36
Figur 13 Marks & Spencer-fallet	38

# Sammanfattning

Ett av de främsta målen inom Europeiska Unionen är att upprätta en gemensam marknad. Principen om *etableringsfrihet* i artikel 43 EGF är ett viktigt instrument i strävan att uppnå detta mål. Etableringsfrihetens huvudsyfte är att integrera marknaden genom att underlätta för medborgare och företag att etablera sig i ett annat medlemsland.

De svenska koncernbidragsreglerna har i doktrin varit föremål för diskussion under en längre tid. Efter X och Y AB-målet ändrades reglerna och att ge koncernbidrag till ett utländskt dotterbolag blev tillåtet under förutsättning att dotterbolaget genererar inkomst i Sverige genom ett fast driftställe. Mycket tyder på att utformningen av reglerna fortfarande står i strid mot etableringsfriheten i artikel 43 EGF.

I Bosal-målet vägrades det nederländska bolaget Bosal Holding BV avdrag för kostnader för andelsinnehav i utländska dotterbolag. Lagstiftningen i Nederländerna medgav endast avdrag för andelsinnehav för inhemska dotterbolag samt för utländska dotterbolag med ett fast driftställe i Nederländerna. EG-domstolen diskvalificerade den nederländska regeringens argument om att reglerna var rättfärdigade utifrån territorialitetsprincipen, behovet av att bevara koherensen i skattesystemet samt risken för urholkning av skattebasen.

Trots att den prövade regeln i Bosal-fallet skiljer sig från koncernbidragsreglerna anser jag att domen kan vara av principiellt värde. Båda reglerna villkorar den skattemässiga behandlingen av moderbolag beroende på var deras dotterbolag genererar inkomst. Domen bidrar således med viktiga pusselbitar i tolkningen av territorialitetsprincipen och koherensargumentet. Vid en eventuell tvist om koncernbidragsreglerna kommer det troligtvis bli svårt att rättfärdiga reglerna utifrån dessa grunder.

Härnäst väntas ett avgörande i Marks & Spencer-fallet. Detta fall har en närmare koppling till koncernbidragsreglerna än Bosal-fallet. Marks & Spencer rör frågan om gränsöverskridande förlustutjämning mellan koncernbolag i olika medlemsländer. Underkänns Storbritanniens argumentation i detta fall blir det troligtvis näst intill omöjligt att rättfärdiga koncernbidragsreglerna.

# Förord

Att skriva om ett ämne som inte har varit uppe till prövning i svensk domstol har varit inspirerande. Det finns inget facit över vad som är rätt eller fel utan framtiden får visa om mina slutsatser har varit riktiga.

Jag vill rikta ett stort tack till professor Sture Bergström och Anette Bruzelius för vägledning och uppmuntran under arbetets gång. Dessutom vill jag tacka Marie för mycket värdefulla språkliga och innehållsmässiga synpunkter och Daniel för korrekturläsning. Jag vill även tacka min mamma för allt stöd under min studietid.

Lund i maj 2004,

*Matilda Hedvall*

# Förkortningar

BV	Besloten vennootschap
Ds	Departementesserien
EG-domstolen	Europeiska gemenskapens domstol
EGF	Europeiska gemenskapens fördrag
EU	Europeiska unionen
FD	Fast driftställe
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
IL	Inkomstskattelagen
IstR	Internationales Steuerrecht
Kap.	Kapitel
M & S	Marks and Spencer
NL	Nederländerna
NLG	Nederländska golden
Prop.	Proposition
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar

# 1 Inledning

Ett av Europeiska Unionens främsta syften är att upprätta en gemensam marknad.<sup>1</sup> Den gemensamma marknaden ska kännetecknas av avsaknaden av hinder för den fria rörligheten mellan medlemsstaterna.<sup>2</sup> Grundstenarna för att uppnå detta syfte är de fyra friheterna, dvs fri rörlighet för kapital, personer, tjänster och kapital. *Etableringsfriheten* har ibland kallats för den femte friheten, men den innefattas under den fria rörligheten för personer. De fyra friheterna innefattar två grundläggande principer<sup>3</sup>:

1. Rätten att korsa gränsen till en annan medlemsstat.
2. Ett förbud att diskriminera på grund av nationalitet eller ursprung.

De här principerna påverkar den direkta beskattningen på så sätt att medlemsstaterna, trots sin suveränitet på området, måste ta hänsyn till EG-fördraget.<sup>4</sup>

En intressant fråga är om de svenska koncernbidragsreglerna kan anses strida mot den fria etableringsrätten i artikel 43 EGF. Reglerna i dess nuvarande utformning har ännu inte varit uppe för bedömning i EG-domstolen. Ett koncernbidrag innebär en möjlighet för koncernbolag att sinsemellan överföra inkomst förutsatt att ägandet överstiger 90% av andelarna. Det mottagande bolaget måste dock vara skattepliktigt i Sverige. Innebörden är alltså att ett dotterbolag som är etablerat i ett annat land endast kan ta emot koncernbidrag om det har ett fast driftställe i Sverige.<sup>5</sup> Frågan är om dessa regler är att betrakta som diskriminering eller restriktion och om det i sådana fall finns någon grund för rättfärdigande. Undantagsgrunder återfinns i artikel 46 EGF. Dessa är inte uttömmande då EG-domstolen i rättspraxis har utformat ett så kallat "rule of reason-test"<sup>6</sup>. Testet innebär i korthet att en regel kan rättfärdigas om den syftar till att uppnå ett tungt vägande allmänintresse och att den är proportionell. I de skattemål som varit föremål för prövning i EG-domstolen, har kreativiteten bland medlemsstaterna varit stor när det gäller argument för rättfärdigande. EG-domstolen har endast godtagit de argument som gäller behovet av en effektiv skattekontroll samt bevarandet av skattesystemets koherens.<sup>7</sup>

Hösten 2003 avgjordes fallet Bosal Holding<sup>8</sup>. Målet har följts med stort intresse<sup>9</sup> av EU:s medlemsstater då det kan antas få konsekvenser för

---

<sup>1</sup> Artikel 2 och 14 EGF

<sup>2</sup> Artikel 3 EGF

<sup>3</sup> Bate P, "Setting the Scene. The Legal Framework", European Taxation 2000-1/2 s.8

<sup>4</sup> se t ex Mål C-270/83 avoir fiscal, Mål C-17/00 De Coster p. 25, Mål C-118/97 Safir p.26  
<sup>5</sup> 35:2a § IL

<sup>6</sup> Ståhl K, Persson Österman R, "EG-skatterätt" s.124

<sup>7</sup> se Mål C-204/90 Bacmann, Mål C-250/95 Futura

<sup>8</sup> Mål C-168/01 Bosal Holding

<sup>9</sup> se t ex Lausterer M, "Der Binnenmarkt hat keine Steuergrenzen" IstR 20/2003 s.705,  
Snel F, "Bosal Holding case – Landmark or Business as Usual?" European Taxation 2003



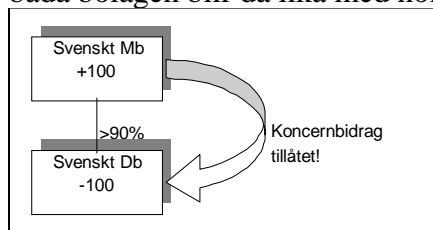
skatteregler som behandlar moderföretag skattemässigt annorlunda beroende på var deras dotterbolag genererar inkomst. Vilken betydelse fallet har för de svenska koncernbidragsreglerna kommer att undersökas i denna uppsats.

## 1.1 Syfte

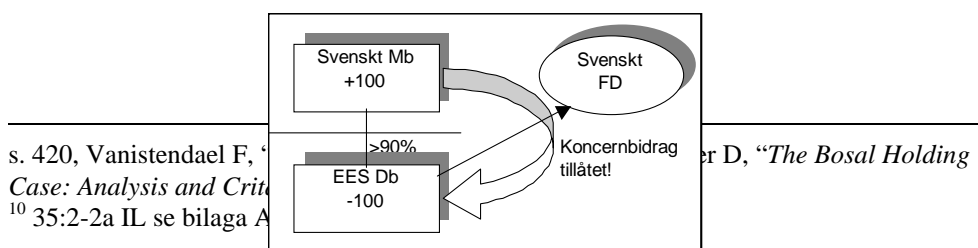
Mitt syfte med denna uppsats är att undersöka om de svenska koncernbidragsreglerna strider mot etableringsfriheten i artikel 43 EGF. För att uppfylla detta syfte kommer jag att ge läsaren en introduktion till etableringsfriheten i artikel 43 EGF samt redogöra för diskriminerings- och restriktionsförbudet i artikeln. Härvid hänvisar jag till rättspraxis på området. Dessutom beskriver jag de svenska koncernbidragsreglerna i inkomstskattelagens 35:e kapitel och i synnerhet förklara problematiken med 2a§ i samma kapitel. Utifrån denna grund är syftet att lägga fokus på det från hösten 2003 avgjorda målet Bosal Holding och därifrån dra slutsatser om koncernbidragsreglernas förenlighet med etableringsfriheten. Genom att till sist kort uppmärksamma det ännu ej avgjorda fallet Marks & Spencer, hoppas jag kunna bidra till ett fortsatt intresse för huruvida de svenska koncernbidragsreglerna är förenliga med EG-rätten.

## 1.2 Problemformulering

För att kunna ge ett koncernbidrag, så måste moderbolaget äga mer än 90% av andelarna i dotterbolaget. Dessutom ska företagen enligt huvudregeln vara svenska.<sup>10</sup> Anta att ett svenskt bolag har en nettointäkt som uppgår till 100. Bolaget äger mer än 90% av andelarna i ett annat svenskt bolag, alternativt ett dotterbolag inom EES som genom ett fast driftställe är skattskyldigt i Sverige, som gjort en förlust på 100. Moderbolaget kan då avdragsgillt ge ett koncernbidrag till dotterbolaget (se figur 1 och 2). Slutresultatet för de båda bolagen blir då lika med noll.

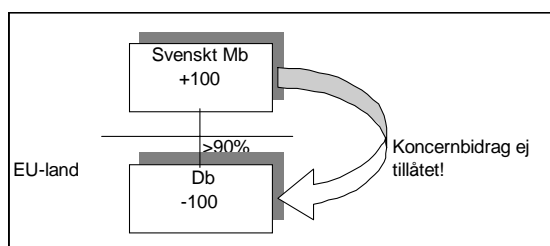


Figur 1 35:2 IL



Figur 2 35:2a IL

Anta samma förutsättningar men med förändringen att det svenska moderbolaget istället ger koncernbidraget till ett dotterbolag som är etablerat i ett annat EU-land (se figur 3). Det givna koncernbidraget kanske inte alls blir förmån för beskattning på grund av andra skatteregler. På så sätt kan skattebaser flyttas till andra länder.<sup>11</sup>



Figur 3 O tillåtet koncernbidrag

EG-domstolen har varit restriktiv med att tillåta skatteregler som hindrar etableringsfriheten. Dock har argument om säkerställandet av en effektiv skattekontroll och bevarandet av skattesystemets koherens godtagits.<sup>12</sup> I Sverige råder delade meningar<sup>13</sup> huruvida koncernbidragsreglerna strider mot etableringsfriheten eller ej. I doktrin har framförts att koncernbidragsreglerna skulle kunna rättfärdigas utifrån koherensargumentet eller territorialitetsprincipen.<sup>14</sup> Andra menar att rättspraxis tyder på att det kommer att bli svårt att rättfärdiga reglerna.<sup>15</sup>

Min problemformulering i denna uppsats är således:

<sup>11</sup> Exemplet hämtat från Bergström S "Rätten till etablering inom EU ur inkomstskatterättslig synvinkel" SN 2000 s.670

<sup>12</sup> se Mål C-250/95 Futura och Mål C-204/90 Bachmann

<sup>13</sup> se t ex Bergström S, "Rätten till etablering inom EU ur inkomstskatterättslig synvinkel" SN 2000 s.663, Bäbrebring A, "Mål C-168/01 Bosal Holding" SN 2004, Ståhl K, "En första anpassning av svenska skatteregler till EG-fördraget" SN 2001/4, "Moder/dotterbolagsdirektivet samt den fria etableringsrätten" SN 2003/12, Tjernberg M "Rättfärdigandet av hindrande skatteregler mot bakgrund av EG-domstolens underkännande av ännu en svensk skatteregel" SN 2003 s. 243

<sup>14</sup> Ståhl K, "Moder/dotterbolagsdirektivet samt den fria etableringsrätten" SN 2003/12

<sup>15</sup> Bäbrebring A, "Mål C-168/01 Bosal Holding" SN 2004, Tjernberg M, "Rättfärdigandet av hindrande skatteregler mot bakgrund av EG-domstolens underkännande av ännu en svensk skatteregel" SN 2003 s. 243

*Strider de svenska koncernbidragsreglerna mot diskriminerings- eller restriktionsförbudet i artikel 43 EGF och finns det i sådana fall någon grund för rättfärdigande?*

### 1.3 Avgränsningar

Uppsatsen inriktar sig på 35:1-2a §§ i IL. Jag kommer dock att beskriva samtliga paragrafer i kapitlet för att läsaren ska få en uppfattning om under vilka förutsättningar ett koncernbidrag kan lämnas. För att uppsatsen ska bli lättare att följa har jag valt att utgå från svenska moderbolag som lämnar koncernbidrag till dotterbolag i annat EU-land. Man skulle även kunna tänka sig situationen att ett svenskt dotterbolag lämnar koncernbidrag till ett moderbolag etablerat i en annan medlemsstat.

Min avsikt är att bedöma koncernbidragsreglernas förenlighet med EG-rätten. Det finns även andra regler i inkomstskattelagen, vilkas förenlighet med EG-rätten kan ifrågasättas.<sup>16</sup> Jag kommer inte att redogöra för dessa. Dubbelbeskattningsavtal mellan olika stater har också betydelse för möjligheten att lämna koncernbidrag. Särskilt är det antidiskrimineringsklausulerna som har uppmärksamrats. Jag kommer inte att behandla dubbelbeskattningsavtalen utan jag har helt och hållet inriktat mig på EG-rättens verkningar.

I kapitel 2 hänvisas till ett antal olika rättsfall. Rättsfallen syftar till att exemplifiera diskriminerings- och restriktionsförbudet i artikel 43 EGF samt att belysa olika rättfärdigande grunder. Avsikten har inte varit att täcka in alla rättsfall utan att finna relevanta. Därmed kan det finnas rättsfall som jag ej tagit upp, men som likväl hade kunnat användas. I kapitel 4-5 redogör jag för moder/dotterbolagsdirektivet. Direktivet har betydelse i Bosal-fallet, då det bland annat reglerar rätten till avdrag för kostnader hänförliga till andelsinnehav. Direktivet kommer dock inte att diskuteras i samband med koncernbidragsreglerna, eftersom dessa regler rör förlustutjämning och direktivet är således inte tillämpligt. Vidare kommer jag inte heller närmare diskutera huruvida moder/dotterbolagsdirektivet står i strid med EGF.

### 1.4 Metod och material

Uppsatsen utgår i första hand från rättsfall från EG-domstolen. Rättsfallen är huvudsakligen hämtade från Europeiska Unionens hemsida på internet. Urvalet av de rättsfall som redovisas i kapitel 2, har gjorts utifrån inspiration av lästa artiklar. Utöver rättsfall har jag använt mig av artiklar och böcker. I den deskriptiva delen av koncernbidragsreglerna har jag huvudsakligen utgått från lagtext samt förarbeten. Jag har även i den delen kompletterat

---

<sup>16</sup>se t ex CFC-lagstiftningen i 39a kap. IL eller 14:12 2men IL

med litteratur. Då fallet Marks & Spencer ej ännu är avgjort, har jag i det fallet använt mig av sekundärkällor. De figurer som förekommer i arbetet har jag konstruerat själv. Deras syfte är att förklara och förtydliga vissa situationer samt att underlätta vid analysen.

## 1.5 Disposition

I *kapitel 2* redogör jag för etableringsfriheten så som den lyder i artikel 43 EGF. Artikel 43 innehåller både ett diskrimineringsförbud och ett restriktionsförbud, därför förklaras dessa båda begrepp. Ett restriktionsförbud kan rättfärdigas på andra grunder än de som uttryckligen finns i EGF. För att pröva en annan rättfärdigandegrund brukar EG-domstolen använda sig av det så kallade *rule of reason* testet. Vad detta test innebär och olika rättfärdigande grunder som har prövats, kommer att beskrivas i kapitlet. Beskrivningen kommer att exemplifieras med rättspraxis från EG-domstolen.

*Kapitel 3* behandlar de svenska koncernbidragsreglerna. Då uppsatsens syfte är att undersöka koncernbidragsreglernas förenlighet med EGF, kommer tyngdpunkt läggas vid att förklara 35:2a IL. Detta lagrum tillkom efter det så kallade X AB och Y AB-målet, vilket också kommer att redogöras för i detta avsnitt.

Det, på hösten 2003, avgjorda nederländska rättsfallet Bosal Holding redogörs för i *kapitel 4*. De olika parternas argument kommer att belysas, då de kan ha betydelse för en eventuell tvist om de svenska koncernbidragsreglerna. Kapitlet avslutas med en genomgång av EG-domstolens dom.

En analys av Bosal Holding görs i *kapitel 5*. Stor vikt läggs på argumenten behovet av att bevara koherensen samt om det föreligger en jämförbar situation enligt territorialitetsprincipen.

I *kapitel 6* appliceras analysen av Bosal Holding på de svenska koncernbidragsreglerna. Kapitlet avslutas med ett kort resonemang om andra tänkbara rättfärdigande grunder.

I slutet av 2004 eller i början av 2005 väntas en dom i Marks & Spencer-fallet. Fallet rör de brittiska förlustutjämningsreglerna och en kort presentation av fakta i det målet ges i *kapitel 7*.

I det avslutande *kapitel 8* försöker jag knyta ihop säcken och sammanfatta min syn på de svenska koncernbidragsreglernas förenlighet med artikel 43 EGF.

# 2 Etableringsfriheten

## 2.1 Introduktion

Ett av den Europeiska gemenskapens främsta mål är att upprätta en gemensam marknad.<sup>17</sup> Etableringsfriheten är en av de viktigaste principerna i strävan att uppnå detta mål. Etableringsfrihetens huvudsyfte är att integrera marknaden genom att underlätta för medborgare och företag att etablera sig i ett annat medlemsland. Etableringsfriheten innefattas i den fria rörligheten för personer.<sup>18</sup> I EG-rättens praxis har begreppet etablering definierats:

*”begreppet etablering, i den mening som avses i artikel 52 (nu artikel 43) och följande i fördraget, innebär faktiskt utövande av en ekonomisk verksamhet genom en fast inrättning i en annan medlemsstat under obestämd tid.”<sup>19</sup>*

Skillnaden mellan rätten att etablera sig och den fria rörligheten för tjänster ligger bland annat i verksamhetens varaktighet. Verksamheten bedöms även utifrån hur ofta den har ägt rum, dess regelbundenhet och kontinuitet.<sup>20</sup>

## 2.2 Artikel 43 EGF

Rätten att fritt etablera sig inom unionen stadgas i fördragets artikel 43 och lyder enligt följande:

*”Inom ramen för nedanstående bestämmelser skall inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium förbjudas. Detta förbud skall även omfatta inskränkningar för medborgare i en medlemsstat som är etablerad i någon medlemsstat att upprätta kontor, filialer eller dotterbolag. Etableringsfriheten skall innefatta rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag, särskilt bolag som de definieras i artikel 48 andra stycket, på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare, om inte annat följer av bestämmelserna i kapitlet om kapital.”*

Etableringsfriheten är en rättighet för både fysiska och juridiska näringsdrivande rättssubjekt, enligt artikel 48 EGF. I fördraget jämföras alltså juridiska personer som gemenskapsmedborgare om den juridiska

---

<sup>17</sup> Artikel 2 och 14 EGF

<sup>18</sup> Ståhl K, Persson Österman R, ”EG-skatterätt” s.83

<sup>19</sup> Mål C-221/89, Factortame p. 20.

<sup>20</sup> Mål C-55/94, Gebhard p.27

personen har sitt säte inom EU eller bedriver merparten av sin verksamhet här.

Man brukar skilja på primär och sekundär etablering. Innebörden av primär etablering är antingen en nyetablering eller en fullständig överflyttning av en verksamhet till en annan medlemsstat. Med sekundär etablering avses att man etablerar ett dotterbolag, filial eller liknande i en annan medlemsstat. Båda etableringssätten täcks av artikel 43.<sup>21</sup>

EGF medger enligt artikel 46 under vissa omständigheter undantag från diskrimineringsförbuden och restriktionsförbuden. Undantag kan göras för nationella lagregler som grundas på hänsyn för den allmänna ordningen, säkerhet och hälsa.

## 2.3 Etableringsfriheten och direkt beskattning

Den direkta beskattningen faller inom medlemsstaternas kompetens.<sup>22</sup> Makten att beskatta är inte bara ett självändamål för staten utan påvisar, såväl nationellt som internationellt, en stats suveränitet och självständighet under internationell rätt. Att suveräniteten på detta område kan inskränkas på grund av de diskriminerings- och restriktionsförbudet i EGF, är följaktligen ett känsligt kapitel för medlemsstaterna.<sup>23</sup>

Som tidigare nämnts så bygger de fyra friheterna på två grundprinciper; ett förbud att diskriminera på grund av ursprung eller nationalitet samt principen som bygger på rätten att korsa en gräns inom EU utan att drabbas av oproportionerliga restriktioner.<sup>24</sup> Principerna får därmed följderna för den direkta beskattningen. Det innebär att trots att medlemsstaterna har suveränitet inom den direkta beskattningen, får inte lagstiftningen stå i strid med EG-rätten.<sup>25</sup> Artikel 43 förbjuder således medlemsstaterna från att diskriminera egenföretagare eller bolag av främmande nationalitet eller genom restriktioner hindra eller försvåra för statens egna medborgare eller bolag att etablera sig i en annan EU-stat.<sup>26</sup>

---

<sup>21</sup> Ståhl K, Persson Österman R, ”EG-skatterätt” s.83

<sup>22</sup> Mål C-307/97 *Compaigne de Saint-Gobain mot Finanzamt Aachen-Innenstadt* [1999] REG I-6161 p.56

<sup>23</sup> Lehner M, ”Limitations of the national power of taxation by the fundamental freedoms and non-discrimination clauses of the EC Treaty” EC Tax Review 2000/1 s.5

<sup>24</sup> Bergström S, Bruzelius A, ”Home-State Restrictions on the Freedom of Establishment in a Swedish Income Tax Law Perspective” s. 234, *Intertax Volume 29, Issue 6-7*, Kluwer Law International 2001

<sup>25</sup> Mål C-264/96 *ICI* p.19, Mål C-279/93 *Schumacker* p.21, Mål C-35/98 *Verkooijen* p.32, Mål C-141/99 *AMID* p.19

<sup>26</sup> Se Mål C-81/87 *Daily Mail* [1988] REG 5483 p.16 ”Även om dessa bestämmelser, enligt deras ordalydelse, bl.a. syftar till att säkerställa nationell behandling i värdmedlemslandet, så utgör de samtidigt förbud mot att ursprungslandet hindrar en av dess medborgare eller ett bolag som bildats i överensstämmelse med dess lagstiftning och som i övrigt motsvarar definitionen i artikel 58, från att etablera sig i en annan medlemsstat.”

## 2.4 Diskrimineringsförbudet

Artikel 12 i EGF förbjuder diskriminering på grund av nationalitet. Denna artikel är övergripande och ska endast tillämpas om det inte finns andra regler i fördraget som reglerar den aktuella situationen. Således ska artikel 43 tillämpas då det gäller diskriminering av etableringsfriheten.

I praxis har EG-domstolen betonat att diskriminering uppkommer om staten tillämpar olika regler på jämförbara situationer utan att de objektivt kan rättfärdigas eller om staten tillämpar samma regler på olika situationer.<sup>27</sup> Med andra ord så får inte jämförbara situationer behandlas olika och olika fall får inte behandlas lika. Då det gäller internationell skatterätt är ofta kriteriet för särskiljande behandling skattebetalarens hemvist. Skattebetalaren är som regel obegränsat skattskyldig i bosättningslandet medan den som är bosatt i annat land är begränsat skattskyldig. EG-domstolen har konstaterat att situationen mellan obegränsat och begränsat skattskyldiga som huvudregel inte är jämförbar.<sup>28</sup> Särbehandling kan dock tillåtas om skillnaden mellan bosatta och icke bosatta objektivt kan motiveras.<sup>29</sup>

Fördragsartiklarna är primärt inriktade på att förbjuda öppen diskriminering. Öppen diskriminering föreligger när en lagregel uttryckligen förfördelar en grupp människor, t ex på grund av nationalitet. I praxis har slagits fast att fördraget inte bara förbjuder öppen diskriminering utan även dold diskriminering.<sup>30</sup> Dold diskriminering innebär att man tillämpar ett annat särskiljande kriterium än nationalitet, men som leder till samma resultat. Ett sådant kriterium kan till exempel vara den skattskyldiges hemvist.<sup>31</sup> Öppen diskriminering kan endast rättfärdigas med de skäl som uttryckligen anges i artikel 46 EGF, nämligen hänsyn för den allmänna ordningen, säkerhet och hälsa.<sup>32</sup> Noteras bör att diskrimineringsförbudet inte är tillämpligt då en stat diskriminerar sina egna medborgare.

---

<sup>27</sup> Mål C-297/93 Schumaker p.30, Mål C-80/94 Wielockx p.17, Mål C-311/97 Royal Bank of Scotland p.26

<sup>28</sup> se Mål C-279/93 Schumacker p.31 "*I fråga om direkt beskattning är emellertid situationen för invånare i ett land och de som är bosatta i det landet generellt inte jämförbar*"

<sup>29</sup> Bergström S, Bruzelius A, "*Home-State Restrictions on the Freedom of Establishment in a Swedish Income Tax Law Perspective*" s. 234, Intertax Volume 29, Issue 6-7, Kluwer Law International 2001

<sup>30</sup> se t ex Mål C-279/93 Schumacker p.21 och 26, Mål C-80/94 Wielockx p.16, Mål C-107/94 Asscher p.36, Mål C-250/95 Futura Participations p.19,

<sup>31</sup> Ståhl K, Persson Österman R, "*EG-skatterätt*" s.85

<sup>32</sup> se även Mål C-311/97 Royal Bank of Scotland p. 32

## 2.5 Restriktionsförbudet

En restriktion kan innebära att ett lands lagar medför hinder eller försvårar för fysiska eller juridiska personer att förflytta sig eller genomföra gränsöverskridande åtgärder.<sup>33</sup> Lojalitetsprincipen i artikel 10 EGF innebär bland annat att medlemsstaterna ska följa EG-rättens restriktionsförbud. Restriktionsförbuden kompletterar således det grundläggande diskrimineringsförbudet på grund av nationalitet som återfinns i artikel 12 EGF.<sup>34</sup> Restriktionsförbudet är inte beroende av att subjekt av främmande nationalitet behandlas på ett otillåtet sätt.<sup>35</sup> EG-domstolen har definierat restriktionsförbudet i Terhove-målet på följande sätt<sup>36</sup>:

*”Bestämmelser genom vilka en medborgare i en medlemsstat hindras eller avskräcks från att lämna sitt hemland för att utöva sin rätt till fri rörlighet utgör således hinder för denna frihet, även om de tillämpas oberoende av de berörda arbetstagarnas nationalitet”*

Artikel 43 innehåller förutom ett förbud mot diskriminering även ett restriktionsförbud. Artikel 43 innebär även ett förbud mot att hindra eller försvåra för medlemsstatens *egna* medborgare eller bolag att etablera sig i någon annan medlemsstat.<sup>37</sup> Vissa inkomstskatteregler kan alltså innebära en förbjuden restriktion ur EG-rättslig synvinkel. Även om fördraget förbjuder diskriminering och restriktioner som hindrar den fria rörligheten, så är det viktigt i varje enskilt fall att bestämma vilken typ av överträdelse det handlar om. Det har betydelse för möjligheterna att rättfärdiga åtgärden.<sup>38</sup>

## 2.6 Rättfärdigande av särbehandling

Hittills har EG-domstolen varit mycket återhållsam med att godkänna rättfärdigande av särbehandling på den direkta beskattningens område. Öppet diskriminerande regler kan endast rättfärdigas då de syftar till att upprätthålla allmän ordning, säkerhet samt hälsa.<sup>39</sup> EG-domstolen har hittills inte godtagit en skatteregel på någon av dessa grunder. Argumentet att en medlemsstat befarar minskade skatteintäkter ingår inte heller bland de skäl som finns i EGF. Det har inte heller ansetts vara tvingande hänsyn av

---

<sup>33</sup> Bergström S, SN 2000 s.664, Mål C-251/98 Baars p.29

<sup>34</sup> Bergström S, ”Rätten till etablering inom EU ur inkomstskatterättslig synvinkel” SN 2000 s.663

<sup>35</sup> Bergström S, ”Rätten till etablering inom EU ur inkomstskatterättslig synvinkel” SN 2000 s.664

<sup>36</sup> Mål C-18/95 Terhoeve p.39

<sup>37</sup> Mål C-81/87 Daily Mail p.16, Mål C-264/96 ICI p.21, Mål C-200/98 X AB och Y AB p.26, Mål C-251/98 Baars p. 28, Mål C-141/98 AMID p.21

<sup>38</sup> Ståhl K, Persson Österman R, ”EG-skatterätt” s.86

<sup>39</sup> Artikel 46 EGF



allmänintresse.<sup>40</sup> Vid prövning av huruvida en fördragsstridig skatteregel kan rättfärdigas brukar EG-domstolen använda sig av det så kallade ”*rule of reason-testet*”.<sup>41</sup> För att en regel ska godtas måste tre krav vara uppfyllda:<sup>42</sup>

1. Regeln ska syfta till att uppnå ett tungt vägande allmänintresse.
2. Regeln ska verkligen vara ägnad att säkerställa det syfte som eftersträvas.
3. Regeln ska vara proportionell mot det intresse den ska tillgodose; det vill säga den får inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det eftersträvade syftet.

I de skattemål som prövats av EG-domstolen, har ett antal olika argument anförts som grund för rättfärdigandet av den omtvistade skatteregeln, t ex att det särbehandlade subjektet kompenseras av andra skattefördelar, administrativa och ekonomiska skäl, risken för minskade skatteintäkter, risken för skatteflykt, effektiv skattekontroll och behovet av bevarandet av skattesystemets inre sammanhang.<sup>43</sup> Även miljöskäl har anförts som grund för särbehandling.<sup>44</sup> Det finns ingen absolut lista med grunder som är rättfärdigande. EG-domstolen dömer utifrån fall till fall om intresset som medlemsstaten argumenterar för är värt att skydda. Det räcker som sagt inte enbart för medlemsstaten att intresset är skyddsvärt utan regeln måste också vara proportionerlig.<sup>45</sup> I nedanstående avsnitt kommer jag att redogöra för de skäl som är intressanta för ett rättfärdigande av koncernbidragsreglerna. Följaktligen så redogörs ej för argumentet som compensation genom andra skattefördelar<sup>46</sup> eller rättfärdigande på grund av administrativa och ekonomiska skäl.<sup>47</sup>

## 2.6.1 Effektiv skattekontroll och risken för skatteflykt

I Futura-fallet<sup>48</sup> har EG-domstolen uttalat rent principiellt att argumentet om att upprätthålla en effektiv skattekontroll skulle kunna godtas på grund av att det är ett tungt vägande allmänintresse. Därmed menade domstolen att en medlemsstat har rätt att vidta åtgärder som möjliggör att såväl de beskattningsbara inkomsternas storlek i denna stat som de förluster som har

---

<sup>40</sup> Mål C-264/96 ICI p.28, Mål C-397/98 Metallgesellschaft p.59, Mål C-324/00 Lankhorst-Hohorst GmbH p.37

<sup>41</sup> Ståhl K, Persson Österman R, ”EG-skatterätt” s.124

<sup>42</sup> Mål C-55/94 Gebhard p.37, Mål C-264/96 ICI p.20 generaladvokatens förslag till avgörande

<sup>43</sup> Vapaavouri A, ”On Justification in EC Tax Law” s.382-390

<sup>44</sup> Mål C-17/00 De Coster p.7

<sup>45</sup> Farmer P, ”The Court’s case law on taxation: a castle built on shifting sands?” EC Tax Review 2003/2 s.76, Mål C-17/00 De Coster p.37

<sup>46</sup> se t ex Mål C-270/83 avoir fiscal p.21, Mål C-175/88 Biehl, Mål C-330/91 Commerzbank p.16-19, Mål C-107/94 Asscher p.53, Mål C-18/95 Terhoeve, Mål C-307/97 Saint-Gobain samt Mål C-35/98 Verkooijen p.61

<sup>47</sup> se tex Mål C-273/93 Schumacker p.44, Mål C-35/98 Verkooijen p.48

<sup>48</sup> Mål 250/95 Futura

samband härmed kan kontrolleras på ett klart och precist sätt. I fallet godtogs dock inte kravet på dubbel bokföring.<sup>49</sup>

Fallet ICI<sup>50</sup>, Imperial Chemical Industries, rörde sig om ett bolag med säte i Storbritannien. ICI ägde tillsammans med ett annat bolag ett konsortium. Genom detta konsortium ägde ICI 49% av ett holdingbolag.<sup>51</sup> Holdingbolagets dotterbolag var etablerade i andra medlemsstater eller tredje land. ICI yrkade på förlustavdrag för ett av dotterdotterbolagen. Förlustavdraget beviljades ej, eftersom dotterdotterbolaget inte hade hemvist i Storbritannien. Storbritannien menade att reglerna syftade till att undvika att bildandet av dotterbolag utomlands användes för att undkomma skatt. EG-domstolen godtog inte resonemanget, då risken för skatteflykt inte hade samband med frågan om huruvida merparten av holdingbolagets dotterbolag hade sitt säte inom landet.<sup>52</sup>

Även i fallet Metallgesellschaft<sup>53</sup> argumenterade Storbritannien bland annat för risken för skatteflykt. I detta mål prövades regler om frivillig koncernbeskattning. Reglerna innebar att vid en utdelning från ett brittiskt dotterbolag till ett brittiskt moderbolag gavs det möjlighet att undslippa en slags förtida bolagsskatt genom att istället välja frivillig koncernbeskattning. Denna möjlighet gavs ej om moderbolaget hade hemvist i annan medlemsstat.<sup>54</sup> EG-domstolen fastslog, med hänvisning till ICI-fallet, att en etablering av ett dotterbolag utanför Storbritannien inte i sig innebär skatteflykt, då bolaget i fråga ändå omfattas av etableringsstatens skattelagstiftning.<sup>55</sup>

## 2.6.2 Minskning av skatteintäkter

I ICI-fallet argumenterade även Storbritannien att skattereglerna hade syftet att förebygga en minskning av skatteintäkterna, då det inte är möjligt att kompensera ett förlustavdrag med beskattning av dotterbolagets vinst.<sup>56</sup> EG-domstolen svarade att det åberopade skälet ej ingår bland de skäl som är uppräknade i artikel 46 och kan inte heller anses vara tvingande hänsyn av allmänintresse.<sup>57</sup>

Storbritannien anförde också i Metallgesellschaft-målet att den mer förmånliga särbehandlingen av inhemska koncerner kunde motiveras av risken för minskade skatteintäkter. Återigen hänvisade EG-domstolen till

---

<sup>49</sup> Mål C-250/95 Futura p.31

<sup>50</sup> Mål C-264/96 Futura

<sup>51</sup> Mål C-264/96 ICI p.3.

<sup>52</sup> Mål C-264/96 ICI p.26

<sup>53</sup> Mål C-397/98 Metallgesellschaft

<sup>54</sup> ibid p.26-30

<sup>55</sup> ibid p.57

<sup>56</sup> Mål C-264/96 ICI p.25

<sup>57</sup> ibid p.28

ICI-fallet där det fastslogs att minskningen av skatteintäkter inte är tvingande hänsyn av allmänintresse.<sup>58</sup>

### 2.6.3 Behovet av att bevara koherensen

I Bachmann-fallet<sup>59</sup> godtog EG-domstolen argumentet om bevarandet av skattesystemets koherens<sup>60</sup>. Fallet rörde den tyske medborgaren Hans-Martin Bachmann som arbetade i Belgien. Bachmann hade tecknat livförsäkring och andra försäkringar i ett tyskt försäkringsbolag. Vid den belgiska inkomstbeskattningen vägrades han avdrag för inbetalda premier avseende en pensionsförsäkring. Avdraget vägrades på den grund att premierna ej var betalda till ett belgiskt försäkringsbolag. EG-domstolen konstaterade att vägran att medge avdrag stred såväl mot den fria rörligheten för tjänster som mot den fria rörligheten för kapital. EG-domstolen fann dock att restriktionen var rättfärdigad med hänvisning till skattesystemets koherens i den mening att avdragsrätt förutsatte att utfallande belopp beskattades i Belgien.<sup>61</sup> Det måste alltså finnas ett direkt samband mellan avdragsrätten och skattskyldigheten.

I fallet Baars<sup>62</sup> prövades nederländska skatteregler som undantog aktier i bolag etablerade i Nederländerna från förmögenhetsbeskattning hos aktieägaren. Nederländerna hävdade att restriktionen rättfärdigades av behovet av att upprätthålla skattesystemets koherens. Därtill anförde Nederländerna att undantaget var utformat för att lindra den ekonomiska dubbelbeskattning som uppstår när både bolagets vinst och de tillgångar som aktieägarna investerat i företaget beskattas. Då endast bolag etablerade i Nederländerna är skattskyldiga till bolagsskatt var det därför motiverat att undanta aktier i dessa bolag från förmögenhetsskatt.<sup>63</sup> EG-domstolen godkände ej argumentationen. För det första var det ej frågan om ekonomisk dubbelbeskattning, då förmögenhetsskatten inte belastade de utdelade vinstmedlen utan beräknades på aktievärdet. Det spelade inte heller någon roll om bolaget gått med vinst eller ej, eftersom skatten togs ut i varje fall. För det andra poängterade EG-domstolen att det inte fanns något direkt

---

<sup>58</sup> Mål C-397/98 Metallgesellschaft p.59

<sup>59</sup> Mål C-204/90 Bachmann

<sup>60</sup> I de engelska språkversionerna av rättsfallen används termen "cohesion". I svensk översättning samt litteratur förekommer förutom "koherens" (Bergström S "Rätten till etablering inom EU ur inkomstskatterättslig synvinkel" SN 2000 s.667) följande översättningar: "kongruens" (Mål C-251/98 Baars p.30-35, Mål C-35/98 Verkooijen p.43), "skattesystemets inre sammanhang" (Ståhl K, "En första anpassning av svenska skatteregler till EG-fördraget" SN 2001 nr 4), "ett enhetligt skattesystem" (Mål C-264/96 ICI p.29), "principen om skatterättslig kontinuitet" (Mål C-80/94 Wielockx p.23) och "behovet av att tillförsäkra skattemässig konsekvens" (Mål C-107/94 Asscher p.55). Jag har valt att använda översättningen koherens.

<sup>61</sup> Mål C-204/90 Bachmann p.35

<sup>62</sup> Mål C-251/98 Baars

<sup>63</sup> Mål C-251/98 Baars p.30-35

samband. Dels var det två olika skatter som dessutom belastade två olika skattesubjekt.<sup>64</sup>

EG-domstolen fortsatte på samma linje i fallet Verkooijen<sup>65</sup>. Även detta mål handlade om aktieägare med aktieinnehav i utländskt etablerade bolag. Även fast utdelning till ett visst belopp var skattefritt enligt den nederländska lagstiftningen så beskattades aktieägaren Verkooijen för utdelning på aktier från ett belgiskt bolag. Den nederländska lagen innefattade ej utdelning på aktier i utländska bolag.<sup>66</sup> Den nederländska regeringen motiverade särbehandlingen med hänvisning till skyddet för skattesystemets koherens.<sup>67</sup> EG-domstolen avfärdade motiveringen och hänvisade till fallet Bachmann där det existerade ett direkt samband mellan avdragsrätten och skattskyldigheten. I det förevarande fallet fanns inget direkt samband, enligt EG-domstolen. Dessutom underströks att det handlade om två olika skatter som togs ut av olika skattskyldiga.<sup>68</sup>

Även i ett tyskt fall<sup>69</sup> anfördes argumentet om behovet att säkerställa skattesystemets koherens. Fallet handlade om det tyska bolaget Lankhorst-Hohorst GmbH som ägdes av ett holländskt bolag. Det holländska moderbolaget hade lånat ut 3 miljoner DEM till det tyska företaget. Lånet skulle betalas tillbaka under en tioårsperiod.<sup>70</sup> Den tyska skattemyndigheten menade att enligt tysk lagstiftning rörde det sig om underkapitalisering. Den ränta som betalades till moderbolaget var egentligen förtäckt vinstutdelning och därför skulle Lankhorst-Hohorst GmbH beskattas för denna inkomst. Lankhorst anförde dels att det ej var frågan om förtäckt vinstutdelning dels att lagstiftningen är diskriminerande då inhemska bolag har rätt till skattecredit. Den tyska skattemyndigheten hävdade att regeln behövdes för att bevara skattesystemets koherens. EG-domstolen påpekade, med hänvisning till Bachmann, att det måste finnas ett direkt samband avseende en och samma skattskyldig. Ett sådant direkt samband kunde inte anses finnas i detta fall när ett dotterbolag till ett moderbolag med säte utanför landet missgynnas skattemässigt utan att någon skattemässig förmån som kan kompensera för denna behandling har åberopats av den tyska regeringen.<sup>71</sup>

## 2.7 Sammanfattande kommentarer

När det gäller öppen diskriminering kan det rättfärdigas på de grunder som anges i EGF, det vill säga lagregler som grundas på hänsyn för den

---

<sup>64</sup> ibid p.40

<sup>65</sup> Mål C-35/98 Verkooijen

<sup>66</sup> ibid p.12-14

<sup>67</sup> ibid p.43

<sup>68</sup> ibid p.57-58

<sup>69</sup> Mål C-324/00 Lankhorst-Hohorst GmbH

<sup>70</sup> Mål C-324/00 Lankhorst-Hohorst GmbH p.7

<sup>71</sup> Mål C-324/00 Lankhorst-Hohorst GmbH p.42

allmänna ordningen, säkerhet och hälsa. Det är föga sannolikt att dessa grunder i framtiden kommer i fråga i mål inom den direkta beskattningens område.

Att även andra hinder än diskriminering är otillåtet har bekräftats i flertalet fall. Dessutom har det konstaterats att artikel 43 även omfattar ett förbud mot regler som hindrar medlemsländernas *egna* medborgare eller bolag att etablera sig i utlandet. Angående dold diskriminering och restriktioner har EG-domstolen haft en återhållsam syn, men man kan urskilja två skäl som godtagits; bevarandet av skattesystemets koherens och effektiv skattekontroll. EG-domstolen har dock påpekat att en särbehandling som grundar sig på något av dessa argument måste vara ägnad att säkerställa det syfte som eftersträvas samtidigt som den måste vara proportionerlig. Detta brukar kallas *rule of reason* testet.

Bevarandet av skattesystemets koherens har bara accepterats i fallet Bachmann, men argumentet har använts flitigt av medlemsländerna utan framgång. Vad som framkommit efter Bachmann är att EG-domstolen uppställer krav att det ska vara frågan om samma skattesubjekt samt att ett skattemässigt missgynnande ska kompenseras med en skattemässig förmån.<sup>72</sup>

EG-domstolen har också uttalat att man skulle kunna godta en särbehandling för att kunna upprätthålla en effektiv skattekontroll. Ett argument som framförts av många medlemsländer är att risken för minskade skatteintäkter skulle vara rättfärdigande. Detta argument har tillbakavisats med att det inte ingår bland de skäl som finns i artikel 46. Det kan inte heller anses utgöra tvingande hänsyn av allmänintresse (se punkt 1 i *rule of reason* testet)

Vid en eventuell tvist om de svenska koncernbidragsreglerna så finns det alltså få vägar att välja vid en argumentation för ett rättfärdigande.

---

<sup>72</sup> Mål C-251/98 Baars, Mål C-35/98 Verkooijen, Mål C-324/00 Lankhorst-Hohorst GmbH

# 3 Koncernbidragsreglerna

## 3.1 Inledning

Koncernbidrag är ett skattemässigt begrepp som inte finns inom den bolagsrättsliga sfären. Därför regleras koncernbidrag endast i den skatterättsliga lagstiftningen. Ett koncernbidrag avser förmögenhetsöverföringar mellan bolag i en koncern. Koncernbidragsregeln kom till med syftet att det inte ska vara ekonomiskt mindre fördelaktigt att driva verksamhet i flera bolag än i ett. Koncernbidraget ska skapa möjligheter till resultatutjämning mellan bolagen inom en koncern och därmed neutralisera beskattningen.<sup>73</sup> Det innebär bland annat att om en del av koncernen går med underskott bör detta underskott kunna kvittas mot rörelseöverskott i andra delar av koncernen. Normalt kan kvittning äga rum om överskotts- och underskottsverksamheten bedrivs inom ett enda företag.<sup>74</sup> Exempelvis kan ett svenskt företag som etablerar ett fast driftställe<sup>75</sup>, i Sverige eller utomlands, dra av eventuella förluster eftersom de utgör samma skattesubjekt.

## 3.2 Definition av koncernbidrag

Ett öppet koncernbidrag innebär en ekonomisk överföring, från ett bolag till ett annat inom en koncern, utan motprestation.<sup>76</sup> Ett öppet koncernbidrag kan sägas utgöra ett renodlat bidrag. Det skall särskiljas från vinstutdelning, aktieägartillskott och andra koncernöverföringar som kan liknas vid koncernbidrag men som skiljer sig från koncernbidrag av olika anledningar.<sup>77</sup> I 35 kap. IL rör det sig om öppna koncernbidrag. Den skatterättsliga innebörden av ett giltigt lämnat koncernbidrag är att det bolag som lämnar koncernbidrag medges avdrag för lämnat belopp samtidigt som det mottagande bolaget ska ta upp bidraget som skattepliktig intäkt.

Koncernbidragsreglerna återfinns i 35 kap. IL. Där regleras under vilka omständigheter koncernbidrag kan lämnas från ett bolag till ett annat bolag inom samma koncern. Ett koncernbidrag kan exempelvis lämnas från moderbolag till dotterbolag och dotterdotterbolag. Det kan även lämnas från andra hållet, dvs från dotterbolag till moderbolag samt även mellan systerbolag. Moderbolaget måste äga mer än 90% av andelarna i bolagen. Dessutom ska bolagen vara någon form av svenskt skattesubjekt som är

---

<sup>73</sup> SOU 1964:29 s.80

<sup>74</sup> Wiman B, "Beskattning av företagsgrupper" s.68

<sup>75</sup> 2:29 § IL

<sup>76</sup> SOU 1964:29 s.82

<sup>77</sup> SOU 1964:29 s.83ff

skattskyldigt för näringsverksamhet i Sverige, enligt 35:2 IL. Av 35:2a IL följer att reglerna även omfattar bolag i länder som omfattas av EES-avtalet<sup>78</sup> och som äger ett fast driftställe i Sverige (se även avsnitt 3.3).<sup>79</sup> I övrigt ska rekvisiten i respektive paragraf i 35 kap IL vara uppfyllda beroende på vilket bolag som lämnar respektive mottar koncernbidrag.

Koncernbidrag mellan moderbolag och dotterbolag samt även systerbolag regleras i 35:3-4 IL. Om bolagen står i direkt förbindelse med varandra kan alltså koncernbidrag lämnas. I 35:5 IL återfinns reglerna för koncernbidrag som gjorts mellan företag som kan fusioneras. Regeln aktualiseras när moderbolag lämnar koncernbidrag till ett annat bolag än ett helägt dotterbolag. Under sådana omständigheter utgör koncernbidraget avdragsgill kostnad respektive skattepliktig intäkt om det bolag som mottar koncernbidraget genom fusion mellan moder- och dotterbolag skulle kunna uppgå i moderbolaget. I 35:6 IL finns den så kallade slussningsregeln. Slussningsregeln innebär att ett koncernbidrag kan lämnas mellan svenska bolag genom att bidraget lämnas direkt eller slussas från givaren genom andra bolag till mottagaren. De bolag som koncernbidraget slussas genom ska ha rätt att göra avdrag enligt 3 §, 4 § eller 5 § i 35 kap. IL.

### 3.3 35:2a IL och målet X AB och Y AB

Efter en genomgång av svenska skatteregler har en anpassning till EGF gjorts.<sup>80</sup> Bland annat gjordes en ändring i koncernbidragsreglerna då de blivit underkända i ett mål i EG-domstolen.

Fallet<sup>81</sup> rörde två svenska bolag, X AB och Y AB. Det svenska moderbolaget vägrades avdrag för koncernbidrag till X AB. Y AB överklagade beslutet till Regeringsrätten som begärde förhandsbesked. Vid tiden för ansökan om förhandsbesked ägde koncernen 99,8 % av aktierna i Y AB. X AB ägde cirka 58 procent av aktierna direkt. Återstoden av kapitalet i Y AB ägdes av ett tyskt och ett nederländskt dotterbolag till X AB.<sup>82</sup> EG-domstolen som hänvisade till ICI-fallet erinrade om att artikel 43 EGF innefattar ett förbud mot att ursprungsstaten hindrar ett inhemskt bolag att etablera sig i en annan medlemsstat.<sup>83</sup> Den svenska regeringen motiverade inte särbehandlingen då de medgav att den stred mot etableringsfriheten i artikel 43.<sup>84</sup>

De ändringar som gjordes i koncernbidragsreglerna efter X och Y AB-fallet innebar att utländska bolag inom EES jämföras med svenska bolag. Dock

---

<sup>78</sup> EES-avtalet omfattar EU:s medlemsstater samt Norge, Island och Liechtenstein.

<sup>79</sup> Se bilaga A

<sup>80</sup> Se Ds 2000:28 och prop. 2000/01:22

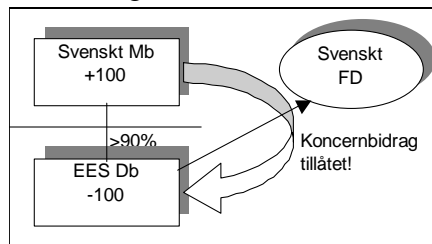
<sup>81</sup> Mål C-200/98 X AB och Y AB

<sup>82</sup> Mål C-200/98 X AB och Y AB p.5-7

<sup>83</sup> ibid p.26

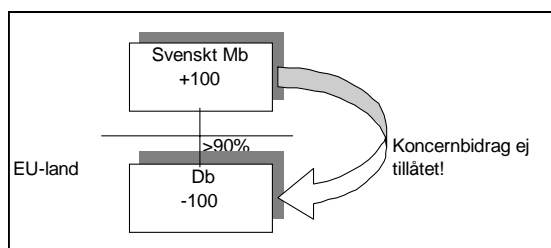
<sup>84</sup> ibid p.28-29

måste både givaren och mottagaren av ett koncernbidrag vara skattskyldiga för näringsverksamhet i Sverige.



Figur 4 35:2a IL

Det är alltså inte tillåtet för ett svenskt bolag att med avdragsrätt lämna ett koncernbidrag till ett bolag i ett EES-land som saknar fast driftställe i Sverige och som därmed inte kommer att beskattas för det mottagna bidraget här.



Figur 5 Otillåtet koncernbidrag

### 3.4 Sammanfattande kommentar

Koncernbidragsreglerna har anpassats för att överensstämma med internationella åtaganden. Avdragsrätten har utvidgats till att omfatta utländska bolag med hemvist inom EES-området som är skattepliktigt genom ett fast driftställe i Sverige. Denna ändring är dock, enligt min mening, minimal. Reglerna villkoras av att det utländska dotterbolaget ska ha en skattepliktig inkomst i Sverige. Det föreligger troligtvis fortfarande ett hinder mot etableringsfriheten då utländska företag utan fast driftställe i Sverige ej omfattas av koncernbidragsreglerna (se kapitel 6).



# 4 Bosal Holding

## 4.1 Bakgrundsfakta

Bosal Holding BV (i fortsättningen kallat Bosal), är ett holländskt bolag med begränsat ansvar (besloten vennootschap). Bosal innehar andelar i olika bolag, såväl inhemska som utländska. De utländska bolagen är etablerade både inom Europeiska unionen och utanför. Bosal äger andelar till mellan 50 och 100 procent av kapitalet i respektive bolag. Företaget sysslar med holding, finansiering och licenser.<sup>85</sup>

1993 begärde Bosal avdrag för räntor som uppgick till 3 969 339 NLG. Summan avsåg kostnader för finansieringen av innehav av andelar i bolag som var etablerade utanför Nederländerna, dock inom Europeiska unionen. Beloppet skulle dras av från Bosals skattepliktiga vinst. Bosal åberopade som grund, att artikel 13.1 i nederländska lagen om bolagsbeskattning (Wet op de vennootschapsbelasting) strider mot artikel 43 i EG-fördraget om rätten till fri etablering.<sup>86</sup> Bosal vägrades avdraget, enligt 1993 års taxeringsbeslut. Bosal överklagade beslutet till Hoge Raad der Nederlanden, som begärde förhandsavgörande.<sup>87</sup>

## 4.2 Den nederländska lagstiftningen – artikel 13.1 Wet op de vennootschapsbelasting

Artikel 13.1 i Wet op de vennootschapsbelasting (lag om bolagsbeskattning) föreskriver följande:

*”Vid fastställandet av inkomsten skall i denna varken inräknas de fördelar som härrör från innehav eller de kostnader som är hänförliga till detta innehav, såvida inte dessa kostnader indirekt är hänförliga till en inkomst som skall beskattas i Nederländerna (koncernfördel).”<sup>88</sup>*

Kärnan i det här fallet är att kostnader som är relaterade till ett innehav är inte avdragsgilla. Dock finns ett undantag som tillåter avdrag för kostnader av innehav om det visar sig att dessa kostnader har resulterat i en vinst som är beskattningsbar i Nederländerna (se figurerna 6-7).

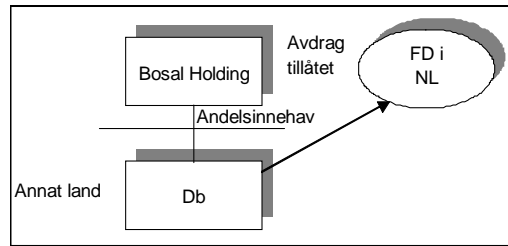
---

<sup>85</sup> C-168/01 Bosal Holding, generaladvokatens förslag p.6

<sup>86</sup> ibid p.7

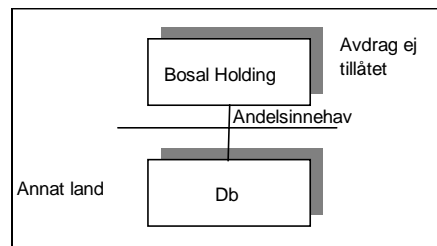
<sup>87</sup> ibid p.8

<sup>88</sup> C-168/01 Bosal Holding p.8



**Figur 6 Artikel 13.1 - Tillåtet avdrag**

Med andra ord så är inte kostnader som är hänförliga till en vinst i ett bolag i ett annat land avdragsgilla.



**Figur 7 Artikel 13. 1 - Otillåtet avdrag**

### 4.3 Bosal Holdings argument

Bosal argumenterade för det första att den nederländska lagen Wet op de vennootschapsbelasting strider mot etableringsfriheten i artikel 43 EGF. Lagstiftningen medför att en investering i ett dotterbolag i en annan medlemsstat missgynnas. Detta beroende på att kostnader som är hänförliga till en sådan investering ej är avdragsgilla, vilket de är om dotterbolaget är etablerat i Nederländerna. Vidare anförde Bosal, att den valfrihet som finns i moder/dotterbolagsdirektivet att inte medge avdrag för kostnader för andel i kapitalet i ett dotterbolag som inte redovisar skattepliktiga inkomster i Nederländerna gäller för samtliga innehav. Så är fallet även när dessa innehav direkt eller indirekt genererar skattepliktiga inkomster i Nederländerna.<sup>89</sup>

### 4.4 Nederländska regeringens argument

Den nederländska regeringen hävdade att lagstiftningen ej strider mot gemenskapsrätten. Om en restriktion ändå skulle anses föreligga, så argumenterade regeringen för att den likväl kan motiveras på objektiva

<sup>89</sup> Mål C-168/01 Bosal Holding p.16

grunder.<sup>90</sup> Som grund för sitt påstående om rättfärdigande av lagstiftningen framförde regeringen fyra argument:

1. Dotterbolag etablerade i annan medlemsstat och dotterbolag som är etablerade i Nederländerna befinner sig inte i objektivt jämförbara situationer.<sup>91</sup> Huruvida kostnaderna för andelsinnehav är avdragsgilla beror uteslutande på om det nödvändiga sambandet mellan de kostnader som moderbolaget har haft för att förvärva ett innehav och det förvärvade dotterbolagets vinst föreligger. Ett dotterbolag som uppnår vinst i Nederländerna kan inte jämföras med ett dotterbolag som inte gör detta.<sup>92</sup> Som stöd har även territorialitetsprincipen, såsom den erkändes i Futura-fallet<sup>93</sup>, åberopats för att motivera den skattemässiga särbehandlingen.<sup>94</sup>
2. Behovet av att upprätthålla koherensen i det Nederländska skattesystemet rättfärdigar avdragsvägran för kostnader som nederländska moderbolag har för utländska dotterbolag. Det finns ett direkt samband mellan ett moderbolags kostnader för andel i ett dotterbolags kapital och de inkomster i detta dotterbolag som är skattepliktiga i Nederländerna. Dessa nämnda kostnader har bidragit till att generera inkomsterna innan de dras av.<sup>95</sup>
3. Begränsningen av avdragsrätten för kostnader för andelar rättfärdigas av syftet att undvika att skattebasen urholkas i större omfattning än vad som är fallet vid en enkel minskning av skatteintäkterna.<sup>96</sup>
4. Wet op de vennootschapsbelasting är i vilket fall förenlig med artikel 4 i Moder/dotterbolagsdirektivet 90/435/EEG. Artikel 4 tillåter medlemsstaterna att reglera att kostnaderna för innehav inte får dras av från moderbolagets inkomster. Därmed kan medlemsstaterna till viss del vägra avdrag för sådana kostnader.<sup>97</sup>

## 4.5 Moder/dotterbolagsdirektivet

Att sammanföra bolag från olika medlemsstater kan vara nödvändigt för att inom gemenskapen skapa villkor liknande dem som råder på en inre marknad och därmed säkerställa att den gemensamma marknaden upprättas och fungerar väl. I inledningen till direktivet framgår att syftet är att

---

<sup>90</sup> Mål C-168/01 Bosal Holding p.16

<sup>91</sup> Mål C-168/01 Bosal Holding p.18

<sup>92</sup> Mål C-168/01 Bosal Holding, generaladvokatens förslag till avgörande p.15

<sup>93</sup> Mål 250/95 Futura p.18-22

<sup>94</sup> Mål C-168/01 Bosal Holding p.37

<sup>95</sup> Mål C-168/01 Bosal Holding p.19

<sup>96</sup> ibid p.20

<sup>97</sup> ibid p.21

sammanförande av bolag inte ska hindras av restriktioner, olägenheter eller snedvridning som beror på skattelagstiftningarna i medlemsstaterna. För att syftet ska uppnås ska konkurrensneutrala skatteregler införas för grupper av bolag från olika medlemsstater och slutligen genom införandet av ett gemensamt skattesystem.<sup>98</sup>

Vidare konstateras att skattebestämmelser avseende förhållandet mellan moderbolag och dotterbolag etablerade i olika medlemsstater varierar avsevärt från medlemsstat till medlemsstat. Generellt sett är sådana skattebestämmelser mindre fördelaktiga än de som är tillämpliga på moderbolag och dotterbolag i samma medlemsstat. Följden blir att samverkan mellan bolag från olika medlemsländer missgynnas i jämförelse med samverkan mellan bolag i samma medlemsland. För att underlätta grupperingar är det därför nödvändigt att eliminera denna nackdel och genom införandet av ett gemensamt system.<sup>99</sup>

## 4.6 EG-domstolens dom

### 4.6.1 Förenlighet med moder/dotterbolagsdirektivet

För det första bemötte domstolen argumentet angående att artikel 13.1 i Wet op de vennootschapsbelasting skulle vara förenlig med moder/dotterbolagsdirektivet. Domstolen påpekade att syftet med direktivet är att underlätta gränsöverskridande samarbete. Vidare är syftet att avskaffa skatteregler som negativt påverkar förhållandena mellan moderbolag och dotterbolag i olika medlemsstater. Dessa bestämmelser är generellt mindre fördelaktiga än de bestämmelser som är applicerbara på moder- och dotterbolag inom samma land.<sup>100</sup> Vidare påpekade domstolen att medlemsstaterna har möjlighet, enligt artikel 4.2 i direktivet, att lagstifta om att kostnader för innehav av ett dotterbolag i ett annat medlemsland ej är avdragsgilla från moderbolagets inkomst.<sup>101</sup> Därmed är artikel 13.1 i Wet op de vennootschapsbelasting förenlig med direktivet till den del den endast innebär att kostnader för dotterbolag ej är avdragsgilla.<sup>102</sup> Dock måste möjligheten att ej tillåta avdrag vara förenlig med artikel 43 i EG-fördraget. Domstolen prövade alltså med bakgrund av artikel 43 huruvida Nederländerna i enlighet med direktivet har rätt att endast delvis tillåta avdrag för kostnader, vilket föreskrivs i artikel 13.1 i Wet op de vennootschapsbelasting.<sup>103</sup> Domstolen konstaterade att begränsningen av avdragsrätten utgör ett hinder för bildande av dotterbolag i andra medlemsstater, då dotterbolagen normalt ej genererar skattepliktiga

---

<sup>98</sup> Preambel direktiv 90/435/EEG

<sup>99</sup> *ibid*

<sup>100</sup> Mål C-168/01 *Bosal Holding* p.22

<sup>101</sup> *ibid* p.23

<sup>102</sup> *ibid* p.25

<sup>103</sup> Mål C-168/01 *Bosal Holding* p.26

inkomster i Nederländerna.<sup>104</sup> Vidare fastställde domstolen att begränsningen även motverkar syftet med direktivet. Följaktligen ska direktivet tolkas i ljuset av EG-fördraget.

#### 4.6.2 Behovet av att bevara koherensen

Angående Nederländernas argument att bevara koherensen, inledde EG-domstolen med att erinra om att ett direkt samband kan saknas t ex när det rör sig om olika skattesubjekt.<sup>105</sup> EG-domstolen fortsatte sedan med sina skäl till varför det saknas ett direkt samband i detta fall:

Det saknas ett direkt samband mellan moderbolag i Nederländerna som å ena sidan får en skattefördel (avdragsrätt för kostnader för andelsinnehav i dotterbolag) och skattesystemen som är relaterade till dotterbolagen å andra sidan.<sup>106</sup>

Moderbolag och dotterbolag utgör skilda skattesubjekt.<sup>107</sup> Dessutom kompenseras inte moderbolag med dotterbolag i en annan medlemsstat för den begränsade avdragsrätten med en motsvarande fördel. Vidare så har kostnader som normalt skulle ha varit avdragsgilla inte beaktats vid beräkningen av skatten.<sup>108</sup>

Det föreligger inte något direkt samband mellan de avdragsgilla kostnaderna hos moderbolaget och de eventuella skattepliktiga inkomster ett dotterbolag genererar i medlemsstaten eller genom ett fast driftställe som det utländska dotterbolaget har i Nederländerna.<sup>109</sup>

#### 4.6.3 Jämförbar situation - territorialitetsprincipen

Argumentet om att det inte föreligger en jämförbar situation på grund av territorialitetsprincipen förkastades också av domstolen. Domstolen konstaterade att det finns en skillnad i förevarande mål och det av den nederländska regeringen åberopade målet Futura. EG-domstolen konstaterade i det fallet att den luxemburgska lagstiftningens krav på att ett förlustavdrag endast får göras om förlusterna har ett ekonomiskt samband med de inhemska inkomsterna var förenligt med territorialitetsprincipen och utgjorde därmed varken öppen eller dold diskriminering.<sup>110</sup> I Bosal-fallet påpekade EG-domstolen att i Futura-fallet tillämpades

---

<sup>104</sup> Mål C-168/01 Bosal Holding p.27

<sup>105</sup> Mål C-168/01 Bosal Holding. p.29

<sup>106</sup> ibid p.31

<sup>107</sup> ibid p.32

<sup>108</sup> ibid p.33

<sup>109</sup> ibid p.35

<sup>110</sup> Mål C-250/95 Futura p.18-22

territorialitetsprincipen på beskattningen av en enskild skattskyldig.<sup>111</sup> Vidare hänvisade EG-domstolen även till generaladvokatens förslag till avgörande. Generaladvokaten har i sitt förslag konstaterat att det är moderbolagen och inte dotterbolagen som omfattas av artikel 13.1 Wet op de veennotschapsbelasting. Moderbolagen befinner sig efter förvärv av ett dotterbolag i varje enskilt fall i en objektivt jämförbar beskattningssituation i hemlandet, oavsett om det förvärvade bolaget har sitt säte där eller i en annan medlemsstat.<sup>112</sup> Generaladvokaten hänvisade även till X AB och Y AB-fallet. I det fallet fastslog EG-domstolen att särbehandling på grund av var dotterbolaget har sitt säte vid beviljandet av en skatteförmån strider mot bestämmelserna om etableringsfrihet.<sup>113</sup>

#### 4.6.4 Urholkning av skattebasen

Inte heller argumentet om att begränsningen av avdragsrätten rättfärdigas med tanke på risken för urholkning av skattebasen godtogs av domstolen. Domstolen konstaterade att ett sådant rättfärdigande inte skiljer sig i sak från rättfärdigandet med avseende på risken för minskade skatteintäkter. Som grund för sitt påstående hänvisade domstolen till tidigare rättspraxis där detta slags rättfärdigande inte förekommer bland de skäl som räknas upp i artikel 46 EGF. Domstolen påpekade även att rättfärdigandet inte utgör ett tvingande hänsyn av allmänintresse som kan åberopas för att begränsa etableringsfriheten.<sup>114</sup>

---

<sup>111</sup> ibid p.38

<sup>112</sup> Mål C-168/01 Bosal Holding, generaladvokatens förslag till avgörande p.49

<sup>113</sup> Mål C-168/01 Bosal Holding, generaladvokatens förslag till avgörande p.51

<sup>114</sup> ibid p.42

# 5 Analys av Bosal Holding

## 5.1 Bosal Holdings betydelse

Bosal-fallet är av principiell betydelse då EG-domstolen ytterligare har flyttat fram positionerna vad gäller förtydligande av vad som godtas som rättfärdigande. I domen bekräftas återigen att inhemska moderbolag med dotterbolag i annan medlemsstat gentemot moderbolag med dotterbolag i samma land inte får särbehandlas. Dessutom styrker domen att det i framtiden kommer att bli svårt argumentera för en särbehandling utifrån koherensargumentet där det direkta sambandet mellan två olika skattesubjekt. Det betyder att flera medlemsstater kommer att få svårt att rättfärdiga lagstiftning som särbehandlar moderbolag med dotterbolag i annan medlemsstat.<sup>115</sup>

## 5.2 EG-domstolens dom

### 5.2.1 Förenlighet med moder/dotterbolagsdirektivet

Att EG-domstolen kommer fram till att direktivet ska tolkas i ljuset av EGF grundar sig troligtvis på att ett direktiv måste vara förenligt med den primära lagstiftningen. Huruvida direktivet är förenligt med EGF kommer inte vidare diskuteras i denna uppsats.

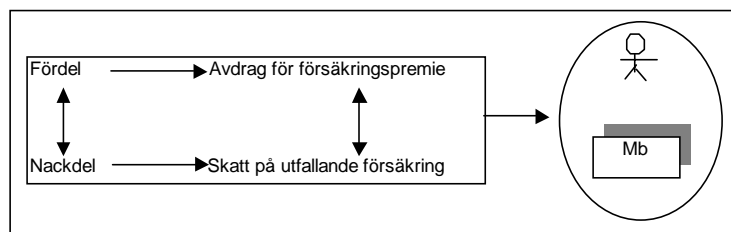
### 5.2.2 Behovet av att bevara koherensen

EG-domstolen fortsätter i Bosal-fallet sin snäva syn på koherensargumentet. Med hänvisning till Bachmann-fallet påpekade EG-domstolen ännu en gång att det ska vara en och samma skattskyldig för att det ska vara fråga om ett direkt samband. Koherensargumentet brister också på grund av att den begränsade avdragsrätten inte heller kompenseras av en motsvarande fördel. Detta tolkar jag som att koherensargumentet ska gälla en och samma skatteregel för en och samma skattskyldig. Min tolkning stöds också av att EG-domstolen konstaterade att det inte existerar koherens mellan de avdragsgilla kostnaderna för moderbolaget och de eventuella skattepliktiga inkomster dess dotterbolag uppnått i det medlemslandet eller i ett fast driftställe som det utländska dotterbolaget har i Nederländerna.

---

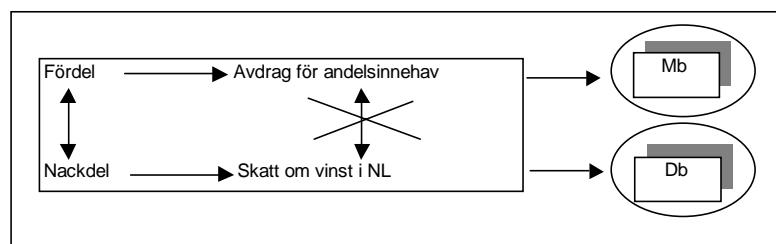
<sup>115</sup> se t ex Tysklands *Hinzurechnungsbesteuerung* som innebär att ett bolag som innehar andelar i ett utländskt bolag får betala en tilläggsskatt. Undantag görs om det utländska bolaget har uppburit vinst från ett i Tyskland oinskränkt skattskyldigt bolag.

Figuren nedan illustrerar hur jag tolkar koherensargumentets innebörd efter Bosal-domen. Ett direkt samband ska föreligga mellan den skattemässiga fördelen och nackdelen. Exemplet i figuren visar hur en skattemässig fördel (avdrag för försäkringspremie) kompenseras med en nackdel (skatteuttag på utfallande försäkring). Dessutom ska det vara fråga om koherens avseende en skatteregel. Till sist ska compensationen mellan en skattemässig fördel och nackdel utgå från en och samma skattskyldig till exempel en fysisk person eller en juridisk person (exempelvis ett moderbolag).



**Figur 8 Koherensargumentets innebörd enligt Bosal-domen**

Brister det någonstans i figuren ovan förefaller risken stor att EG-domstolen underkänner en argumentation om bevarandet av koherensen. I Bosal-fallet stämde inte den nederländska regeringens argumentation överens med ovanstående figur. Den brister både då det gäller det direkta sambandet mellan en och samma skatteregel samt att det är fråga om två olika skattesubjekt (se figur 9).



**Figur 9 Bosal-fallets brister i koherensen**

Att koncernbidragsreglerna också brister i koherensen (enligt kriterierna från Bosal-fallet) kommer att visas i avsnitt 6.2.1.

I EG-domstolens koherensdiskussion påpekar man att kostnader som normalt är avdragsgilla inte har beaktats vid beräkningen av skatten. Vad EG-domstolen menar med påståendet är oklart. Om de menar att kostnaderna ska vara avdragsgilla, så anser jag att de trampar medlemsstaterna på fötterna, eftersom det ligger inom medlemsstaternas kompetens att bestämma om en kostnad ska vara avdragsgill eller ej.

### 5.2.3 Jämförbar situation - territorialitetsprincipen

Det är anmärkningsvärt att EG-domstolen tar itu med nederländska regeringens argument att det skulle föreligga en ojämförbar situation utifrån territorialitetsprincipen efter att man diskuterat koherensargumentet. Man



får uppfattningen att detta argument skulle röra sig om en grund för rättfärdigande av en restriktion. Argumentationen är, enligt mig, en fråga om huruvida det föreligger diskriminering eller ej. Öppen diskriminering kan bara rättfärdigas utifrån de skäl som uttryckligen finns i EGF.

För att få en mer stringent rättspraxis borde EG-domstolen alltså i första hand ha utrett om det förelåg en diskriminering. Vid ett konstaterande att det inte är frågan om en diskriminering utan en restriktion ska EG-domstolen övergå till att pröva rättfärdigandegrunderna enligt det sätt som man i doktrin benämner *rule of reason* (se avsnitt 2.6).

EG-domstolen diskvalificerade argumentationen om att det ej förelåg ett jämförbart fall, eftersom det handlade om moderbolagens situation och det därmed förelåg en jämförbar situation. Med andra ord så befinner sig moderbolag med dotterbolag med skattepliktig inkomst i Nederländerna i samma situation som moderbolag med dotterbolag som inte uppbär skattepliktig inkomst i Nederländerna. Om det faktum att ett utländskt skattesubjekt tillhör ett annat skatteterritorium skulle vara tillräckligt för att utesluta ett diskrimineringstest, så hade EG-domstolen gjort artikel 43 meningslös. Inhemska och utländska dotterbolag tillhör ju alltid olika länder och är därmed också föremål för beskattning i dessa länder.

Angående åberopandet av Futura-fallet<sup>116</sup> ger EG-domstolen ett förtydligande av tolkningen. Futura-fallet rörde ett enskilt skattesubjekt och därför utgjorde inte kravet på att förluster ska ha ett ekonomisk samband med de inhemska inkomsterna för att få göra förlustavdrag en diskriminering. Att det i Bosal-fallet skulle finnas ett ekonomiskt samband mellan kostnaderna för ett andelsinnehav i ett dotterbolag och det dotterbolagets vinster spelar ingen roll eftersom det rör sig om två skilda skattesubjekt.

#### **5.2.4 Urholkning av skattebasen**

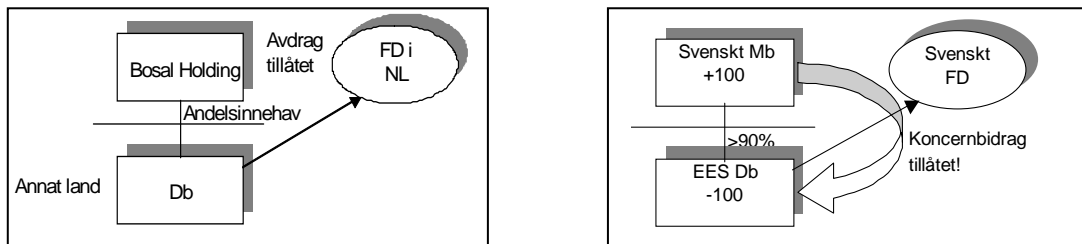
I likhet med tidigare rättspraxis godtog inte heller EG-domstolen Nederländernas argument om risken för urholkning av skattebasen. EG-domstolen håller i denna fråga en tydlig linje. Urholkning av skattebasen och risken för minskade skatteintäkter utgör inte ett tvingande hänsyn av allmänintresse som kan åberopas för att motivera en särbehandling.

---

<sup>116</sup> Mål C-250/95 Futura

## 6 Bosal Holdings betydelse för koncernbidragsreglerna

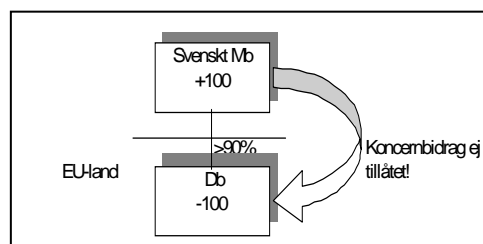
Trots att Bosal-fallet rör avdragsrätten för kostnader som uppkommit på grund av innehav i utländskt etablerade dotterbolag, så finns vissa likheter med koncernbidragsreglerna.



Figur 10 Jämförelse mellan artikel 13.1 och 35:2a IL

Som figuren ovan visar så ställer artikel 13.1 Wet op de vennootschapsbelasting och 35:2a IL upp krav på att det utländska dotterbolaget ska generera inkomst i hemlandet. Genereras ingen inkomst i hemlandet så är inte avdrag respektive givande av koncernbidrag tillåtet. I och med denna likhet så kan antas att domen är av betydelse för de svenska koncernbidragsreglerna. I och med domen i Bosal har vi fått några viktiga pusselbitar i tolkningen av koherensargumentet och territorialitetsprincipen, vilket troligtvis minskar chanserna för ett rättfärdigande av koncernbidragsreglerna.

Jag kommer i den följande analysen inte riktigt följa samma mönster som EG-domstolen gjorde i domen i Bosal. EG-domstolen gav sig där i kast med koherensargumentet före man behandlade territorialitetsprincipen. Territorialitetsprincipen är, enligt mig, en fråga om det föreligger en objektivt jämförbar situation eller med andra ord om det är fråga om en diskriminering. Därför kommer jag först utreda koncernbidragsreglerna utifrån diskrimineringsförbudet och därefter utifrån restriktionsförbudet. Allra först vill jag dock påminna läsaren om den bild som illustrerar särbehandlingen av utländska dotterbolag i koncernbidragsreglerna:



Figur 11 Otillåtet koncernbidrag

## 6.1 Diskriminering

Diskriminering föreligger om jämförbara fall behandlas olika samt om ej jämförbara fall behandlas lika.

### 6.1.1 Jämförbar situation – territorialitets-principen

En argumentation om att en särbehandling av utländska dotterbolag är rättfärdigat på grund av att de inte befinner sig i en jämförbar situation som inhemska dotterbolag, kommer troligtvis avfärdas av EG-domstolen som irrelevant. Det är de svenska moderbolagen som drabbas av regleringen att de inte får lov att ge koncernbidrag till ett utländskt dotterbolag utan fast driftställe i Sverige. Moderbolagen är således i en jämförbar situation oavsett i vilket land deras dotterbolag är etablerade. Detta resonemang fördes även i Bosal-fallet. Följaktligen är det de svenska moderbolagen som särbehandlas i koncernbidragsreglerna och då täcks det ej in under EGF, eftersom det rör sig om ett missgynnande av svenska bolag.

EG-domstolen har även i domen (med hänvisning till Futura-fallet) betonat betydelsen av att moderbolag och dotterbolag är olika skattesubjekt. Ett moderbolag beskattas aldrig för inkomster i sina dotterbolag, oavsett om dotterbolaget är skattskyldigt i samma land eller inte. Att EG-domstolen anför att territorialitetsprincipen bara kan appliceras på ett och samma skattesubjekt, innebär att argumentet ej är gångbart för svensk del. Koncernbidragsreglerna riktar sig till två olika skattesubjekt.

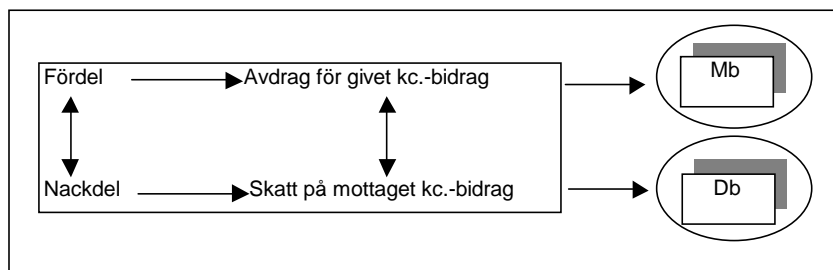
## 6.2 Restriktion

Restriktionsförbudet i artikel 43 EGF är inte beroende av att ett subjekt av främmande nationalitet behandlas på ett otillåtet sätt. Det innebär även ett förbud mot att hindra eller försvåra för medlemsstatens *egna* bolag att etablera sig i en annan medlemsstat. Koncernbidragsreglerna tillåter ej svenska moderbolag att lämna koncernbidrag till utländska dotterbolag. Således är reglerna ett hinder för utlandsetablering och är med andra ord en restriktion. I följande avsnitt kommer jag att pröva de rättfärdigande grunder som var föremål för bedömning i Bosal-fallet samt kort ta upp andra rättfärdigande grunder som inte bedömdes i fallet.

## 6.3 Rättfärdigandegrunder

### 6.3.1 Behovet av att bevara koherensen

Ett koncernbidrag kan ges mellan två bolag inom en koncern om förutsättningarna i 35 kap. IL är uppfyllda (se mer härom i kapitel 3). Det är inte tillåtet att ge ett koncernbidrag till ett utländskt dotterbolag om det inte genererar inkomst genom ett fast driftställe i Sverige (se figurerna 2 och 3 i avsnitt 1.2) Restriktionen har av vissa i doktrin motiverats utifrån koherensargumentet. Vid en eventuell tvist om koncernbidragsreglerna kommer det troligtvis bli svårt att rättfärdiga dem utifrån koherensargumentet. Det har i avsnitt 5.2.2 visats hur jag tolkar koherensens innebörd efter Bosal-domen. Som figur 12 nedan illustrerar, så föreligger det, enligt mig, en tydligare koherens i koncernbidragsreglerna än i artikel 13.1 Wet op de vennootschapsbelasting, men om den är tillräcklig är tveksamt. Det skulle kunna hävdas att det i koncernbidragsreglerna finns ett direkt samband mellan en och samma skatteregel. Avdragsrätten för det givna koncernbidraget och skatteplikten för det mottagna anser jag har ett närmare samband än de förutsättningar som låg till grund i Bosal-fallet. Denna skattemässiga fördel görs dock beroende av ett annat skattesubjekt. Med utgångspunkt i domen i Bosal verkar det högst tvivelaktigt om koncernbidragsreglerna kan rättfärdigas utifrån koherensargumentet då det rör sig om två skilda skattesubjekt.



Figur 12 Koherensargumentet och koncernbidragsreglerna

### 6.3.2 Urholkning av skattebasen

Skulle de svenska koncernbidragsreglerna underkännas löper Sverige en risk att skattebasen urholkas. detta argument är dock inte något att luta sig mot. EG-domstolen har hållit en klar linje i rättspraxis angående argumentet. Risken för urholkning av skattebasen och minskning av skatteintäkter är inte av tvingande allmänintresse och kan därför inte rättfärdigas på den grunden.

## 6.4 Andra rättfärdigande grunder?

### 6.4.1 Effektiv skattekontroll och risken för skatteflykt

EG-domstolen har uttalat att effektiv skattekontroll skulle kunna godtas på grund av att det är ett tungt vägande allmänintresse (se avsnitt 2.6.1). Vilka sorts regler som skulle kunna rättfärdigas med argumentet effektiv skattekontroll är oklart. Det som framkommit är att sådana regler måste i varje fall vara proportionerliga för att godtas.<sup>117</sup> Koncernbidragsreglerna kan troligtvis inte anses vara sådana regler som syftar till att upprätthålla en effektiv skattekontroll och därför faller denna grund för rättfärdigande.

Argumentet om risken för skatteflykt kommer sannolikt inte heller godtas som rättfärdigande grund för koncernbidragsreglerna. EG-domstolen har konstaterat att en etablering av dotterbolag i en annan medlemsstat inte i sig innebär skatteflykt (se avsnitt 2.6.1). Själv anser jag inte att syftet med att etablera ett dotterbolag i ett annat land skulle vara skatteflykt. En utlandsetablering görs troligtvis i de flesta fall på andra grunder, t ex man vill komma närmare kunden eller produktionsfördelar. Att ej tillåta koncernbidrag till utländska dotterbolag är inte heller en proportionerlig åtgärd för att förhindra skatteflykt, då den restriktionen drabbar alla bolag med utländska dotterbolag, även de som inte avser att fly undan skatt.

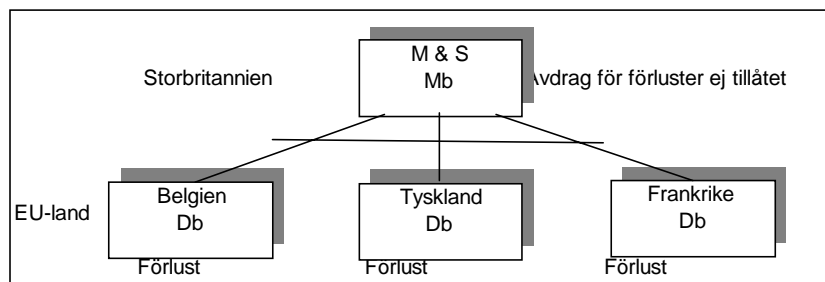
---

<sup>117</sup> Se Mål 250/95 Futura där kravet på dubbel bokföring ej kunde rättfärdigas med argumentet effektiv skattekontroll.

# 7 Nästa steg – Marks&Spencer

## 7.1 Fakta i målet

Marks and Spencer Plc (i forts. M & S) är ett brittiskt företag och därmed också föremål för bolagsskatt i Storbritannien. M & S har ett flertal dotterbolag både i Storbritannien och i andra EU-länder. Dotterbolagen som var etablerade i Belgien, Tyskland och Frankrike gick med förlust och därför bestämde sig M & S för att avyttra några av bolagen och avsluta försäljningsverksamheten.<sup>118</sup> M & S yrkade avdrag för förlusterna i mars 2001. Avdraget nekades av den brittiska skattemyndigheten med motiveringen att dotterbolagen var varken etablerade eller verksamma genom ett fastdriftställe i Storbritannien. Detta beslut var också överstämmande med den brittiska skattelagstiftningen. Tidigare lagstiftning medgav endast koncernavdrag om bolagen var etablerade i Storbritannien. Dock utvidgades rätten till avdrag, till följd av ICI-fallet, till att omfatta dotterbolag i annat land under förutsättning att det har verksamhet i Storbritannien genom ett fast driftställe.<sup>119</sup>



Figur 13 Marks & Spencer-fallet

M & S överklagade beslutet då de ansåg att det stred mot etableringsfriheten enligt artikel 43 och 48 EGF.<sup>120</sup> Även nästa instans, Special Commissioners, nekade avdraget, vilket medförde att M & S överklagade till High Court of Justice. High Court of Justice har bitt EG-domstolen, i enlighet med artikel 234 EGF, om ett förhandsavgörande. Dom i målet väntas i slutet av år 2004 eller i början av 2005.

<sup>118</sup> Hinnenkens L, "The Marks and Spencer Case: UK Special Commissioners Find UK Group Relief Rules Compatible with Freedom of Establishment", European Taxation 2003 No.5 Article 8 s.175

<sup>119</sup> Ibid s.176

<sup>120</sup> Doerr I, "A Step Forward in the Field of European Corporate Taxation and Cross-border loss Relief: Some Comments on the Marks and Spencer Case" Intertax, Volume 32, Issue 4, Kluwer Law International 2004

## 7.2 Marks & Spencers argument

M & S har anfört att nekande av förlustavdrag för dotterbolag etablerade i en annan medlemsstat bryter mot artikel 43 EGF. Den engelska lagstiftningen hindrar M & S att etablera dotterbolag i andra medlemsländer. Reglerna innebär en särbehandling baserad på var dotterbolagen har sin hemvist. Det är, enligt M & S, en otillåten restriktion enligt artikel 43 EGF.<sup>121</sup>

## 7.3 Special Commissioners argument

Special Commissioners hävdade, med hänvisning till artikel 43, att en medlemsstat har rätt att skattemässigt favorisera en etableringsform framför än en annan. Därför kan förlustavdrag tillåtas för fast driftställe, men inte för ett utländskt dotterbolag. Vidare, menade Special Commissioners, att utländska dotterbolag inte befinner sig i en objektivt jämförbar situation som inhemska dotterbolag. Dessutom faller inte det nekade avdraget in under förbuden i artikel 43 EGF, eftersom beskattning är varje stats ensak. Det existerar inte heller någon harmonisering av direkta skatter på denna punkt. Slutligen påpekade Special Commissioners att även om det nekade förlustavdraget medför ett hinder mot etableringsfriheten, kan det ändå anses rättfärdigat på grund av behovet av koherensen i skattesystemet.<sup>122</sup>

## 7.4 EG-domstolens dom?

EG-domstolens dom är att vänta i slutet av 2004 eller i början av år 2005. I enlighet med tidigare rättspraxis, tror jag att EG-domstolen kommer avfärda argumentet om att utländska dotterbolag ej befinner sig i objektivt jämförbar situation som inhemska dotterbolag. I likhet med Bosal-fallet är det de brittiska moderbolagen som ska jämföras och de befinner sig ju i en jämförbar situation. Frågan är då om denna restriktion kan rättfärdigas utifrån koherensargumentet. För egen del tror jag att EG-domstolen kommer att underkänna argumentet på grund av att det är fråga om två skilda skattesubjekt.

---

<sup>121</sup> Hinnenkens L, "The Marks and Spencer Case: UK Special Commissioners Find UK Group Relief Rules Compatible with Freedom of Establishment", European Taxation 2003 No.5 Article 8 s.176

<sup>122</sup> Ibid

## 8 Avslutning

De svenska koncerbidragsreglerna har i sin nuvarande utformning inte prövats huruvida de strider mot etableringsfriheten i artikel 43 EGF. Vid en eventuell tvist om koncerbidragsreglerna talar det mesta, enligt min mening, för att EG-domstolen kommer att diskvalificera reglerna.

Att hävda att reglerna inte utgör någon diskriminering på grund av att det ej är fråga om en jämförbar situation framstår som omöjligt efter Bosal-fallet. I det fallet konstaterades att det var de nederländska moderbolagens situation som skulle jämföras. De befinner sig enligt EG-domstolen i en jämförbar situation oavsett var deras dotterbolag är etablerade någonstans. Vid en parallell med koncerbidragsreglerna är det således situationen för de svenska koncerbidragsgivande bolagen som ska jämföras.

Diskrimineringsförbudet enligt EGF täcker ej in de egna medborgarna eller bolagen. I rättspraxis har dock fastslagits att artikel 43 EGF även innebär ett förbud mot att hindra de egna bolagen att etablera sig i en annan medlemsstat. Koncerbidragsreglerna innebär alltså en otillåten restriktion. Att rättfärdiga reglerna utifrån behovet av att skydda skattebasen eller risken för minskade skatteintäkter verkar obefintligt. Angående dessa argument har EG-domstolen varit konsekvent. Dessa skäl är inte av tungt vägande allmänintresse. Jag anser att av störst betydelse är hur EG-domstolen kommer att bemöta koherensargumentet i M & S-fallet. Till skillnad från Bosal-fallet, är det ett närmare samband mellan avdrag och skatteplikt i de brittiska förlustutjämningsreglerna och de svenska koncerbidragsreglerna. Det har i svensk doktrin hävdats att detta samband är tillräckligt för att rättfärdiga koncerbidragsreglerna. Själv tror jag inte att man kan försvara reglerna utifrån detta argument då EG-domstolen konsekvent har avfärdat regler där en skattemässig fördel görs beroende av ett annat skattesubjekt.



# Bilaga A – Utdrag ur Inkomstskattelagen

## 35 kap. Koncernbidrag

### Huvudregel

**1 §** Koncernbidrag skall dras av hos givaren och tas upp hos mottagaren, om förutsättningarna för avdrag i detta kapitel är uppfyllda.

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

### Definitioner

**2 §** Med moderföretag avses i detta kapitel ett företag som äger mer än 90 procent av andelarna i ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening och som är

- ett svenskt aktiebolag,
- en svensk ekonomisk förening,
- en svensk sparbank,
- ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag,
- en svensk stiftelse som inte omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i 7 kap., eller
- en svensk ideell förening som inte omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i 7 kap.

Med helägt dotterföretag avses i detta kapitel det företag som ägs av moderföretaget enligt första stycket.

**2 a §** Vid tillämpning av bestämmelserna i detta kapitel skall ett utländskt bolag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) och som motsvarar ett svenskt företag som anges i dessa bestämmelser behandlas som ett sådant företag, om mottagaren av koncernbidraget är skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänförs till. Detsamma gäller i fråga om mottagaren om denne är ett sådant svenskt företag som skall anses ha hemvist i en utländsk stat inom EES enligt ett skatteavtal och är skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänförs till. Lag (2000:1341).

# Litteraturförteckning

## Offentligt tryck

Inkomstskattelagen (1999:1229)

EG-fördraget

Direktiv 90/435/EEG      ”Moder/dotterbolagsdirektivet”

SOU 1964:29              ”Koncernbidrag m.m.”

Prop. 2000/01:22        ”Anpassningar på företagsskatteområdet till EG-fördraget, m.m.”

Ds 2000:28                ”Anpassningar på företagsskatteområdet till EG-rätten”

## Böcker

Ståhl Kristina              ”EG-skatteätt” Iustus Förlag AB, Uppsala 2000  
Persson Österman Roger

Wiman Bertil              ”Beskattning av företagsgrupper” Upplaga 1:1  
Norstedts Juridik AB 2002

## Artiklar

Aigner D                    “The Bosal Holding BV Case: Parent-Subsidiary  
Directive and Freedom of Establishment”,  
Intertax, Volume 32, Issue 3, Kluwer Law  
International 2004

Bater Paul                  ”Setting the Scene: The Legal Framework”  
European Taxation 2000

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 Corporate Taxation and Cross-border loss Relief: Some Comments on the Marks and Spencer Case” Intertax, Volume 32, Issue 4, Kluwer Law International 2004*
- Farmer P                         *“The Court’s case law on taxation: a castle built on shifting sands?” EC Tax Review 2003/2*
- Hinnenkens Luc                *“The Marks and Spencer Case: UK Special Commissioners Find UK Group Relief Rules Compatible with Freedom of Establishment”, European Taxation 2003 No.5 Article 8*
- Lausterer Martin                *“Der Binnenmarkt hat keine Steuergrenzen” IstR 20/2003 s.705*
- Lehner M                         *“Limitation of the national power of taxation by the fundamental freedoms and non-discrimination clauses of the EC Treaty” EC Tax Review 2000/1*
- Sneel F                            *“Bosal Holding case - Landmark or Business as Usual?”, European Taxation, 2003 International Bureau of Fiscal Documentaion*
- Ståhl Kristina                    *”En första anpassning av svenska skatteregler till EG-fördraget” SN 2001*
- Ståhl Kristina                    *“Moder/dotterbolagsdirektivet samt den fria etableringsrätten” SN 2003 s.878*
- Tjernberg Mats                 *“Rättfärdigandet av hindrande skatteregler mot bakgrund av EG-domstolens underkännande av ännu en svensk skatteregel” SN 2003*
- Vanistendael F                 *“Bosal?!” EC Tax Review 2003/4*
- Vapaavouri Ahti                *“On Justification in EC Tax Law” Scandinavian Studies in Law, Volume 44, Stockholm 2003*
- Weber Dennis                    *“The Bosal Holding Case: Analysis and Critique”, EC Tax Review 2003/4*

# Rättsfallsförteckning

Mål 270/83 *avoir fiscal* [1986] ECR 273

Mål C-81/87 *Daily Mail* [1988] ECR 5483

Mål C-175/88 *Biehl* [1990] ECR I-1779

Mål C-221/89 *Factortame* [1991] REG s. I-03905

Mål C-204/90 *Bachmann* [1992] ECR I-249

Mål C-330/91 *Commerzbank* [1993] ECR I-4017

Mål C-279/93 *Schumacker* REG 1995 s. I-225

Mål C-55/94 *Gebhard* REG 1995 s. I-04165

Mål C-80/94 *Wielockx* REG 1995 s. I-2493

Mål C-107/94 *Asscher* REG 1996 s. I-2493

Mål C-18/95 *Terhoeve* REG 1999 s. I-345

Mål C-250/95 *Futura* REG 1997 s. I-2471

Mål C-118/96 *Safir* REG 1998 s. I-1897

Mål C-264/96 *ICI* REG 1998 s. I-4695

Mål C-307/97 *Saint-Gobain* REG 1999 s. I-6161

Mål C-311/97 *Royal Bank of Scotland* REG 1999 s. I-2651

Mål C-35/98 *Verkooijen* REG 2000 s. I-4071

Mål C-200/98 *X AB och Y AB* REG 1999 s. I-8216

Mål C-251/98 *Baars* REG 2000 s. I-2787

Mål C-397/98 och C-410/98 *Metallgesellschaft* REG 2001 s. I-1727

Mål C-17/00 *De Coster* REG 2001 s. I-09445

Mål C-324/00 *Lankhorst- Hohorst GmbH* REG 2002 s. I-11779

Mål C-168/01 *Bosal Holding* REG 2003 s. 00000

