



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Therese Timeke

Home State Taxation – den
framtida bolagsbeskattningen
inom EU?

Examensarbete
20 poäng

Lars Pelin

Skatterätt

Vårterminen 2005

Innehåll

SAMMANFATTNING	1
1 INLEDNING	3
1.1 Syfte, metod och frågeställning	4
1.2 Avgränsning	4
1.3 Material	4
1.4 Disposition	5
2 HOME STATE TAXATION	6
2.1 Bakgrund och syfte	6
2.2 HST – i korthet	7
2.3 Fördelar	7
2.4 Nackdelar	9
2.5 Detaljbestämmelser	9
2.5.1 Deltagande stater	9
2.5.2 HST gruppen	10
2.5.3 Val av hemstat	10
2.5.4 Home State Shopping	12
2.5.5 Fördelningsnyckeln	13
2.5.6 Dubbelbeskattningsavtal och ”tredje land”	14
2.6 Problemlösaren HST	16
2.6.1 Olika skatteregler, skattesatser och skattemyndigheter	17
2.6.2 Resultatutjämnning över gränser	18
2.6.3 Omorganisation och expansion över gränser	18
3 HST OCH EG-RÄTTEN	20
3.1 EG-domstolens behörighet	20
3.1.1 Kommentar	22
3.1.2 HST och EG-domstolen	23
3.2 Etableringsfriheten	24
3.3 Anti-diskrimineringsreglerna	25
3.4 HST; relationen till etableringsfriheten och anti-diskrimineringsreglerna	38
4 ANALYS	41

4.1	De stora dragen	41
4.2	Detaljregleringen	44
4.2.1	Hemstatsgruppen	44
4.2.2	Fördelningsnyckeln	46
4.2.3	Val av hemstat	46
4.3	Dubbelbeskattningsavtalen	47
4.4	EG-rätten	49
4.5	Slutsats	51
	LITTERATURFÖRTECKNING	53
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	55

Sammanfattning

Home State Taxation är ett förslag på en ny form av bolagsbeskattning inom EU, framlagt av Sven-Olof Lodin och Malcolm Gammie. Förslaget grundtanke är att beskattningsrätten för dotterbolag, fasta driftställen och filialer kommer att tillfalla verksamhetsstaterna genom att man samlar hela den beskattningsbara vinsten hos moderbolaget i en koncern och sedan fördelar den med hjälp av en formel.

Förslaget är ett interimistiskt system som ska fungera tills man på EU-nivå kan enas om en enhetlig bolagsbeskattning genom sekundär lagstiftning. Det är utformat för att lösa de problem en koncern står inför idag när den har verksamheter i flera olika medlemsstater.

Det största problemet för koncernerna har utgjorts av en saknad möjlighet till resultatutjämnning mellan bolag i olika medlemsstater. Därutöver kan förslaget ge en möjlighet till omorganisation och expansion över gränserna eftersom alla transaktioner mellan bolagen anses som interna enligt moderbolagets verksamhetsstats nationella skattelagstiftning.

De avtalsslutande staterna ska på ett möte besluta om detaljregleringen av förslaget och deras största arbetsuppgift blir att besluta om den formel som ska fördela beskattningsrätten till de olika verksamhetsstaterna. Övriga uppgifter består av att besluta om vilka kriterier som ska uppfyllas av medlemsstaterna för att de ska kunna kvalificera sig som hemstat. De ska också lägga upp riktlinjer för hur själva hemstatsgruppen, det vill säga koncernen, ska konstrueras. Valet av vilken medlemsstat, som koncernen ska ha som hemstat, avgörs av koncernen själv.

I dagsläget är det dubbelbeskattningsavtalen som reglerar var en inkomst ska beskattas. Vid en övergång till HST har dessa dock spelat ut sin roll vad gäller fördelningen av beskattningsrätten för ett företags inkomst. Fördelningen kommer att ske enligt den beslutade formeln. De redan ingångna dubbelbeskattningsavtalen kan dock utgöra ett problem eftersom de i vissa fall kan motarbeta sig själva genom att de ibland, trots deras ursprungliga funktion, kan göra att en koncerns inkomst beskattas mer än en gång i olika stater eller också, att det inte sker någon beskattning alls av en viss inkomst. Detta beror på att en koncerns inkomst från tredje land, ett icke-EU land, kommer att fortsätta regleras genom dubbelbeskattningsavtal och i dessa kan de två olika metoderna för undvikandet av dubbelbeskattning ta ut varandra.

Det finns endast ett fåtal direktiv på det direkta skatteområdet eftersom man i ministerrådet inte kan enas om enhälliga beslut. Istället har EG-domstolen tagit på sig en roll där de styr de olika medlemsstaternas skiftande bolagsbeskattning mot likformighet genom att i flera rättsfall underkänna de olika medlemsstaternas bolagsskattelagstiftningar såsom stridande mot de

fria rörligheterna och där speciellt etableringsfriheten och anti-diskrimineringsreglerna.

I målen från EG-domstolen handlar det oftast inte om just bolagsskattelagstiftningens utformning utan om att den strider mot de i EG-fördraget uppdragna friheterna eller att en viss stats lagstiftning är diskriminerande. I medlemsstaternas begäran om förhandsavgörande, tolkar då EG-domstolen in rättsfrågor, som istället handlar om själva utformningen av bolagsskattelagstiftningen och underkänner den oftast på en grund som snarare vilar på de fria rörligheterna eller anti-diskrimineringsreglerna än på att medlemsstaternas beskattningssystem i sig strider mot EG-fördraget.

Om HST blir en del av den europeiska bolagsbeskattningen kan systemet komma på kollisionskurs med EG-rätten. Även om domstolen inte har någon rätt enligt EG-fördraget att angripa HST finns det fortfarande en möjlighet att ifrågasätta systemet genom förhandsavgöranden, eftersom de olika medlemsstaterna kommer att behålla sin bolagsskattelagstiftning och sin rätt att beskatta företag verksamma inom sitt territorium. Härav följer att de nationella domstolarna kommer att fortsätta att begära förhandsbesked i vissa särskilda fall där rättsfrågan riskerar att inkräkta på EG-rättens område.

Det är främst anti-diskrimineringsreglerna, och då främst den omdiskuterade situationen angående konstruktionen av hemstatsgruppen, som kan orsaka en kollision. I en koncern där moderbolaget har ett dotterbolag i ett tredje land, en stat utanför medlemskapen, och detta dotterbolag i sin tur har ett dotterbolag inom EU och dessutom i en HST-stat, uppkommer frågan om dotterbolaget i tredje land bryter kedjan som gör det möjligt för hela koncernen att bilda en hemstatsgrupp. Möjligen ska dotter-dotterbolaget här anses som en del av moderbolagets grupp, men det är något som framtiden får utvisa då man finner det nödvändigt att rådfråga EG-domstolen.

Förslaget om HST innehåller tre stora svagheter, som alla var och en för sig kan göra att förslaget aldrig kommer att realiseras. För det första är detaljregleringen inte tillräckligt utredd och genomarbetad. För det andra är det en tung börda för de avtalsslutande staterna att besluta om en fördelningsnyckel och för det tredje är förhållandena med redan ingångna dubbelbeskattningsavtal, EG-fördraget och inkomster från tredje land bagatelliserad.

Det nämndes i början av denna sammanfattning att HST är ett interimistiskt system, utvecklat för att fungera tills man i ministerrådet kan komma överens om en enhetlig bolagsbeskattning. Även om arbetet på detta område är något långdraget finns det en möjlighet att man faktiskt kommer att finna en lösning och då kommer HST aldrig att realiseras. Trots detta får HST anses som ett system värt en närmare granskning och resultatet av den granskningen presenteras i detta arbete.

1 Inledning

Arbetet med att sammanföra de olika medlemsstaternas bolags-skattelagstiftningar har pågått länge inom EU. Staterna själva har under denna tid satt många käppar i hjulet genom deras motvilja till att samarbeta.

Sedan 2000 finns det ett nytt mål för den ekonomiska utvecklingen inom EU. Den inre marknadens nya mål är att vara ”den mest konkurrenskraftiga och dynamiska kunskapsbaserade ekonomin i världen, kapabel till en bärkraftig ekonomisk tillväxt med mer och bättre jobb och större socialt sammanhang”.¹ Även om målet är klart och tydligt inser man relativt snabbt att det krävs en rejäl arbetsinsats från medlemsstaternas sida om man ska kunna enas om de olika stegen på väg till detta mål.

Ett steg i rätt riktning är förslaget Home State Taxation (i fortsättningen HST), framlagt av Sven-Olof Lodin och Malcolm Gammie.

En koncern med verksamheter i flera av EU:s medlemsstater står i dagsläget inför en mängd skatterättsliga problem. För att minska sina skattekostnader krävs det en enorm insats genom skatteplanering. En koncern har att rätta sig efter olika staters skattelagstiftning och ofta medger inte den nationella lagstiftningen avdrag eller skatteförmåner på transaktioner mellan de olika bolagen.

I HST finns, enligt författarna, lösningen till de inom EU verkande koncerners problem.

Vid ett medlemskap i HST, vilket medlemsstaterna får besluta om, kommer hela koncernen att beskattas enligt moderbolagets nationella skatteregler. Alla transaktioner mellan moder- och dotterbolag anses som interna transaktioner enligt moderbolagets skattelagstiftning, vilket ger möjlighet till avdrag för till exempel koncernbidrag. När uppgifterna är samlade i moderbolagets verksamhetsstat fördelas den beskattningsbara inkomsten mellan de medlemsstater, där koncernens dotterbolag eller fasta driftställen befinner sig. Fördelningen sker genom en formel som ska tilldela varje stat dess beskärda del av inkomsten. Sedan beskattas varje dotterbolag eller fast driftställe i verksamhetsstaten med de där gällande skattesatserna. Härmed får medlemsstaterna behålla beskattningsrätten på den i det landet uppkomna inkomsten.

Även om förslaget får anses som ett steg i rätt riktning finns det många delar av förslaget som kan ge upphov till en del frågor. Förslaget utgår från koncernernas synvinkel istället för att se det ur ett EU-perspektiv.

En föga uppmärksammas fråga i arbetet med förslaget är om HST är förenligt med den utvecklade praxisen hos EG-domstolen eller för den delen

¹ Lodin, Gammie, Home State Taxation, 2001, s. 9, den så kallade “Lissabon-strategin”

med EG-fördraget. Framförvarande arbete ska försöka utröna om det uppstår en kollision mellan HST och EG-rätten. Utgångspunkten är praxisen som har utvecklats vad gäller etableringsfriheten och anti-diskrimineringsreglerna i EG-fördraget. För att göra detta måste man titta närmare på hela förslaget och granska det ur en mer skeptisk och kritisk vinkel. Därav följer att granskningen utgår från att ifrågasätta om fördelarna verkligen är förmånliga. Det finns ingen möjlighet att på ett teoretiskt plan kunna överblicka alla olika situationer som kan uppkomma för en koncern verksam över gränser inom EU i dagsläget.

1.1 Syfte, metod och frågeställning

Syftet med förevarande arbete är att, genom användandet av en rättsdogmatisk metod, undersöka ett föreslaget system för enhetlig bolagsbeskattning inom EU; HST och genom att granska detta närmare och visa på för- och nackdelar med förslaget försöka utröna om det är ett system som skulle kunna fungera i verkligheten.

Frågeställningen är av naturliga skäl nära knuten till syftet med uppsatsen. Framställningen ska först och främst besvara frågan om HST kan fungera i verkligheten. Därutöver uppkommer ett antal övriga frågor;

- Är förslagets fördelar verkligen bara av godo?
- Är systemet tillräckligt genomarbetat för att realiseras?
- Hur kommer systemet att fungera jämte dubbelbeskattningsavtalen?
- Hur står systemet i relation till EG-rätten?
- Vad kan EG-domstolen göra om den finner systemet otillräckligt?
- Finns det en möjlighet att förslaget inte hinner realiseras innan man på EU-nivå enas om en enhetlig bolagsbeskattning?

1.2 Avgränsning

Framförvarande arbete kommer i huvudsak att handla om HST även om det finns många aspekter i förslaget som skulle kunna utvecklas ytterligare. Därför har det skett en avgränsning till att endast behandla hur detta system skulle fungera jämte den utvecklade praxis från EG-domstolen. Denna praxis har avgränsats ytterligare till enbart etableringsfriheten och anti-diskrimineringsreglerna i EG-fördraget.

1.3 Material

Det huvudsakliga materialet utgörs av boken *Home State Taxation* av Sven-Olof Lodin och Malcolm Gammie, som även är upphovsmännen bakom förslaget. Därutöver återkommer på flera ställen *EG-skatterätt* av Kristina Ståhl och Roger P Österman. För en grundlig framställning i dubbelbeskattningsavtals problematiken har Lars Pelins bok; *Internationell*

skatterätt i ett svenskt perspektiv använts. Dessutom återfinns det ett antal rättsfall från EG-domstolen som belyser dess åsikter om etableringsfrihet och anti-diskriminering samt de olika staternas nationella lagstiftning.

1.4 Disposition

Uppsatsen inleds med ett kapitel, som presenterar HST för den oinvigde, där speciellt avsnitt 2.2 är av intresse för att erhålla en snabb översikt om vad systemet innebär. Kapitlet fortsätter med en uppräknig av dess för- och nackdelar sedda ur författarnas perspektiv. Vidare följer en presentation av detaljbestämmelserna och därefter en redogörelse för de problem, som en koncern ställs inför i dagsläget men som HST påstås vara lösningen på.

I efterföljande kapitel återfinns en uppräknig av EG-domstolens befogenheter följt av en kommentar till domstolens roll i arbetet med att bygga upp ett enhetligt system för direkta skatter inom EU. Därefter kommer en överblick av etableringsfriheten och anti-diskrimineringsreglerna i EG-fördraget. Ett urval ur EG-domstolens omfattande praxis på detta område presenteras för att visa på domstolens inställning till medlemsstaternas nationella skattelagstiftningar. Kapitlet avslutas med en komparativ studie där HST:s relation till fördragsbestämmelserna och domstolens praxis undersöks.

Uppsatsen avslutas med ett kapitel som innehåller en djupare analys av de i kapitel 2 framlagda för- och nackdelarna samt vad EG-domstolens praxis kan ha för betydelse för HST. Analysen resulterar i en slutsats där frågorna i kapitel 1.1 besvaras.

2 Home State Taxation

2.1 Bakgrund och syfte

Det EG-rättsliga samarbetet på det direkta beskattningsområdet är mycket begränsat.

Arbetet med att harmonisera bolagsbeskattningen inom EU startade 1990, då Kommissionen tillsatte en kommitté av experter inom området för att undersöka möjligheterna till att beskatta företag inom den inre marknaden. Förslaget som arbetades fram, är fortfarande bordlagt.²

Sedan 1993 har en grupp, kallad the Stockholm Group, träffats för att utarbeta ett förslag på en enhetlig beskattning av företag inom EU. Resultatet av dessa möten är ett förslag kallat Home State Taxation. Syftet med detta förslag är att harmonisera bolagsbeskattningen inom EU så att företag med verksamhet inom flera medlemsstater endast har att rätta sig efter en enda skattelag.

HST är inte det enda förslaget som har arbetats fram. Ett av de andra förslagen som lagts fram är en sorts ”bransch-beskattning”. En företagsgrupp behandlas som en enda enhet, där dotterbolag behandlas som branscher tillhörande moderbolaget vilket innebär att företagsgruppen endast utsätts för en stats beskattning. Ett annat exempel är förslaget med en europeisk bolagsskatt, så kallat EUCIT (European Corporate Income Tax). Denna skatt skulle introduceras på unionsnivå, varmed intäkterna skulle samlas centralt och utgöra en del av unionens egna tillgångar eller fördelas mellan medlemsstaterna.³

Problemen som en koncern med verksamhet inom flera medlemsstater står inför är många. För det första har koncernen ett antal olika skatteregler, skattesatser och skattemyndigheter att rätta sig efter. Resultatutjämnning över gränser är oftast inte möjligt. Transfer pricing mellan bolagen kan bli föremål för granskning hos ett antal olika skattemyndigheter. Omorganisation eller expansion genom förvärv över gränser resulterar oftast i ökade kostnader på grund av skatter. Transaktioner över gränser kan leda till källskatt och därmed dubbelbeskattning.⁴

HST bör ses som ett alternativ till att bemästra hindren på det direkta skatteområdet. HST baseras på ett ömsesidigt erkännande av varje medlemsstats bolagsskattesystem och bygger på frivillighet.⁵

² Lodin, Gammie, SvSkT 8, 1999, s. 661

³ A. a., s. 662

⁴ Lodin, Gammie, Home State Taxation, 2001, s. 9 och 13

⁵ A. a., s. 10

2.2 HST – i korthet

Själva innebörden av HST är att man beskattar hela koncernen, som en enhet, efter moderbolagets interna/nationella skatteregler. Därefter fördelar man den samlade skattebasen på de stater vari koncernen har verksamhet men för detta behövs en fördelningsnyckel. Förslaget innebär att man använder en schablon av det i varje land skapade mervärdet eftersom det redan finns befintlig data för mervärdesbeskattning. När sedan den samlade skattebasen är uppdelad beskattas varje enhet för sig enligt det lands skattesats vari den befinner sig.

2.3 Fördelar

Fördelarna med HST är enligt författarna många. Den främsta fördelen är att det inte är ett helt nytt system för bolagsbeskattning som måste införas utan det bygger på existerande nationella bolagsskatteregler, som är välkända för skattesubjekten. Varje medlemsstat behåller sin skattelag, skattepraxis och skattetolkningar. Skattelagen utvidgas bara till att gälla för företag tillhörande koncernen, belägna i en annan medlemsstats jurisdiktion. En viss förändring och anpassning för medlemsstatens del kommer att bli en naturlig följd av införandet av HST.

HST bygger på frivillighet, det vill säga medlemsstaten väljer själv om man vill medverka eller inte. Detta innebär att endast medlemsstater som är beredda att acceptera och erkänna vinstberäkningen från andra medlemsstater skulle ansluta sig till systemet. Resultatutjämning över gränser kommer att vara möjlig eftersom det är en enda medlemsstats skatteregler som gäller och den nationella skattelagen ger oftast en möjlighet till resultatutjämning mellan företag inom dess jurisdiktion.

Eftersom det är en enda medlemsstats skatteregler som gäller gynnar HST små och medelstora företag, som i dagsläget inte har medlen till att expandera på grund av stora skattekostnader.

Det kommer inte att finnas något storlekskrav på koncernerna som vill vara med. Detta innebär att även mindre koncerner som också de på grund av ökade skattekostnaderna vid omorganisering inte tidigare haft råd, kan dra nytta av HST. Systemet kommer inte heller att diskriminera mindre medlemsstater vilket det nuvarande splittrade icke-existerande systemet gör. Mindre medlemsstater kan emellertid bli tvungna att ha en högre skattesats eftersom intäkterna annars inte kommer att räcka till. Högre skattesats leder oftast till färre nyetableringar, eftersom en koncern väljer en etableringsstat med hänsyn tagen till bland annat bolagsskattesatsen.

Företag under europabolagsförordningen⁶ kommer att ha samma möjligheter som företag grundade under nationella regler att anta HST. I och

⁶ Rådets förordning (EG) nr 2157/2001 av den 8 oktober 2001 om stadga för europabolag

med frivilligheten skulle endast medlemsstater, som önskar och är beredda att erkänna en vinstberäkning gjord av en annan medlemsstat, gå med. Skatte-systemen hos medlemsstater som inte antagit HST kommer att konvergera. När HST väl är etablerat kommer det att ge många fördelar och därmed kommer de medlemsstater som inte var med från början att vilja arbeta för ett medlemskap.

Den EG-rättsliga subsidiaritetsprincipen kommer inte att sättas åt sidan eftersom HST bygger på frivillighet.

Det behöver inte ske en harmonisering av skatteredovisningsregler för att HST ska fungera, men en naturlig sammanstrålning kommer att utgöra en positiv konsekvens av införandet.

Det kommer inte att ske en omedelbar förändring vad gäller dubbelbeskattningsavtalen. Till vissa delar kommer de att fortsätta gälla gentemot en medlemsstat i EU men som står utanför HST, så kallat "tredje land". Initialt kommer vissa inkomster från tredje land att exkluderas i skatteberäkningen och ett naturligt skede efter en implementering av HST blir att dubbelbeskattningsavtalen kommer att omarbetas.

Ett samarbete mellan medlemsstaterna kommer att krävas för att komma överens om fördelningsnyckeln. Införandet av HST innebär också att man måste samarbeta och komma överens om övergångsregler så att koncerner inte undviker ett medlemskap på grund av ökade kostnader vid inträdet. Det är inte bara övergångsregler som behövs utan man måste även komma överens om vissa grundförutsättningar, till exempel kriterier för medlemskap, val av hemstat och så vidare.

Resultatet av ett införande av HST är att företag med liknande verksamhet tillhörande olika hemstater men lokaliserade inom en medlemsstat kommer att svara inför olika skatteregler och skatteberäkningar. Som nämnts tidigare är det en naturlig följd av införandet av HST att skattereglerna kommer att sammanstråla, varmed skillnader i beskattning kommer att försvinna och därmed eliminera skattekonkurrens.

För skattemyndigheternas del kommer ett införande av HST att innebära ett större internationellt samarbete. Den första beräkningen av skatten sker hos moderbolaget i koncernen för att sedan kontrolleras av skattemyndigheten. Arbetsbördan för skattemyndigheten kommer inte att öka, men omorganisation och internationellt samarbete kommer att bli en nödvändighet.

Det existerande problemet med "transfer pricing" skulle elimineras med hjälp av HST. Avvikelser från armslängdsprincipen skulle neutraliseras i beräkningarna och konsolideringarna av vinsterna hos företagen. Endast om stora manipulationer av fördelningsnyckeln sker påverkas allokeringen av skattebasen mellan medlemsstaterna. Eftersom manipulationerna måste vara relativt stora innebär detta att de också blir lätta att upptäcka för

skattemyndigheterna vilket i sin tur borde avskräcka företagen från att genomföra manipulationen.⁷

2.4 Nackdelar

I förslaget medges det att det finns några aspekter av förslaget, som det behöver ägnas mer arbete åt. De mest arbetsamma delarna av förslaget är de områden där medlemsstaterna måste samarbeta och tillsammans komma fram till fullvärdiga lösningar på olika problem.

En av grundförutsättningarna är att man kommer överens om en fördelningsnyckel, en formel, för hur skattebasen ska allokeras till de olika länderna vari koncernen har verksamhet. Förslaget är att använda mervärdesbeskattningen som grund.

En av nackdelarna med förslaget är att medlemsstaterna måste bestämma sig för vilka kriterier som ska uppfyllas för att koncernen ska kunna välja en medlemsstat till hemstat. Likaså måste de komma överens om vilka krav som ska ställas på dotterbolag alternativt filialer för att få vara med i en hemstatsgrupp.

Ytterligare nackdelar är hur man ska förhålla sig till en koncerns inkomst från tredje land, relationen till dubbelbeskattningsavtal samt EG-rätten. Förslaget är att exkludera denna inkomst vid beräkningen av skatten. Det kommer att finnas ett behov att omarbete dubbelbeskattningsavtalen.

Till sist måste skattesubjekt och skattemyndigheter vara beredda på att förändringar måste genomföras bland annat i det administrativa arbetet hos skattemyndigheterna.⁸

2.5 Detaljbestämmelser

De stora dragen i HST är redan givna men sedan är det upp till medlemsstaterna att under ett föreslaget samarbetsmöte mellan de avtalslutande medlemsstaterna komma överens om detaljregleringen. Nedan presenteras dessa detaljbestämmelser.

2.5.1 Deltagande stater

Det första medlemsstaterna måste enas om är vilka kriterium som måste uppfyllas av medlemsstaterna för att de ska kvalificera sig till att vara en hemstat. Man förespråkar inte att man ska basera HST på enbart nyregistrerade företag, under till exempel europabolagsförordningen, utan det ska vara möjligt för redan registrerade företag eller koncerner att ingå i HST.

⁷ Lodin, Gammie, Home State Taxation, 2001, s. 16 f

⁸ A.a., s. 16 f

En begränsning till att endast omfatta europeiska koncerner, det vill säga koncerner med huvudkontor inom EU finner man inte någon orsak till. En multinationell koncern med huvudkontor i tredje land skulle mycket väl kunna ingå i HST. Det enda som krävs av koncernen är att dess europeiska verksamhet organiseras på sådant sätt att den ligger under ett europeiskt moderbolag.⁹

2.5.2 HST gruppen

Ett beslut om åtminstone tre grundläggande bestämmelser för hur själva hemstatsgruppen ska konstrueras, måste tas.

Det första är att sätta upp ett minimikrav på ägande alternativt kontrollkrav på moderbolagets innehav av dotterbolaget. Eftersom HST bygger på frivillighet kommer det att vara möjligt att behålla de nationella reglerna för att definiera ägande eller kontroll. För Sveriges del skulle det innebära att moderbolaget måste äga 90 procent eller mer av dotterbolaget för att båda ska få ingå i HST.

Den andra bestämmelsen är att en koncern endast ska kunna ligga under en hemstat. Detta innebär att valet av hemstat kommer att bli mycket viktigt för koncernen och att man bör ha övervägt valet noggrant.

Slutligen ska det inte finnas någon möjlighet att ett dotterbolag inkluderas i gruppen om inte moderbolaget genom direkt eller indirekt ägande själv kvalificerar sig till medlemskap. På så vis ser man till att alla i koncernen ingående enheter är kvalificerade för medlemskap.

En ytterligare bestämmelse utöver de tre grundläggande; är om det ska finnas någon valmöjlighet för koncernen att ta med ett dotterbolag eller inte. Väljer en koncern att gå med i HST kommer automatiskt hela koncernen att inkluderas. Medlemsstaterna måste besluta om det ska vara upp till koncernerna själva att välja eller om det ska finnas en reglering, som säger att om moderbolaget äger en viss del eller mer av dotterbolaget har moderbolaget ingen valmöjlighet längre utan det måste ta med dotterbolaget i hemstatsgruppen.¹⁰

2.5.3 Val av hemstat

Det är inte bara vilka företag i koncernen som ska vara med som det måste beslutas om. Ett av de viktigaste valen för en koncern som vill medverka i HST är vilken stat som ska bli dess hemstat.

Valet av hemstat anses inte innebära några svårigheter för koncernen. Förslaget är att välja den stat vari moderbolaget har sitt huvudkontor. De existerande reglerna för bolagsregistrering kommer att fortsätta gälla. Detta

⁹ Lodin, Gammie, Home State Taxation, 2001, s. 41 f

¹⁰ A. a., s. 42 f

innebär att en koncern med registrerat moderbolag i en medlemsstat helt enkelt väljer denna stat till hemstat. För nystartande företag gäller att de kan registrera sig i vilken medlemsstat de vill. Eftersom bolagsregistreringsreglerna fortsätter att ligga på nationell nivå, behöver de bara uppfylla kraven för *en* medlemsstats registrering. Alltså innebär valet av hemstat inte heller några problem för nystartade företag.

Precis som i övrigt vad gäller detaljregleringen har man att ta ställning till viss formalia vid valet av hemstat. Bland annat måste hemstaten specificeras vid valtillfället. Detta för att övriga medlemsstater, vari koncernen har verksamhet, ska vara medvetna om koncernens val. Innebörden av detta blir att när koncernen valt hemstat, ska de övriga medlemsstater på något sätt godkänna valet för att det ska träda i kraft.

Valet av hemstat behöver liksom formandet av en hemstatsgrupp några grundläggande förutsättningar eller bestämmelser för att kunna fungera smärtfritt. Här finns det återigen behov av riktlinjer. En utav dessa bör vara att koncernen måste vara skattesubjekt för bolagsskatt i den stat de väljer. En annan är att koncernen eller i alla fall moderbolaget ska ha haft en varaktig anknytning till staten. På detta sätt undviks så kallade "brass-plate" moderbolag, vars enda anknytning till en medlemsstat består av själva bolagsregistreringen.

Ytterligare grundförutsättningar kan vara att koncernen inte är tvingad att välja den stat vari de har de största tillgångarna eller genererar de största vinsterna. Detta har ingen betydelse eftersom koncernens totala vinster ändå fördelas mellan verksamhetsstaterna.

En annan fråga är hur man ställer sig till möjligheterna att byta hemstat när valet väl är gjort. Man föreslår att det ska finnas mycket begränsade möjligheter för detta. En sak att ta ställning till är vid vilken tidpunkt en automatisk ändring av hemstat kan ske, alltså vilka förutsättningar som måste uppfyllas av koncernen för att ett omedelbart byte ska ske. En föreslagen förutsättning är när koncernen upphör med större delen av sin verksamhet i hemstaten eftersom företaget då inte längre har någon bestående koppling till hemstaten längre. En annan är när företag upphör genom fusioner eller när ett dotterbolag säljs eller inte längre tillhör koncernen på andra grunder. Detta borde innebära ett automatiskt omval och resultera i en ändring av hemstat.

Det kommer att finnas koncerner som har sitt huvudkontor i ett tredje land, alltså ett land utanför EU, men har verksamhet i medlemsstater. Verksamheten som ligger i en medlemsstat, har möjlighet att delta i HST. Det bildas så att säga en undergrupp i koncernen som går med i HST. Den medlemsstat där denna undergrupps huvudkontor är beläget blir då dess hemstat om man följer förslaget att låta huvudkontorets säte avgöra hemstaten. Ett moderbolag som har ett dotterbolag i tredje land, som i sin tur har ett dotterbolag i en medlemsstat som gått med i HST, frambringar frågan om dotter-dotterbolaget ska ha möjlighet att delta i HST.

Det ska tilläggas att anti-diskrimineringsreglerna inom EG-rätten kan aktualiseras om dotterbolaget har verksamhet i en EU-medlemsstat som inte har gått med i HST och på det sättet "tvinga" in dotter-dotterbolaget i gruppen trots att staten inte gått med i HST. En lösning på detta problem är att man sätter upp regleringar som behandlar dessa situationer. Skulle dotterbolaget befinna sig i en icke-medlemsstat aktualiseras inte EG-rätten.

Det kan tänkas att en koncern innehåller verksamhetsgrenar av vitt skilda slag, vilket aktualiserar frågan om alla dessa verksamheter ska inkluderas i HST. Det finns vissa sorters verksamhet som redan reglerats skattemässigt och därför bör exkluderas från HST. Bland dessa finner man försäkringsbolag, rederier, flygbolag och oljeverksamhet. Ytterligare betänkligheter finns vad gäller finansiell verksamhet av typen banker eller försäkringsbolag. Banker agerar redan över gränserna inom EU via branscher istället för via dotterbolag eller filialer. HST är lättapplicerat på branschverksamhet eftersom man helt enkelt låter medlemsstaten med branschverksamheten godkänna huvudkontorets, och därmed hemstaten, vinst- och allokeringberäkningar.¹¹

2.5.4 Home State Shopping

HST ger relativt stora valmöjligheter vad gäller valet av hemstat. De enda två föreslagna kriterierna är att koncernen ska välja en medlemsstat där den är skattesubjekt och där den under varaktiga förhållanden varit belägen.

Detta kan ge upphov till ett fenomen som Björn Westberg kallar *Home State Shopping*.¹² Det är ingen nyhet att koncerner söker upp den skattemässigt mest gynnsamma platsen för placering av sitt moderbolag och det finns inget som talar för att de kommer att upphöra med detta. HST innebär att stater behåller sina nationella skatteregler vilket i sin tur innebär att de olika skattesatserna kommer att fortsätta gälla. Detta ger ett incitament för koncerner att "shop around" för att finna den medlemsstat med de mest förmånliga bolagsskattereglerna. Själva grundidén i HST är ju att det inte är ett nytt skattesystem utan bygger på befintliga nationella bolagsskatteregler och så länge dessa skiljer sig åt, kommer det att finnas koncerner som letar upp den förmånligaste skattesituationen. Författarna framhåller att i och med att vinsterna allokeras till de olika medlemsstaterna vari koncernen har verksamhet så kommer inte moderbolaget att ensamt drabbas av en stor skattebörd. Det kan till och med vara så att koncernen kan göra skattevinster genom att gå med i HST om de har verksamheter i medlemsstater med låg skattesats, vilket bl. a. kan begränsa koncerners vilja att manipulera valet av hemstat.¹³

¹¹ Lodin, Gammie, Home State Taxation, 2001, s. 43 f

¹² Westberg, SN 2001, s. 560-561

¹³ Lodin, Gammie, Home State Taxation, 2001, s. 44

2.5.5 Fördelningsnyckeln

Den mest centrala delen i förslaget om HST är fördelningsnyckeln. Alltså formeln som ska användas för att bestämma hur stor del av koncernens totala vinst som ska tillfalla vilken medlemsstat. Teoretiskt sett kan medlemsländerna välja vilken formel de vill. Det förutsätts däremot att de kommer att välja en formel som bevarar deras befintliga skattekrav och deras del av bolagsskatteinkomsten. Därutöver ska formeln inte kunna utnyttjas och den ska administrativt vara praktiskt genomförbar.¹⁴

Förslaget är att använda en schablon baserad på det av det berörda företags producerade mervärde enligt de beräkningar som ligger till grund för mervärdesbeskattningen.¹⁵

Fördelarna med att använda mervärdesbeskattningen som grund är många. Det är ett välkänt koncept och den ligger till grund för befintlig gemenskapsbeskattning i alla medlemsländerna. Användandet av denna formel betyder att företagen redan har all information genom momsregistreringen, vilken sedan bara kan föras över till att användas för vinstallokering i HST. Vissa justeringar måste emellertid ske med hänsyn tagen till nationella avvikelser inom systemet.¹⁶

I OECD:s modellavtal för dubbelbeskattningsavtal finns en reglering som kan vara aktuell för HST.

Denna reglering innebär att inkomst av rörelse som företag i en avtalsslutande stat förvärvar skall beskattas endast i den stat där verksamheten äger hemvist, såvida verksamheten inte bedrivs i den andra staten från ett där beläget fast driftställe (art. 7 p. 1). Källstaten erkänns beskattningsrätten om det finns ett fast driftställe där. Definitionen av fast driftställe; stadigvarande plats för affärsverksamheten, från vilken företagets verksamhet helt eller delvis bedrivs, återfinns i art. 5 p. 1.¹⁷

När källstaten erkänns beskattningsrätten uppkommer frågan om hur stor del av inkomsten som ska hänföras till det fasta driftstället. Likheten med HST är slående. Fördelningsnyckeln ska ge svaret på denna fråga för medlemsstaterna i HST. Hur stor del av vinsten ska hänföras till var och en av medlemsstaterna för att sedan beskattas där enligt den nationella skattesatsen?

OECD föreslår, vad beträffar dubbelbeskattningsavtalen, en rekommenderad princip, som är vanligt förekommande i de svenska dubbelbeskattningsavtalen, den så kallade *fristående företagprincipen*. Svaret på frågan om hur stor del av inkomsten som ska beskattas i den stat där det fasta driftstället är beläget är som följer; till det fasta driftstället hänförs den

¹⁴ Lodin, Gammie, Home State Taxation, 2001, s. 46

¹⁵ Westberg, SN 2001, s. 558

¹⁶ Lodin, Gammie, Home State Taxation, 2001, s. 48 f

¹⁷ Pelin, Lars, Internationell skatterätt, 2004, s. 163 f

inkomst som detta skulle ha förvärvat om det, istället för att avsluta affärer med huvudkontoret, hade avslutat affärer med ett helt fristående företag som bedrivit verksamhet av samma eller liknande slag under samma eller liknande villkor och på normala affärsmässiga villkor. Vid beskattning av det fasta driftställets inkomst medges avdrag för alla utgifter som uppkommit för driftstället, inklusive utgifter för företagets ledning och allmänna förvaltning oavsett om utgifterna uppkommit i det land driftstället är beläget eller inte.¹⁸

2.5.6 Dubbelbeskattningsavtal och ”tredje land”

Syftet med dubbelbeskattningsavtal är att undanröja internationell dubbelbeskattning. En övergång till HST gör att syftet bakom dubbelbeskattningsavtalen försvinner för medlemsstater i HST.

HST:s förhållande till redan ingångna dubbelbeskattningsavtal delas in i två situationer. Man måste göra skillnad mellan dubbelbeskattningsavtal ingångna mellan i HST deltagande medlemsstater och dubbelbeskattningsavtal ingångna mellan i HST deltagande medlemsstater och tredje land, som kan vara medlem i EU men inte i HST alternativt stå helt utanför EU.

Förslaget innebär att man inte tillämpar dubbelbeskattningsavtalen i relationer mellan i HST deltagande medlemsstater. Orsaken till detta är att själva funktionen med dubbelbeskattningsavtalet har försvunnit i och med deltagandet i HST eftersom fördelningsnyckeln istället för dubbelbeskattningsavtalet styr fördelningen av den beskattningsbara inkomsten är det fördelningsnyckeln som utför det jobbet.

Men vad händer då med företag i en deltagande medlemsstat som inte kan kvalificera sig till ett deltagande i en hemstatsgrupp? För dessa kommer dubbelbeskattningsavtalet att fortsätta gälla.

Här följer ett exempel¹⁹, som kan belysa detta problem. Moderbolaget i stat A, vilket också är koncernens hemstat, har ett dotterbolag i stat B, som i sin tur äger 20 % av X Co i stat C. Stat A, B och C är alla deltagare i HST. Med tanke på att det antagligen kommer att finnas ett visst ägarandelskrav för att ett företag ska kunna ingå i en hemstatsgrupp kan det tänkas att X Co inte kvalificerat sig. X Co står alltså utanför hemstatsgruppen. Då gäller följande; den beskattningsbara inkomsten av X Co kommer att avgöras enligt reglerna i stat C. Dubbelbeskattningsavtalet mellan stat B – stat C kommer att appliceras på relationer mellan dotterbolaget och X Co. Alla staterna deltar i HST men ändå kan man inte applicera fördelningsformeln på företagen i koncernen, utan här får man förlita sig på att dubbelbeskattningsavtalet uppfyller sin ursprungliga funktion.

¹⁸ Pelin, Lars, Internationell skatterätt, 2004, s. 164

¹⁹ hämtat från Lodin, Gammie, Home State Taxation, 2001, s. 85 f

Relationen mellan deltagande medlemsstater och tredje land kommer fortsättningsvis att regleras av dubbelbeskattningsavtalen. Däremot kan det finnas vissa problem vad gäller förenligheten mellan ingångna dubbelbeskattningsavtal och HST.²⁰ Det främsta problemet ligger i dubbelbeskattningsavtalens kärna, nämligen de två olika metoderna för att undvika eller lindra dubbelbeskattning. Som vi ska se nedan kan det vid övergången till HST uppstå en situation där en inkomst inte beskattas alls, medan en inkomst i andra situationer till och med kan drabbas av överbeskattning.

OECD:s modellavtal innehåller två olika metoder för att undvika dubbelbeskattning. Dessa är; *exemption-metoden* och *credit of tax-metoden*.

Exemption-metoden innebär att när den inländska beskattningsbara inkomsten ska fastställas, utelämnas den inkomst som enligt avtalet ska beskattas i den andra staten. Det finns olika varianter av denna metod. *Full exemption* innebär att skatten beräknas på den inländska beskattningsbara inkomsten/förmögenheten sedan den utländska inkomsten har utelämnats. Denna variant är ovanlig. *Exemption med progression* innebär att den utländska inkomsten/förmögenheten räknas samman med den inländska när den inländska skatten skall fastställas. Den inländska inkomsten eller förmögenheten anses belöpa på så stor bråkdel av den erhållna totala skatten, som den inländska inkomsten/förmögenheten utgör av den inländska och den utländska inkomsten/förmögenheten. *Alternativ exemption* innebär att man i bosättningslandet/bolagsregistreringslandet beräknar skatten på all inkomst (såväl inländsk som utländsk), varefter skatten nedsätts med kvoten av den utländska inkomsten och den beskattningsbara inkomsten.²¹

Credit of tax-metoden innebär istället att domicilstaten beskattar den skattskyldiges samtliga inkomster, både inländsk och utländsk. Från den framräknade skatten avräknas sedan den skatt som har erlagts i utlandet. Här finns det också olika varianter. Den vanligaste är *full credit*, som innebär att erlagd utländsk skatt får avräknas i obegränsad omfattning, även om den skulle överskrida den inländska skatten på den utländska inkomsten. *Ordinary credit* medger endast avräkning med högst så mycket (eller så stor bråkdel) av den totala skatten, som den utländska inkomsten/förmögenheten utgör av den inländska och den utländska inkomsten/förmögenheten. Den sista varianten, *matching credit*, har tillkommit för att tillmötesgå olika former av skattelättnader som vissa länder ger för att öka investeringarna inom landet. Denna variant innebär att avräkning medges i hemviststaten med det skattebelopp som skulle ha uttagits om skattelättnaden ej förekommit, och en fiktiv skatt får avräknas istället för den låga reella.²²

²⁰ Lodin, Gammie, Home State Taxation, 2001, s. 84 f

²¹ Pelin, Lars, Internationell skatterätt, 2004, s. 177-178

²² A. a., s. 178-179

Förenligheten mellan dessa två metoder och HST illustreras bäst genom ett exempel²³.

Moderbolaget är beläget i stat A, som också är hemstat för koncernen. Dotterbolaget återfinns i stat B, en deltagande medlemsstat. Dotterbolaget i sin tur har en bransch i stat X, ett tredje land, som också beskattar branschens inkomster. Enligt dubbelbeskattningsavtalet mellan stat B och X anges att metoden för att undvika dubbelbeskattning är credit of tax. Den skatt som betalas av branschen i stat X avräknas från dotterbolagets skatt. Men enligt de interna skattereglerna i stat A, moderbolagets stat samt hemstaten, används exempt-metoden, vilken innebär att dotterbolagets inkomst från branschen ska undantas från beskattning. Dotterbolaget har alltså att svara inför antingen exempt-metoden som anges som hemstatsgruppens metod eller credit of tax-metoden som anges i dubbelbeskattningsavtalets metod artikel. Vilken av metoderna är det som gäller? Det är dubbelbeskattningsavtalet mellan stat B och X som ska gälla, och som dotterbolaget ska rätta sig efter. Om det inte gör det är det öppet för staten X att hävda brott mot folkrätten eftersom dotterbolaget bryter mot dubbelbeskattningsavtalet om det inte tillämpar exempt-metoden. Skulle det å andra sidan vara så att grunden för credit of tax-metoden ligger i staten B:s interna skatterätt istället för ett ingånget dubbelbeskattningsavtal med staten X, finns det inga hinder för staten B att låta inkomsten från dotterbolaget bestämmas enligt exempt-metoden som anges som hemstatsgruppens metod.

Lösningen till denna motstridighet skulle vara att initialt låta HST endast gälla för inkomster/vinster uppkomna inom EU. Inkomster och vinster som kommer från tredje land, skulle då fortsätta att ligga under hemviststatens beskattningsrätt istället för HST. En alternativ lösning är att istället för att undanta hela koncerner från HST, låta inkomster och vinster från branscher i icke- EU medlemsstater exkluderas från HST.²⁴

Det är inte bara frågan om vilken metod som ska användas. Diskrepanser mellan staternas olika metoder för att undvika dubbelbeskattning kan leda till att det uppkommer dubbelbeskattning men det kan lika väl vara så att en inkomst inte beskattas alls som i exemplet ovan.

Dubbelbeskattningsavtalens vara eller icke-vara är ett av de områden som HST inte ger någon reell lösning på. Istället säger man att så länge inte alla medlemsstater deltar i HST undantas inkomster/vinster som uppkommer i tredje land från den samlade inkomsten för en koncern.

2.6 Problemlösaren HST

I tidigare kapitel har det utpekats ett par problem som multinationella koncerner ställs inför när de har verksamhet i flera EU medlemsstater. Problemen som tas upp av författarna finner naturligtvis sin lösning genom

²³ hämtat från Lodin, Gammie, Home State Taxation, 2001, s. 88 f

²⁴ Lodin, Gammie, Home State Taxation, 2001, s. 86-87

HST. Här presenteras några av dessa problem och hur det är tänkt att HST ska lösa dessa.

2.6.1 Olika skatteregler, skattesatser och skattemyndigheter

I avsaknad av ett enhetligt skattesystem inom EU har koncerner med verksamheter inom flera medlemsstater ett antal olika skatteregler, skattesatser och skattemyndigheter att svara inför.

Även om det finns likheter mellan de olika medlemsstaternas skatteregler, innebär det ändå en merkostnad för företagen att behöva rätta sig efter den segregerade detaljregleringen. Detta kan leda till dubbelbeskattning och dålig samordning i tiden mellan inkomst- och avdragstillfällen.

I HST har en koncern endast att efterleva hemstatens regler. Övergången till HST kommer naturligtvis att innebära en del förändringar för efterlevandet av skattereglerna. Företag inom koncernen måste omstrukturera sina interna efterlevnadsfunktioner eftersom skatteinformation, skattedeklarationer och skatterådgivning är strukturerade för att tillfredställa efterlevandet på lokal nivå av verksamhetslandets skatteregler. Omstruktureringen måste ske så att företagen efterlever reglerna för hemstaten och för detta krävs en viss kännedom om hemstatens interna skatteregler.

Troligtvis kommer kontrollen av skattereglernas efterlevande att koncentreras till moderbolaget i hemstaten, vilket kommer att öka dess administrativa uppgifter. Moderbolaget ska garantera att dotterbolagen inom hemstatsgruppen efterlever sina skyldigheter att rapportera vinst och att betala skatt. Det ska också verifiera riktigheten i såväl hemstatsgruppens sammanlagda räkenskaper som dotterbolagens enskilda räkenskaper. Moderbolaget kommer även att svara inför skattemyndigheten vad gäller rapporteringen av den samlade informationen om koncernens efterlevande av skattereglerna. Allt detta innebär för moderbolaget en ökad informationsbörda men denna ska vägas mot att varje dotterbolag i sig ska rätta sig efter, dokumentera och rapportera till skattemyndigheten i varje medlemsstat vari verksamheten ligger.²⁵

För skattemyndigheternas del kommer det även att behövas en del förändringar. En skillnad är dock att skattemyndigheterna inte har någon valmöjlighet utan måste vara med redan från början för att kunna granska de företag, som initialt väljer att vara med i HST. Skattemyndigheten kommer under hemstatsgruppens regler att kunna granska intäkterna hos sina hemstatsföretag, oavsett om de är baserade i hemstaten eller utomlands.

Ett exempel kan illustrera detta; vi har ett svenskt moderbolag och Sverige är hemstat för gruppen. Moderbolaget rapporterar hemstatsgruppens, inklusive alla dotterbolagens, beskattningsbara vinst till Skatteverket enligt

²⁵ Lodin, Gammie, Home State Taxation, 2001, s. 25 f

svenska regler. Skatteverket har sen att granska hemstatsgruppens omsättning enligt svenska regler. Skulle det vara så att Skatteverket anser sig behöva mer detaljerad information från, låt oss säga ett franskt dotterbolag, kan de begära informationen från den franska skattemyndigheten. Skatteverket behöver alltså endast en grundläggande kunskap om de franska skattereglerna. En övergång till HST skulle alltså ge incitament för närmare samarbete, ömsesidig assistans och informationsutbyte mellan medlemsstaternas skattemyndigheter.²⁶

2.6.2 Resultatutjämnning över gränser

Resultatutjämnning är för närvarande juridiktionellt begränsad. Ett företag kan endast få skatteavdrag om vinsten är genererad inom samma stat, vilket är inkonsekvent med idén om EU som en enda marknad. Det ökar kostnaderna för nya investeringar i Europa och gynnar investeringar i större medlemsstater som genom sin stora skattebas, kan erbjuda större möjligheter till resultatutjämnning samt en lägre skattesats.

Det är bevisat att förluster vid aktiviteter över gränser inom EU är ett välkänt fenomen och att svårigheterna med resultatutjämnning över gränser kan leda till dubbelbeskattning.

HST erbjuder en lösning som innebär att man låter hemstatens regler gälla för alla aktiviteter över gränser inom koncernen.

Denna lösning är att föredra framför att låta alla medlemsstater komma överens om ett helt nytt system för resultatutjämnning. En förutsättning för att låta hemstatens regler gälla är givetvis att det i den interna skatterätten finns en möjlighet till resultatutjämnning. Finns inte den, är det knappast lönsamt för en medlemsstat att gå med i HST vilket därmed skulle innebära att resultatutjämningsmöjligheter är en förutsättning för medlemskap i HST.

Resultatutjämnningen under hemstatens interna regler gäller för *hela* hemstatsgruppen. Detta skulle innebära att ett franskt dotterbolag till ett svenskt moderbolag (hemstat) som går med förlust enligt svenska regler ändå kommer att få tilldelad sin del av den totala vinsten för hemstatsgruppen. Detta skulle i sin tur innebära att den totala fördelningsbara vinsten skulle minska och inverka på skatteinkomsterna för den stat, som är värd till de vinstgivande företagen av en hemstatsgrupp.²⁷

2.6.3 Omorganisation och expansion över gränser

Skattereglerna för transaktioner över gränser är oftast mycket strängare än reglerna för inrikestransaktioner. Staterna vill bevara sin skattebas genom att förhindra att tillgångar som tidigare kvalificerat sig för skatteavdrag, flyttas

²⁶ Lodin, Gammie, Home State Taxation, 2001, s. 27 f

²⁷ A. a., s. 31 f

utomlands utan återföring, samt att upplupna men otaxerade vinster försvinner utanför statens jurisdiktion utan beskattning.

HST löser detta genom att alla transaktioner mellan företagen inom hemstatsgruppen anses som interna transaktioner under hemstatens interna skatteregler.

Innebörden av detta är att om hemstatsgruppen har Sverige som hemstat vari även det svenska moderbolaget är placerat, kommer transaktionerna mellan till exempel ett franskt och ett holländskt dotterbolag, att lyda under samma regler, som skulle ha gällt för transaktioner mellan två helt svenska dotterbolag. De svenska reglerna för omorganisation och nyetablering gäller följaktligen för hela hemstatsgruppen.²⁸

²⁸ Lodin, Gammie, Home State Taxation, 2001, s. 35 f

3 HST och EG-rätten

Arbetet med att harmonisera skatterna inom EU är ett projekt som har pågått länge. På det indirekta beskattningsområdet har det skett ett omfattande arbete vilket har resulterat i att en stor del av regleringen numera styrs genom direktiv på EU-nivå.

Det förhåller sig annorlunda för de direkta skatterna. Ett par viktiga direktiv rörande skattefrågor för internationella koncerner har utfärdats; fusions-²⁹ och moder-dotterbolagsdirektivet³⁰, men dessa har begränsat tillämpningsområdet.

Däremot har fördragsbestämmelserna om fri rörlighet och icke-diskriminering kommit att få mycket stor betydelse på det direkta skatteområdet. EG-domstolen, i fortsättningen EGD, har i ett stort antal fall funnit att olika inslag i medlemsstaternas inkomstskattelagstiftningar strider mot dessa grundläggande fördragsbestämmelser.³¹

För att kunna se hur HST skulle fungera jämsides med EG-rätten får man söka svaren i EGD:s praxis. Eftersom denna praxis är så omfattande vad gäller de i fördraget statuerade fria rörligheterna, har det skett en begränsning av analysen av HST:s relation till EG-rätten till att här endast gälla etableringsfriheten och anti-diskrimineringsbestämmelserna.

3.1 EG-domstolens behörighet

EGD har tagit på sig en stor roll som rättskipare på det direkta skatteområdet. Det är EGD, som genom att underkänna medlemsstaternas nationella skatteregler på grundvalen att de anses strida mot primärrätten, ser till att bolagsbeskattningen och även övrig beskattning harmoniseras inom EU.³²

EGD har befogenhet att pröva fördragsbrottstalan. Om en medlemsstat underlåter att uppfylla någon förpliktelse som åsatts den i EG-fördraget, i fortsättningen EGF, kan en fördragstalan väckas hos EGD. Såväl kommissionen som en annan medlemsstat kan enligt artiklarna 226 och 227 anhängiggöra talan om fördragsbrott inför EGD. Om kommissionen anser att en medlemsstat har underlåtit att uppfylla en skyldighet enligt EGF ska den avge ett motiverat yttrande i ärendet efter att ha givit den berörda staten tillfälle att inkomma med sina synpunkter (art 226 1 st EGF). Om denna

²⁹ Rådets direktiv av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater.

³⁰ Rådets direktiv av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater.

³¹ Ståhl, Österman, EG-skatte rätt, 2000, s. 15

³² Pelin, Lars, SN 2004 s. 508

medlemsstat inte rättar sig efter yttrandet inom tidsangivelsen från kommissionen, får denna föra ärendet vidare till EGD (art 226 2 st EGF). En medlemsstat som anser att en annan medlemsstat har underlåtit att uppfylla en skyldighet enligt EGF får anhängiggöra ärendet vid EGD (art 227 1 st EGF). Innan talan väcks av medlemsstaten ska den lägga fram saken för kommissionen som ska avge ett motiverat yttrande efter att ha hört båda berörda stater. Yttrar sig inte kommissionen inom tre månader från det att saken lagts fram för den, kan ärendet ändå anhängiggöras vid EGD (art 227 2-4 st EGF).

För att se till att EG-rätten tolkas enhetligt finns det en bestämmelse i artikel 234 EGF som ger nationella domstolar möjlighet att hänskjuta frågor rörande tolkning av EGF:s bestämmelser till EGD, ett så kallat förhandsavgörande. När det gäller mål i högsta instans föreligger till och med en skyldighet att föra sådana tolkningsfrågor inför EGD. Parterna kan yrka på att tolkningsbesked inhämtas, men det är den nationella domstolen som själv avgör om det ska ske.

Ett förhandsavgörande från EGD är formellt sett bindande endast för den domstol, som begärt detta. Utslagen följs dock regelmässigt även av andra domstolar vilket i praktiken gör EGD:s domar prejudicerande. Förhandsavgörandet ska ange den närmre innebörden av EG-rätten. Anledningen till att de nationella domstolarna "amputerats" något är givetvis risken för att nationella domstolar i de olika medlemsländerna kan komma till olika slutsatser om EG-rättens innehåll. Enligt EGD:s praxis kan dock en begäran om förhandsavgörande underlåtas om en nationell domstol finner att EG-rätten är så uppenbar, att tvivel om dess innehåll inte föreligger. Men enligt domstolen i målet *CILFIT*³³ måste den nationella domstolen vara säker på att EGD och *alla* andra nationella domstolar i EU skulle komma fram till samma slutsats.³⁴

Har EGD lagt fram relativt tydliga kriterier för hur en fråga ska bedömas i tidigare praxis, och det gäller för den nationella domstolen att tillämpa dessa kriterier på ett konkret fall kan ett förhandsavgörande underlåtas. Nationella domstolar bör dock undvika att begära förhandsavgörande i frågor som huvudsakligen rör enbart den egna medlemsstaten.

Eftersom förhandsavgörandet endast anger den närmare innebörden av EG-rätten är det upp till den nationella domstolen att avgöra själva tvisten. EGD har ingen rätt enligt artikel 234 EGF att tillämpa EG-rätten på de faktiska omständigheterna i målet och kan inte heller tillämpa nationell rätt i sitt avgörande. Detta är principen om kompetensfördelning. Enligt EGD i målet *Schwarze*³⁵ bygger artikel 234 på en direkt och ömsesidig samverkan där

³³ Mål 283/81 *CILFIT* [1982] ECR 3415

³⁴ Ståhl, Österman, EG-skatte rätt, 2000, s. 27

³⁵ Mål 16/65 *Firma G. Schwarze v. Einfuhr- und Vorratstel für Getreide und Futtermittel* [1965] ECR 877

man respekterar varandras kompetens för att kunna förverkliga en enhetlig tillämpning av EG-rätten.³⁶

Det ska vidare nämnas att det endast är nationella domstolar som kan begära förhandsavgöranden. Skattemyndigheter har inte denna möjlighet och inte heller den svenska skatterättsnämnden.³⁷

EGD ska granska lagligheten av antagna rättsakter och verktyget för detta är ogiltighetstalan enligt artikel 230 EGF. EGD är behörig att pröva talan som väcks av en medlemsstat, av rådet eller av kommissionen rörande bristande behörighet, åsidosättande av väsentliga formföreskrifter, åsidosättande av EGF eller av någon rättsregel som gäller EGF:s tillämpning eller rörande maktmissbruk (art 230 2 st EGF).

3.1.1 Kommentar

EGF visar relativt klart vad EGD har för roll och funktion inom EG-rätten. På det direkta skatteområdet har EGD däremot tagit på sig en helt annan roll. Den ser sig själv som ensam ansvarig för att fylla ut det vakuum som uppstått vad gäller harmoniseringen av direkta skatter inom EU. Vad detta vakuum beror på är tveksamt. Man kan hävda att kravet på enhällighet i ministerrådet är den avgörande faktorn men det är snarare medlemsstaternas ovilja att kompromissa, att släppa taget om sina skatteinkomster och att samarbeta sinsemellan, som ligger till grund för den avsaknade gemensamma lagstiftningen vad gäller direkta skatter.

Hur man än ser det, är det inte en acceptabel lösning på harmoniseringen och arbetet mot målsättningen med en gemensam inre marknad.

Det är EGD som reformerar europeisk beskattning för att bringa den i linje med EGF. Medlemsstaterna har inte levt upp till EGF:s principer på grund av sin oförmåga att inom ministerrådet komma överens om gemensamma principer för att undanröja hindren för gränsöverskridande verksamhet.

EGD har under senare år ogiltigförklarat en rad regler i de nationella skattesystemen och i några fall även underkänt grundläggande nationella beskattningsprinciper, vilket har lett till konsekvenser också för skattesystemen i länder som inte är direkt berörda av utslagen.³⁸

EGD har utvidgat EGF:s regleringar vad gäller den fria rörligheten och icke-diskriminering till att gälla även inkomstskattelagstiftningen genom att hävda att en nationell regel står i strid med EGF.

³⁶ Ståhl, Österman, EG-skatterätt, 2000, s. 29 f

³⁷ Mål C-134/97 *Victoria Film* REG 1998

³⁸ se bl. a. mål C-264/96 *ICI*, C-200/98 *X AB och Y AB* och C-311/97 *Royal Bank of Scotland* för vidare hänvisning se Lodin, *EU:s beslutsordning ett hinder för välfärden*, EU, skatterna och välfärden, 2004 s. 153 f

Har EGD gått utanför sin befogenhet genom att ta på sig ministerrådets roll? Enligt artikel 94 EGF ska ministerrådet enhälligt utfärda direktiv om tillnärmning av sådana lagar och andra författningar i medlemsstaterna som direkt inverkar på den gemensamma marknadens upprättande och funktion.

Enhälligheten i ministerrådet innebär att varje medlemsstat har vetorätt. Genom detta kan ingen stat tvingas till kompromisser även om det är svårt för en enskilda medlemsstat att utnyttja sin vetorätt mot samtliga andra medlemsstaters vilja. Kravet på enhällighet verkar försvaga den allmänna viljan till att finna gemensamma lösningar. Medlemsstaternas utgångspunkt i förhandlingarna verkar sällan vara att finna en konstruktiv lösning som är i allas gemensamma intresse. Istället går man till förhandling med attityden att ett gemensamt beslut är acceptabelt endast om det står i linje med ens egna nationella intressen.³⁹

Lodin hävdar att en omvandling av enhällighetskravet till en kvalificerad majoritet skulle underlätta arbetet i ministerrådet och på det sättet skulle ministerrådet få tillbaka sin rättsskapande roll som EGD så förmått tagit över.⁴⁰

Troligtvis kommer inte en kvalificerad majoritet att vara tillräckligt. Det kommer fortfarande att krävas stor kompromissvillighet från medlemsstaterna och genom ett införande av kvalificerad majoritet kan de mindre medlemsstaterna stå inför risken att befinna sig i minoritet och därmed hamna i kläm eller köras över. Dessutom kräver en förändring av beslutsordningen att medlemsstaterna kommer överens om att genomföra denna förändring och inget talar för att de är villiga att ge upp sin vetorätt, i alla fall inte vad gäller deras nationella skattelagstiftning.

3.1.2 HST och EG-domstolen

Framförvarande uppsats tar inte sikte på att utreda om EGD har överträtt sin behörighet utan om att analysera förslaget HST. Frågan är om EGD i framtiden kan finna att HST ligger på kollisionskurs med EGF?

HST bygger på frivillighet och grunden till den ligger i en traktat som medlemsstaterna ska arbeta fram och skriva under.

Detta innebär att grunden till HST inte kommer att ligga i EGF vilket i sin tur betyder att EGD inte har någon behörighet att pröva själva HST-systemet utan dess behörighet fortsätter vara densamma.

En fördragstalan enligt artiklarna 226 och 227 EGF kommer inte att aktualiseras genom att en stat övergår till HST. Grunden till HST ligger inte i EGF och därmed kan inte en stat eller kommissionen anmäla en annan medlemsstat för fördragsbrott.

³⁹ Lodin, *EU:s beslutsordning ett hinder för välfärden*, EU, skatterna och välfärden, 2004 s. 150

⁴⁰ A.a., s. 157

Bestämmelserna om förhandsavgörande i artikel 234 EGF är inte heller aktuella för HST i dess initiala skede. Onekligen kommer EGD att i framtiden, när HST eventuellt är etablerat, att få ta ställning till reglerna för HST eftersom en medlemsstat som gått med i HST kommer att fortsätta att ha sin egen bolagsbeskattning och frågor rörande den kan komma på EGD:s bord precis som staterna lägger frågorna på EGD:s bord idag. Med tanke på att HST arbetats fram för att ge ett enhetligt bolagsskattesystem ligger det i linje med artikel 94 EGF. HST är ett steg i rätt riktning för den gemensamma marknadens upprättande och funktion. Därmed finns det inget som talar för att EGD skulle uttala sig i negativ mening om HST.

Slutligen bör nämnas att det inte finns någon möjlighet för EGD att pröva en ogiltighetstalan. Denna ska gälla antagna rättsakter och om dessa är antagna på ett oriktigt sätt. HST är, som nämnts tidigare, ingen antagen rättsakt utan kommer att utgöra ett folkrättsligt avtal.

3.2 Etableringsfriheten

Enligt artikel 43 1 st EGF ska inskränkningar för en medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium förbjudas. Detta förbud omfattar även inskränkningar för medborgare i en medlemsstat som är etablerad i någon medlemsstat att upprätta kontor, filialer eller dotterbolag i en annan medlemsstat (art 43 1 st 2 men EGF).

Denna rättighet tillkommer fysiska och juridiska näringsdrivande rättssubjekt. Artikeln täcker både primär och sekundär etablering. Primär etablering, eller full etablering, innebär en nyetablering eller fullständig överflyttning av en fristående näringsverksamhet till ett annat medlemsland. Med sekundär etablering menas att ett dotterbolag, en filial eller liknande upprättas i en annan medlemsstat. För att kunna göra detta krävs dels medborgarskap i ett EU-land och dels att man redan är etablerad i något medlemsland. Enligt artikel 48 EGF likställs med EU-medborgare – juridiska personer som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom gemenskapen.

En verksamhet som inte är tillräckligt varaktig för att falla in under dessa regler kan eventuellt i stället omfattas av den fria rörligheten för tjänster. Dessutom kan också gränsdragningssvårigheter gentemot de fria kapitalrörelserna uppkomma. Om ett aktieinnehav i ett bolag i ett annat medlemsland är så stort att aktieägaren rent faktiskt kontrollerar och driver bolaget gäller etableringsreglerna. Är däremot innehavet mindre är i stället reglerna om de fria kapitalrörelserna tillämpliga.⁴¹

⁴¹ Ståhl, Österman, EG-skatterätt, 2000, s. 83

3.3 Anti-diskrimineringsreglerna

Enligt artikel 12 EGF ska all diskriminering på grund av nationalitet vara förbjuden. Med diskriminering menas, enligt EGD:s praxis, att jämförbara situationer behandlas olika eller att icke jämförbara situationer behandlas lika.⁴²

Fördragsbestämmelserna om fri rörlighet för personer i artikel 39 EGF är primärt inriktade på att förbjuda *öppen diskriminering* av medborgare från andra medlemsstater. I realiteten görs ingen skillnad, i medlemsstaternas nationella lagstiftning, mellan olika skattesubjekt på grund av deras nationalitet utan det är de skattskyldigas hemvist som är den avgörande faktorn. Men det faktum att en nationell skatteregel särskiljer genom nationalitet utesluter inte att regeln kan komma i konflikt med EG-rättens diskrimineringsförbud.

EGD har slagit fast att fördragets bestämmelser om icke-diskriminering också gäller *dold diskriminering*, som genom att tillämpa till exempel den skattskyldiges hemvist leder till samma resultat. EGD resonerar som följer; eftersom det framförallt är utländska rättssubjekt som har hemvist utomlands, kan ett särskiljande på grund av hemvist i praktiken leda till samma resultat som ett särskiljande på grund av nationalitet – att utländska rättssubjekt diskrimineras.

Vad gäller juridiska personer kan det vara svårt att skilja den öppna och den dolda diskrimineringen åt. Vad som är en juridisk persons nationalitet och vad som är dess hemvist kan nämligen ofta avgöras utifrån samma eller snarlika kriterier. Enligt praxis är det den juridiska personens säte som tjänar till att fastställa dess anknytning till en stats rättsordning.⁴³

I *avoir fiscal*-målet⁴⁴ var det fråga om öppen diskriminering av utländska bolag.

I Frankrike tas en skatt på 50 % ut på den totala vinsten som görs av bolag. I princip är bolag skyldiga att betala denna skatt oavsett var de har sitt säte. För att lindra den kumulativa beskattningen av vinster som delas ut av bolagen ges en skattecredit vid aktieutdelning kallad ”*avoir fiscal*”, till förmån för mottagare av den utdelning på aktier som ges av franska bolag. Denna skattecredit avräknas mot den skatt utdelningsmottagaren ska betala. Försäkringsbolag med säte i Frankrike, inklusive dotterbolag som utländska försäkringsbolag bildar i Frankrike har rätt till denna skattecredit för aktieinnehav i franska bolag. Denna förmån beviljas däremot inte fasta driftställen, i form av filialer eller kontor, som försäkringsbolag med säte i en annan medlemsstat etablerar i Frankrike.

⁴² se mål 270/83 *avoir fiscal*, 81/87 *Daily Mail*, C-311/97 *Royal Bank of Scotland*, C-330/91 *Commerzbank*, C-307/97 *Saint Gobain* och C-200/98 *X AB och Y AB*

⁴³ Ståhl, Österman, EG-skatte rätt, 2000, s. 87

⁴⁴ Mål 270/83 *avoir fiscal* [1986] ECR 273

EGD konstaterade först och främst att Frankrikes skattelagstiftning behandlar försäkringsbolag med säte i landet och filialer och kontor i belägna i landet som tillhör bolag med säte i utlandet på samma sätt vid beskattning av deras vinster. Detta ger att den franska lagstiftningen inte kan behandla bolag, utan att ge upphov till diskriminering, olika när det gäller beviljandet av skattekredit. Genom att behandla dem lika vad gäller vinstbeskattningen har lagstiftaren visat att det inte finns någon objektiv skillnad mellan de båda etableringsformerna, som kan motivera olika behandling.

Man gick sedan vidare med att säga att artikel 43 EGF överlåter valet av etableringsform i en annan medlemsstat till bolagen själva och att denna valfrihet inte kan inskränkas genom diskriminerande skattebestämmelser. Man kan inte tillåta, säger EGD, att en medlemsstat diskriminerar filialer och kontor tillhörande försäkringsbolag med säte i en annan medlemsstat, genom att säga att dessa kan undgå varje form av diskriminering genom att bilda ett dotterbolag istället. Det är även förbjudet för en medlemsstat att i sin lagstiftning föreskriva andra villkor för utövandet av verksamhet än de som fastställs för de egna medborgarna. Rättigheterna som följer av artikel 43 är ovillkorliga och kan inte rubbas av ett iakttagande av dubbelbeskattningsavtal.

EGD fastslog att Frankrike underlät att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 43 EGF genom att inte bevilja filialer och kontor tillhörande försäkringsbolag med säte i annan medlemsstat samma skattekredit som gällde för försäkringsbolag med säte i Frankrike.

Ett annat mål rörande öppen diskriminering är *Royal Bank of Scotland*⁴⁵, som handlade om de grekiska bolagsskattegränserna.

Tvist hade uppkommit mellan Royal Bank of Scotland och myndigheten i Grekland som ansvarar för den direkta skatten på aktiebolag. Royal Bank of Scotland har sitt säte i UK och bedriver verksamhet i Grekland via filial. Bankens vinst skulle enligt den grekiska skattelagstiftningen beskattas med en skattesats på 40 %. Till sin deklaration bifogade banken ett förbehåll att vinsten skulle beskattas med 35 %, vilket är den skattesats som gäller för grekiska banker. Den nationella skattelagstiftningen föreskriver att den högre skattesatsen endast är tillämplig på banker som har sitt säte i en annan medlemsstat och ett fast driftställe i Grekland.

EGD resonerar än en gång som så att det handlar om en objektivt jämförbar situation för filialen och andra grekiska banker. Domstolen fastslog att sättet att bestämma beskattningsunderlaget inte stadgar någon skillnad mellan bolag som har sitt säte i Grekland och sådana som har sitt säte i en annan medlemsstat med fast driftställe i Grekland. Skatten beräknas för både de grekiska och utländska bolagen på nettoinkomsten eller vinsten efter avdrag

⁴⁵ Mål C-311/97 *Royal Bank of Scotland* REG 1999

för den del som motsvarar icke beskattningsbara intäkter. Båda kategorierna av bolag befinner sig i en objektivt jämförbar situation vad beträffar sättet att bestämma skatteunderlaget.

Däremot, fortsatte domstolen, ger lagstiftningen upphov till diskriminering av bolag som har sitt säte i en annan medlemsstat när den fastställer en skattesats på 40 %, medan skattesatsen om 35 % uteslutande är tillämpligt på bolag med säte i Grekland.

EGD fastslog att det skedde en diskriminering av utländska bolag med fast driftställe i Grekland när den lägre skattesatsen inte är tillämplig på dem, fastän de, vad gäller framräkningen av beskattningsunderlaget befann sig i en objektivt jämförbar situation. Den nationella skattelagstiftningen stred mot den fria etableringsrätten.

Vad gäller dold diskriminering kan här nämnas målet *Commerzbank*⁴⁶. Målet gällde en tvist uppkommen mellan det tyska bolaget Commerzbank, med säte i Tyskland och Inland Revenue Commissioners (UK).

Commerzbank hade en filial i UK genom vilken banken beviljade lån till olika amerikanska bolag. Banken betalade skatt på de räntor som de erhöll från de amerikanska bolagen i UK. Commerzbank ansökte om återbetalning på skatten med motiveringen att de ifrågavarande räntorna var befriade från skatt i UK enligt dubbelbeskattningsavtalet mellan UK och USA. I avtalet föreskrevs att räntor som betalas av ett amerikanskt bolag ska endast beskattas i UK i de fall de betalas till ett brittiskt bolag eller ett bolag som har skatterättslig hemvist i UK. Eftersom Commerzbank inte hade skatterättslig hemvist i UK, återbetalades således den ifrågavarande skatten. Däremot hade inte banken rätt till ränta på beloppet eftersom ränta endast utbetalas till skattskyldiga med skatterättslig hemvist i UK. Skattemyndigheten avslog Commerzbanks begäran om ränteåterbetalning med motiveringen att banken inte hade skatterättslig hemvist i UK. Commerzbank gick vidare och hävdade att vägran att bevilja återbetalningen av räntorna till bolag utan hemvist där utgjorde en inskränkning i etableringsrätten och en indirekt diskriminering på grund av nationalitet, eftersom de flesta av de drabbade bolagen var utländska.

EGD föreslog att det som den nationella domstolen ville ha svar på var om artiklarna 43 och 48 EGF utgör hinder för att en medlemsstats lagstiftning beviljar bolag som har skatterättslig hemvist i den staten ränta vid återbetalning av skatt som inte skulle ha erlagts, men vägrar bolag som har skatterättslig hemvist i en annan medlemsstat sådan ränta.

För det andra ville den nationella domstolen, enligt EGD, ha svar på om ett sådant system är diskriminerande trots att den skattebefrielse som har givit upphov till återbetalningen endast gäller för bolag som inte har skatterättslig hemvist i den medlemsstaten.

⁴⁶ Mål C-330/91 *Commerzbank* [1993] ECR

Domstolen fastslog att en nationell bestämmelse som den här innebär olika behandling. När ett bolag utan hemvist i landet fräntas rätten till ränta vid återbetalning av skatt, som bolagen med hemvist där alltid har rätt till, är det missgynnat i förhållande till de sistnämnda. Den omständighet att skattebefrielsen som gav upphov till återbetalningen har förbehållits bolag utan hemvist i landet kan inte berättiga en undantagsregel av allmän karaktär. Den regeln är således diskriminerande.

EGD fann att det fanns en risk för att reglerna missgynnade bolag med säte i andra medlemsländer, eftersom det var dessa som hade sin skatterättsliga hemvist utanför UK och därmed skedde en dold diskriminering och reglerna om att endast bolag med hemvist i UK hade rätt till räntan stred mot etableringsfriheten.

Även i fallet *Saint-Gobain*⁴⁷ ansågs dold diskriminering föreligga. Saint-Gobain ZN utgör en tysk filial till Compagnie de Saint-Gobain SA, ett bolag bildat enligt fransk rätt med säte och ledning i Frankrike. Saint-Gobain ZN anses enligt tysk rätt som ett fast driftställe.

Tvisten i målet rörde ett nekande från myndigheten i Tyskland att ge Saint-Gobain SA vissa skatteförmåner vid beskattning av utdelning som härrör från andelar i utländska bolag med begränsat ansvar. Myndigheten ansåg att dessa förmåner är förbehållna bolag som är oinskränkt skattskyldiga i Tyskland (Saint-Gobain SA är inskränkt skattskyldig).

De bolag som är oinskränkt skattskyldiga i Tyskland är bolag som skattemässigt anses ha hemvist i Tyskland, det vill säga de har sitt säte eller sin ledning där. Beslutet att neka de aktuella förmånerna berör huvudsakligen bolag som inte har hemvist i Tyskland och är grundat på kriteriet att bolagets säte är avgörande för att bestämma vilka skatteregler som i Tyskland ska tillämpas på andelar i bolag med begränsat ansvar som är etablerade i andra stater och på utdelning som härrör från sådana andelar.

Situationen för fasta driftställen tillhörande bolag med säte i en annan medlemsstat och som inte kan erhålla denna skattelättnad är mindre fördelaktig än situationen för inhemska bolag, inklusive utländska bolags tyska dotterbolag.

Beslutet att neka fasta driftställen dessa skatteförmåner innebär att det blir mindre intressant för de utländska bolagen att äga koncernandelar genom tyska filialer eftersom skattelättnaderna, enligt tysk lag och dubbelbeskattningsavtalen, endast kan komma ifråga för tyska dotterbolag. Därmed begränsas friheten att välja juridisk form för utlandsetableringen som EGF tillförsäkrar. Situationen för bolag som inte har hemvist i Tyskland men fast driftställe där och inhemska tyska bolag är objektivt sätt

⁴⁷ Mål C-307/97 *Saint-Gobain* REG 1999

jämförbara. Utdelning som uppstår i Tyskland är skattepliktig där likaså är innehav av utländska bolagsandelar skattepliktigt i Tyskland. Situationerna blir, enligt EGD, i högre grad jämförbara eftersom särbehandlingen endast sker vid beviljande av skatteförmånerna, vilka gör det möjligt för inhemska bolag att antingen dra av ett belopp som bolaget betalat som utländsk skatt på utdelning eller att undanta nämnda utdelning/andelar från bolaget samlade skattepliktiga inkomster och tillgångar i Tyskland.

EGD kom till slutsatsen att fördragsbestämmelserna i artiklarna 43 och 48 EGF utgör hinder mot att inte bevilja ett fast driftställe i Tyskland som tillhör bolag med säte i en annan medlemsstat, vissa skatteförmåner på samma villkor som gäller för inhemska bolag.

Av EGD:s praxis framgår klart att även andra hinder för den fria rörligheten än öppen eller dold diskriminering kan vara otillåtna. Det handlar om regler som, utan att vara diskriminerande, ändå är till särskilt förfång för utländska subjekt eller som på andra sätt negativt särbehandlar ett gränsöverskridande förhållande. Ett exempel på detta kan vara att inhemska regler är utformade så att de avhåller landets egna rättssubjekt från att etablera sig utomlands genom att beskatta utländska inkomster hårdare.⁴⁸

Den fria etableringsrätten kan alltså störas inte bara av att etableringslandet missgynnar utländska rättssubjekt utan det kan också vara så att företagets hemland försvårar för företaget att etablera sig i andra medlemsländer.⁴⁹

I *Daily Mail*-målet⁵⁰ handlade det om ett brittiskt bolag som ville emigrera till Nederländerna.

Daily Mail and General Trust PLC begärde hos den nationella domstolen att det skulle fastställas att det inte förelåg någon skyldighet för företaget att erhålla tillstånd enligt den brittiska skattelagstiftningen i förtid för att få flytta sin hemvist från UK till Nederländerna.

Enligt den brittiska bolagsrätten kan ett bolag, som nämnda företag, bildat i överensstämmelse med den lagstiftningen och med säte i UK, förlägga sätet för bolagsledningen och sitt huvudkontor utanför UK utan att förlora sin status som juridisk person eller att upphöra vara ett brittiskt bolag. Enligt brittisk skattelagstiftning är det enbart bolag som i skatterättsligt hänseende har hemvist i UK som är föremål för brittisk bolagsbeskattning. Ett bolag har sin skatterättsliga hemvist på den plats där sätet för bolagsledningen befinner sig. Enligt den brittiska lagen om inkomst- och bolagsskatt förbjuds bolag med skatterättslig hemvist i UK att flytta denna hemvist utan tillstånd från finansdepartementet. Daily Mail and General Trust PLC begärde ett sådant tillstånd i syfte att flytta sätet för bolagsledningen till Nederländerna – vars lagstiftning inte hindrar utländska bolag att etablera huvudkontor i

⁴⁸ Ståhl, Österman, EG-skatterätt, 2000, s. 84-85

⁴⁹ A. a., s. 96

⁵⁰ Mål 81/87 *Daily Mail* [1988] ECR 5483

landet. Utan att invänta tillståndet beslutade Daily Mail att öppna kontor i Nederländerna för förvaltning av investeringar i syfte att tillhandahålla tjänster till tredje man.

EGD fann det obestridligt att företagets huvudsakliga syfte för flytten var att göra det möjligt att sälja en väsentlig del av sina tillgångar och att med hjälp av behållningen från försäljningen köpa tillbaka en del av sina egna aktier, utan att behöva betala den skatt som dessa transaktioner skulle medföra enligt brittisk skattelagstiftning.

Efter att ha flyttat sätet till Nederländerna skulle företaget bli föremål för bolagsbeskattning där och transaktionerna skulle endast föranleda beskattning av den eventuella värdeökning som skett efter det att den skatterättsliga hemvisten flyttats. Finansdepartementet i UK föreslog att företaget skulle sälja åtminstone en del av ifrågavarande tillgångar innan det flyttade och därmed erhålla tillståndet. Istället gick företaget vidare och gjorde gällande att artiklarna 43 och 48 EGF ger ett bolag rätt till att flytta sätet för bolagsledningen till en annan medlemsstat utan något föregående tillstånd samt rätt till att utan villkor erhålla ett sådant tillstånd.

EGD förde ett resonemang om dessa bestämmelser och uttalade sig om att även om dessa syftar till att säkerställa nationell behandling i värdmedlemslandet, utgör de samtidigt förbud mot att ursprungslandet hindrar en av dess medborgare eller ett bolag som bildats i överensstämmelse med dess lagstiftning från att etablera sig i en annan medlemsstat. Artiklarna skulle förlora sin betydelse om ursprungslandet kan förbjuda företag att flytta för att etablera sig i en annan medlemsstat, sa EGD.

Frågan var om den brittiska bolagsregeln om att ett bolag kan flytta sitt säte och ändå behålla sin status som juridisk person/brittiskt bolag i UK?

Domstolen erinrade om att bolag är enheter som bildas i överensstämmelse med en rättsordning, i nuläget, en nationell sådan. De existerar endast i kraft av de olika nationella lagstiftningarna. Medlemsstaternas lagstiftningar skiljer sig åt både vad gäller kravet på anknytning och möjligheten att ändra denna anknytning vid senare tillfälle. EGF beaktar skillnaderna i lagstiftningarna genom att i artiklarna 43 och 48 definiera de bolag som etableringsrätten gäller för. Häri jämföras bolagets "säte", "huvudkontor" och "huvudsakliga verksamhet" som anknytningsfaktor. Dessa skillnader i den nationella lagstiftningen är ett problem som inte avgörs av fördragsreglerna om etableringsrätt utan måste lösas genom lagstiftning och avtal, vilka emellertid inte existerar i nuläget.

EGD kom till slutsatsen att artiklarna 43 och 48 EGF inte ger ett företag rätt att flytta sitt säte för bolagsledning till en annan medlemsstat. Därmed stod inte de brittiska reglerna, om krav på tillstånd från skattemyndigheten för att flytta huvudkontoret, i strid med EGF.

Olika medlemsstaters koncernregler har varit uppe för granskning i EGD vid ett par tillfällen. Bland annat har de svenska koncerbidragsreglerna prövats i *X AB och Y AB*.⁵¹

Det svenska moderbolaget, X AB och dess svenska dotterbolag, Y AB, ansökte om ett förhandsbesked hos Skatterättsnämnden, gällande koncerbidragsreglerna (numera 35 kapitlet IL). Vid tiden för förhandsavgörandet ägde koncernen 99,8 % av aktierna i Y AB. X AB ägde själv ca 58 % direkt, återstoden av kapitalet i Y AB, ägdes av olika av X AB helägda dotterbolag.

Det handlade om tre olika fall och möjligheterna att erhålla skattelättnader. I första fallet ägdes aktierna i Y AB uteslutande av X AB och detta bolags helägda svenska dotterbolag. I det andra fallet förvärvade bolaget Z BV, ett helägt nederländskt dotterbolag till X AB, 15 % av aktierna i Y AB. I det tredje fallet förvärvade Z BV och bolaget Y GmbH, ett helägt tyskt dotterbolag till X AB, 15 % vardera av aktierna i Y AB.

Skatterättsnämnden fann att i det första fallet möjliggjorde inte reglerna om koncerbidrag i nuvarande 35:2 1 st IL rätt till avdrag eftersom det svenska bolaget inte äger mer än 90 % av aktierna i det andra svenska bolaget. Däremot kunde koncerbidrag ges enligt fusionsregeln i nuvarande 35:5 IL, där bidrag mellan ett moderbolag och ett delägt dotterbolag är möjligt om ägarförhållandena under hela beskattningsåret varit sådana att dotterbolaget genom fusion med moderbolaget kunnat uppgå i det sistnämnda.

I det andra fallet var samma regel tillämplig. Där klargjorde nämnden att även om endast svenska bolag kunde omfattas av regeln framgår det av Regeringsrättens rättspraxis att det skulle strida mot förbudet mot ägardiskriminering i ett sådant dubbelbeskattningsavtal som det som ingåtts mellan Sverige och Nederländerna att vägra bolag med säte i dessa medlemsstater möjligheten att ge koncerbidrag med den förmånliga skattemässiga verkan som föreskrivs i nuvarande IL.

Slutligen i det tredje fallet, menade Skatterättsnämnden att fusionsregeln inte var tillämplig på den grunden att det enligt Regeringsrättens rättspraxis inte var möjligt att samtidigt tillämpa två sådana dubbelbeskattningsavtal som de som ingåtts mellan Sverige och Tyskland respektive Sverige och Nederländerna. Enligt rättspraxis är en samtidig tillämpning av flera sådana avtal utesluten, eftersom bestämmelserna i varje dubbelbeskattningsavtal är avsedda att tillämpas enbart på företag i de avtalsslutande staterna och inte i förhållande till tredje land.

Bolagen X AB och Y AB överklagade förhandsbeskedet till Regeringsrätten och menade på att förhandsbeskedet i den del det innebär att skattelättnader inte kan medges för koncerbidrag i det tredje fallet, utgör otillåten diskriminering enligt EGF. Regeringsrätten begärde ett förhandsavgörande.

⁵¹ Mål C-200/98 *X AB och Y AB* EGD:s dom den 18 november 1999

EGD påminde återigen om att bestämmelserna om etableringsfrihet, även om dessa enligt ordalydelsen särskilt syftar till att säkerställa nationell behandling i värdstaten, samtidigt föreskriver ett förbud mot att ursprungsstaten hindrar en av dess medborgare eller ett bolag som bildats i överensstämmelse med dess lagstiftning, från att etablera sig i en annan medlemsstat. Enligt den lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen vägras svenska bolag som utövar sin rätt att etablera dotterbolag i andra medlemsstater möjligheten att komma i åtnjutande av vissa skattelättnader i samband med koncernbidrag, som domstolen kallar typ C. Detta koncernbidrag av typ C motsvarar det tredje fallet som nämnts ovan.

Domstolen fann att artiklarna 43 och 48 EGF utgör hinder för att skattelättnader vägras för bidrag som lämnas mellan två aktiebolag i en medlemsstat, när det ena bolaget tillsammans med flera helägda dotterbolag med säten i flera andra medlemsstater med vilka den förstnämnda medlemsstaten ingått ett dubbelbeskattningsavtal innehållande en icke-diskrimineringsklausul. Enligt den svenska lagstiftningen särbehandlas olika typer av koncernbidrag på grundval av var dotterbolagen har sina säten. En sådan särbehandling strider mot bestämmelserna om etableringsfrihet i EGF.

Ett annat rättsfall som kan få långtgående konsekvenser för de svenska koncernbidragsreglerna är fallet *Marks & Spencer*⁵².

Twisten rörde det brittiska moderbolaget Marks & Spencer (i fortsättningen M&S). M&S ägde via ett holdingbolag i Nederländerna dotterbolag i Tyskland, Belgien och Frankrike. Dessa dotterbolag började vid mitten av 90-talet redovisa förluster och fortsatte göra det fram till 2001, då M&S ville upphöra med sin verksamhet i de förlustbringande företagen varmed det franska dotterbolaget överläts till utomstående och de tyska och belgiska bolagen avvecklades.

Åren 2000 och 2001 ansökte M&S, hos skattemyndigheten, om att få göra koncernavdrag för förluster uppkomna i de tyska, franska och belgiska dotterbolagen för 1998, 1999, 2000 och 2001. Den brittiska skattelagstiftningen tillåter under vissa villkor att ett moderbolag kvittar förluster i dotterbolags verksamhet mot sin vinst. Denna ansökan avslogs med motiveringen att bestämmelserna om koncernavdrag inte var tillämpliga på dotterbolag som varken har hemvist i eller bedriver näringsverksamhet i UK.

M&S överklagade omedelbart skattemyndighetens beslut till skattedomstol i första instans. Man ville ha fastställt att de brittiska skattebestämmelserna var oförenliga med gemenskapsrätten och särskilt artiklarna 43 och 48 EGF. Denna talan ogillades. Domstolen angav dels att principerna enligt praxis på området är tydliga och att det därför inte var nödvändigt att ställa några tolkningsfrågor till EGD och dels att de brittiska skattebestämmelserna inte

⁵² Mål C-446/03 *Marks & Spencer plc mot David Halsey (HM Inspector of Taxes)*, dom meddelad den 13 december 2005.

stred mot gemenskapsrätten. Domstolen fastställde sedermera skattemyndighetens beslut.

Detta fastställda beslut överklagades till högsta instans som fann det nödvändigt att förklara målet vilande och begära förhandsavgörande från EGD.⁵³

Frågan, som den hänskjutande domstolen vill ha svar på är, enligt EGD, om artiklarna 43 och 48 EGF utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat, enligt vilken ett moderbolag, hemmahörande i den staten, inte får minska sin skattepliktiga vinst genom avdrag för förluster som uppkommit i ett utländskt dotterbolag trots att sådana avdrag medges om dotterbolaget varit hemmahörande i samma stat som moderbolaget.⁵⁴

Typen av koncernavdrag, som det är fråga om här, innebär en skattelättnad för de berörda bolagen. Genom att inte bevilja en sådan lättnad kan det utgöra ett hinder för moderbolaget att utöva sin etableringsfrihet eftersom det då avskräcks från att etablera dotterbolag i andra medlemsstater.⁵⁵ Inskränkningen består också i att dotterbolag i medlemsstaten och dotterbolag i en annan medlemsstat behandlas olika. En sådan inskränkning är endast tillåten om syftet med den är legitim och i överensstämmelse med EGF och kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset. Bestämmelsen måste därutöver vara ägnad att säkerställa att det eftersträvade syftet uppnås och att den inte går utöver vad som är nödvändigt.⁵⁶

Omständigheten att moderbolagets medlemsstat inte beskattar vinsterna i utländska dotterbolag motiverar inte i sig att koncernavdraget begränsas till att enbart gälla förluster uppkommit i bolag med hemvist i moderbolagets medlemsstat.⁵⁷

Domstolen måste för att bedöma om denna begränsning är motiverad genom att undersöka följderna av en ovillkorlig utvidgning av skattelättnaden, som det är fråga om i det nationella målet.⁵⁸

En minskning av skatteintäkter anses inte tillräckligt för att åsidosätta en grundläggande frihet. Risken att förlusterna beaktas två gånger, anses av domstolen såsom en uppgift för medlemsstaterna att se till att så inte sker. Risken för skatteundandragande eller en skatteplanering som gör att förluster placeras i medlemsstaterna med hög skattesats kan inte förhindras genom att inte tillåta koncernavdrag, eftersom det finns stora skillnader i medlemsstaternas nationella skattelagstiftning.⁵⁹

⁵³ Mål C-446/03 *Marks & Spencer plc mot David Halsey (HM Inspector of Taxes)*, p. 18-26

⁵⁴ A.a., p. 27

⁵⁵ se bland annat *Royal Bank of Scotland* och *Saint-Gobain ZN*

⁵⁶ Mål C-446/03 *Marks & Spencer plc mot David Halsey (HM Inspector of Taxes)*, p. 32-35

⁵⁷ A.a., p. 40

⁵⁸ A.a., p. 41

⁵⁹ A.a., p. 43-50

Domstolen kommer fram till att den inskränkning det är fråga om i det här målet är ägnad att uppnå ett legitimt syfte som överensstämmer med fördraget. Den kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset och är avsedd att säkerställa att det eftersträvade syftet uppnås.⁶⁰

Men går åtgärden utöver vad som är nödvändigt för att uppnå de syften som eftersträvas? M&S och kommissionen erkänner att det kan finnas mindre inskränkande åtgärder än ett generellt undantag. Exempelvis att det utländska dotterbolaget till fullo har utnyttjat de möjligheter som ges där att beakta förluster eller att man villkorar avdraget med att framtida vinster i det utländska dotterbolaget ska återföras till den beskattningsbara vinsten i det bolag som har beviljats koncernavdraget med motsvarande belopp som de tidigare utnyttjade förlusterna.⁶¹

Domstolen anser att den inskränkande åtgärden i princip går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det huvudsakliga syfte⁶² som eftersträvas i den situation där ett utländskt dotterbolag har uttömt de möjligheter som ges att beakta förluster under det beskattningsår som avdragsyrkandet avser och tidigare beskattningsår, genom en överföring av förluster till en utomstående eller kvittning mot tidigare års vinster. Det går även utöver vad som är nödvändigt i en situation där det inte finns någon möjlighet att förlusterna i det utländska dotterbolaget skulle kunna utnyttjas i dess hemviststat för framtida beskattningsår, vare sig av det självt eller av en utomstående.⁶³

Det strider alltså mot artiklarna 43 och 48 EGF att i en medlemsstat inte tillåta ett moderbolag med hemvist där, som visar för skattemyndigheten att det uppfyller villkoren; att först i dotterbolagets medlemsstat uttömma de möjligheter som ges att beakta förluster under det beskattningsår som avdragsyrkandet avser och beträffande tidigare beskattningsår, samt att förlusterna i det utländska dotterbolaget inte skulle kunna utnyttjas i dess hemviststat för framtida beskattningsår.⁶⁴

I ett nyligen avgjort rättsfall från Länsrätten⁶⁵ (*Lindex*) ifrågasätts de svenska koncernbidragsreglernas förenlighet med gemenskapsrätten.

Fallet rörde AB Lindex, det svenska moderbolaget i koncernen och dess helägda dotterbolag i Tyskland – Lindex GmbH. AB Lindex hade lämnat koncernbidrag till Lindex GmbH under de brutna räkenskapsåren 2002 och 2003 genom kontanta utbetalningar, varvid det av AB Lindex bokförda värdet av aktier i utländska dotterbolag ökats i motsvarande mån. Vid respektive kvartalsbokslut har det bokförda värdet av AB Lindex' innehav av Lindex GmbH skrivits ned till att motsvara det egna kapitalet i Lindex GmbH. Nedskrivningen av värdet på aktierna i Lindex GmbH har sedan

⁶⁰ Mål C-446/03 *Marks & Spencer plc mot David Halsey (HM Inspector of Taxes)*, p. 51

⁶¹ A.a., p. 54

⁶² Den så kallade proportionalitetsprincipen.

⁶³ Mål C-446/03 *Marks & Spencer plc mot David Halsey (HM Inspector of Taxes)*, p. 55

⁶⁴ A.a., p. 56

⁶⁵ Mål nr 652-04 och 438-05, dom meddelad av Länsrätten Vänersborg 2005-05-30

återlagts i AB Lindex' inkomstdeklaration som en icke avdragsgill kostnad. Lindex GmbH har bokfört de erhållna kontanta inbetalningarna via kassa och eget kapital. I den skattemässiga hanteringen har inbetalningarna inte hanterats som skattepliktiga av Lindex GmbH.

Genom de överklagade besluten vägrade Skattemyndigheten i Göteborg⁶⁶ och Skatteverket⁶⁷ AB Lindex avdrag för de lämnade koncernbidragen till Lindex GmbH. Skälen var bland annat att förutsättningarna för ett så kallat öppet koncernbidrag enligt 35:2 IL inte var uppfyllda. För att ett dylikt koncernbidrag ska ge avdragsrätt för givaren måste mottagaren vara skattskyldig för koncernbidraget i näringsverksamhet i Sverige. Man hänvisade även till den förbjudna ägardiskrimineringen i EG-rätten, EES-avtalet och övriga skatteavtal mellan Sverige och andra länder. Lindex GmbH är ett tyskt bolag som är skattskyldigt i Tyskland för sin näringsverksamhet, därmed är inte förutsättningarna uppfyllda och inte heller förutsättningarna för övriga bestämmelser avseende koncernbidrag.

Länsrätten ansåg det ostridigt att 35 kap. IL utgör hinder för att lämna koncernbidrag. Lindex GmbH är inte skattskyldig i Sverige. Frågor om direkt beskattning ligger utanför gemenskapens behörighet men medlemsstaterna ska iaktta EG-rätten när de *utövar* sin behörighet.

Frågorna i målet var om de svenska koncernbidragsreglerna i 35 kap. IL utgör en inskränkning av etableringsfriheten i art. 43 och 48 EGF samt om de svenska reglerna anses utgöra en inskränkning av etableringsfriheten, om denna inskränkning anses berättigad.

Enligt Länsrätten råder det ingen tvekan om att bestämmelsen i 35:2 a IL utgör en förmån för den koncern som kan lämna bidrag, då det skattepliktiga resultatet kan minska i det bidragsgivande bolaget och den totala skattebelastningen som helhet kan reduceras och likställas med situationen om verksamheten bedrivits i ett och samma bolag. EGD:s praxis visar att en vägran att bevilja skatteförmån är att anses som en inskränkning om det visar sig att den är kopplad till utövandet av etableringsfriheten.⁶⁸ Begränsningen i 35:2 a IL, att mottagaren måste vara skattskyldig i Sverige utgör ett uppenbart hinder för bildandet av dotterbolag i andra medlemsstater och avskräcker företag från detta. Att dotterbolagen sedan kan erhålla andra förmåner, exempelvis skattelättnader, saknar betydelse. Skatteverket åberopade att redovisningen av bidragen inte skett öppet men det saknas stöd i den svenska skattelagstiftningen för att göra avdragsrätt respektive skatteplikt beroende av viss bokföringsmässig redovisning.

Slutsatsen blir att de svenska koncernbidragsreglerna i 35 kap. IL inskränker etableringsfriheten då avdrag vägras för koncernbidrag som lämnas av svenskt moderbolag till helägda dotterbolag i andra medlemsstater och vilka

⁶⁶ Skattemyndighetens i Göteborg beslut den 24 september 2003 – mål nr 652-04

⁶⁷ Skatteverkets beslut den 18 november 2004 – mål nr 438-05

⁶⁸ se mål C-107/94 *Asscher* och mål C-251/98 *Baars*

inte är skattskyldiga i Sverige för den näringsverksamhet bidraget hänför sig till.

När inskränkningen av etableringsfriheten blivit konstaterad, gick Länsrätten vidare för att pröva om denna inskränkning ansågs berättigad. Artikel 43 EGF tillhör en av de grundläggande bestämmelserna i fördraget och är direkt tillämplig i medlemsstaterna efter övergångsperiodens slut. Skatteverket hade att åberopa och visa på att något av de skäl som avses i art. 46 EGF föreligger som grund för diskrimineringen i 35 kap. IL.

EGD:s praxis visar att en minskning av skatteintäkter inte anses tillräckligt för att kunna åberopa tvingande hänsyn till allmänintresset.⁶⁹

Skatteverket har åberopat att koncernbidragen inte har redovisats öppet men de har *inte* gjort gällande att det har redovisats i strid med tysk lagstiftning. Så länge det hos Lindex GmbH har redovisats enligt tysk rätt kan inte den omständigheten att det ej tagits upp till beskattning i Tyskland självständigt åberopas som skäl för vägran av avdraget. Det är nämligen medlemsstaterna helt fritt att utforma sina respektive suveräna skattesystem, dock med ett iakttagande av vissa gemenskapliga regler.

Ett nationellt svenskt krav att lämnade koncernbidrag måste tas upp och redovisas öppet som skattepliktigt av Lindex GmbH kan till följd härav inte godtas som en berättigad inskränkning av etableringsfriheten med mindre än att de är nödvändiga för att säkerställa skattesystemets inre sammanhang.

EGD har uttalat att argument som avser att det inre sammanhanget i ett skattesystem måste upprätthållas ska prövas med beaktande av ändamålet av den aktuella skattelagstiftningen. Exempel på detta är att det finns ett direkt och nödvändigt samband mellan beviljandet av en skatteförmån och uttagandet av en viss skatt.⁷⁰ Om det inte finns något sådant direkt samband; till exempel om det handlar om olika beskattningar eller skattemässig behandling av olika skattskyldiga, kan argumentet om skattesystemets inre sammanhang inte åberopas.

I detta fall var det uppenbart att det handlade om skilda skattesubjekt, ett svenskt moderbolag och ett tyskt dotterbolag, och detta förhållande är grunden och syftet med möjligheten till koncernbidrag. Det är inte helt klart och tydligt att detta utgör den yttersta gränsen för att beakta argument kring skattesystemets inre sammanhang. Även om de till Lindex GmbH lämnade koncernbidragen inte beskattas i Tyskland, strider inte detta mot skattesystemets inre sammanhang, utan är en direkt följd av att länderna valt att utforma sina nationella och i sig suveräna skattesystem på olika sätt. De minskade skatteintäkterna för Sverige kan inte åberopas för att rättfärdiga en åtgärd som i princip strider mot etableringsfriheten. Om de lämnade koncernbidragen skulle kunna återföras skattefritt till Sverige, och därmed

⁶⁹ se mål C-35/98 *Verkooijen*, mål C-136/00 *Dammer*, mål C-436/00 *X och Y*, mål C-319/02 *Manninen* och mål C-168/01 *Bosal*

⁷⁰ se mål C-204/90 *Bachmann*

helt undgår att beskattas skulle detta kunna åberopas för att rättfärdiga de svenska reglerna med hänvisning till skattesystemets inre sammanhang. Skatteverket har inte gjort gällande att något sådant förhållande föreligger i målen.

Den inskränkning av etableringsfriheten som de svenska reglerna om koncernbidrag innebär har således inte visats vara berättigad utifrån något av de skäl som avses i art. 46 EGF.

Skälen som skattemyndigheten i Göteborg och Skatteverket åberopat för att vägra avdrag strider mot EG-rätten. Inskränkningen har inte visats vara berättigad enligt art. 46 EGF. Vid sådana förhållanden har EG-rätten företrädare framför svensk rätt.⁷¹ Skattemyndigheten och Skatteverket hade ingen rätt att vägra AB Lindex de yrkade avdragen.

Utgången i detta mål är villkorad av domen i Marks & Spencer. Skatteverket har överklagat till Kammarrätten eftersom Lindex fick rätt att göra avdragen. Domen i Marks & Spencer kan ge Skatteverket minskade möjligheter att få upp målet till prövning och en dom till deras fördel i Kammarrätten.

⁷¹ se mål 6/64 *Costa/E.N.E.L.*

3.4 HST; relationen till etableringsfriheten och anti-diskrimineringsreglerna

Situationen som aktualiserar frågan om etableringsfrihet och anti-diskrimineringsreglerna i relation till HST är den att det finns ett moderbolag i en medverkande medlemsstat som har ett dotterbolag i en medlemsstat som inte gått med i HST. Detta dotterbolag har i sin tur ett dotterbolag i en medlemsstat som gått med i HST. Ska då dotterdotterbolaget få lov att vara med i moderbolagets hemstatsgrupp eller måste det skapa sig en egen hemstatsgrupp? Det är en fråga som medlemsstaterna måste ta ställning till vid samarbetsmötet eftersom anti-diskrimineringsreglerna inom EG-rätten kan tvinga in dotterdotterbolaget i moderbolagets hemstatsgrupp.

Man måste med andra ord sätta upp regler som står i överensstämmelse med EGD:s praxis vad gäller etableringsfriheten och anti-diskrimineringsreglerna. I annat fall uppkommer säkerligen frågor som behandlar situationer där dotterdotterbolag inte anses höra till moderbolagets hemstatsgrupp och där man riskerar att bryta mot diskrimineringsförbudet i EGF om man inte tar med dotterdotterbolaget i gruppen. Frågor av dylik karaktär kan hamna hos EGD genom att en domstol begär ett förhandsavgörande.

Skulle man på samarbetsmötet besluta att dotterdotterbolaget inte får ingå i moderbolagets hemstatsgrupp sker en öppen diskriminering av dotterdotterbolaget. Dotterbolaget har rätt att etablera sig i vilken medlemsstat de vill och i vilken etableringsform de önskar, allt enligt artikel 43 EGF. Dotterdotterbolagets medlemsstat får inte ha lagstiftning som föreskriver att det måste handla om en full etablering det vill säga ett dotterbolag, för att man ska kunna åtnjuta till exempel en skattecredit, som var fallet i avoir fiscal-målet. Lagstiftningen får inte heller innebära att olika skattesatser används bara för att dotterdotterbolaget har sitt säte i en annan medlemsstat, som i Royal Bank of Scotland-fallet.

Vad gäller dold diskriminering sker detta då särskiljandet baserar sig på det skatterättsliga hemvistet, och på att hemvisten fastställs på ett sådant sätt att det inte alltid sammanfaller med sätet/registreringslandet. Många länder föreskriver att bolag som har sitt formella säte utomlands ändå har hemvist inom landet om den verkliga ledningen av bolaget utövas i landet ifråga. Om ett sådant land gör skattemässig skillnad mellan bolag med, respektive utan hemvist i landet kommer reglerna att anses vara dolt diskriminerande.⁷²

Detta skulle ge att om dotterdotterbolaget anses ha hemvist i dotterbolagets medlemsstat på grund av att den verkliga ledningen av dotterdotterbolaget

⁷² Ståhl, Persson, EG-skatte rätt, 2000, s. 87

sker i dotterbolagets medlemsstat får inte dotter-dotterbolagets medlemsstat föreskriva en skattemässig skillnad mellan bolagen.

I fallet Commerzbank handlade det om skattebefrielse som endast gällde för bolag *utan* skatterättslig hemvist i landet. Sådana regler gjorde åtskillnad mellan bolag med hemvist i landet och bolag utan hemvist och ansågs därmed dolt diskriminerande. I Saint-Gobain gällde det regler om skatteförmåner som inte gavs på samma villkor för bolag med säte i annan medlemsstat, vilket också ansågs som dolt diskriminering.

Lagstiftningen i dotterbolagets medlemsstat får inte heller lov att förhindra en etablering i dotter-dotterbolagets medlemsstat. Detta strider mot etableringsfriheten. I Daily Mail-målet uttalade sig EGD om att artiklarna 43 och 48 inte ger rätt för företag att flytta sitt säte för bolagsledning till en annan medlemsstat och samtidigt behålla sin status som juridisk person i det första landet. Detta har förslagsställarna tagit fasta på vad gäller byte av hemstat för en koncern. De föreslår mycket begränsade möjligheter till ett byte och kräver att vissa förutsättningar måste vara uppfyllda för att detta ska kunna ske automatiskt. En åtgärd, som skulle ge en rätt till byte är att koncernen upphör med större delen av sin verksamhet i den valda hemstaten. Därmed skulle förslaget ligga i linje med EGD:s uppfattning.

HST är utformat för att lösa problemen med resultatutjämning över gränser inom en koncern. Detta innebär att resultatet i målet X AB och Y AB skulle kunna bli helt annorlunda. Fallet berör inte enbart de svenska koncernreglerna utan även dubbelbeskattningsavtalen mellan Sverige och Tyskland respektive Nederländerna.

Troligen hade X AB och Y AB tillsammans med det tyska och det nederländska bolaget tillhört samma hemstatsgrupp där X AB utgjorde toppbolaget. Detta skulle innebära att hemstatsgruppens koncernbidragsmöjligheter regleras enligt svensk lagstiftning – 35 kapitlet IL.

Relationen mellan HST och dubbelbeskattningsavtalen delas in i två grupper; dubbelbeskattningsavtal mellan i HST deltagande medlemsstater och dubbelbeskattningsavtal mellan i HST deltagande medlemsstater och tredje land. I X AB och Y AB handlar det om dubbelbeskattningsavtal mellan tre EU-medlemsstater och troligtvis ingår alla företagen i koncernen i en och samma hemstatsgrupp. Detta skulle innebära att dubbelbeskattningsavtalen har spelat ut sin roll i och med att funktionen med dubbelbeskattningsavtalen har försvunnit. Det är istället fördelningsnyckeln som styr fördelningen av den beskattningsbara inkomsten.

X AB och Y AB nekades avdrag för att fusionsregeln inte var tillämplig på den grunden att det inte var möjligt att samtidigt tillämpa två sådana dubbelbeskattningsavtal, som de som ingåtts dels mellan Sverige och Tyskland och dels mellan Sverige och Nederländerna. En samtida tillämpning ansågs utesluten eftersom bestämmelserna i varje

dubbelbeskattningsavtal är avsedda att tillämpas enbart på företag i de avtalsslutande staterna och inte i förhållande till tredje land.

Skulle det röra sig om en hemstatsgrupp, är inte dubbelbeskattningsavtalen aktuella längre och utgör därmed inte ett hinder för att fusionsregeln tillämpas och därmed skulle möjlighet till avdrag för lämnat koncernbidrag tillåtas. Detta innebär också att anti-diskrimineringsreglerna inte längre har överträtts och fallet hade troligtvis inte ens kommit upp i EGD.

Utgången i Marks & Spencer-målet kommer att påverka de svenska koncernreglerna. Det finns många likheter mellan den brittiska och den svenska skattelagstiftningen. I Sverige är avdragsrätten begränsad till att endast gälla om mottagande bolag är skattepliktigt i Sverige för den verksamhet som koncernbidraget hänförs till⁷³. De svenska koncernbidragsreglerna innebär en skillnad i den skattemässiga behandlingen av skattskyldiga moderbolag i strid med etableringsfriheten. Man skulle kunna hävda att principen om skattesystemets inre sammanhang men det kan bli svårt då det handlar om två olika skattesubjekt.

Även om resultatet i Marks & Spencer ger att det under vissa villkor är tillåtet att beakta förluster i utländska bolag kommer det ändå inte att uppstå någon konflikt mellan de svenska koncernbidragsreglernas nuvarande utformning och deras relation till HST. En koncern med ett svenskt moderbolag kommer att utgöra en hemstatsgrupp som enbart regleras av de svenska reglerna. Inom hemstatsgruppen anses alla transaktioner som nationellt interna transaktioner och i och med att den svenska lagstiftningen tillåter koncernbidrag mellan svenska bolag, så länge man uppfyller de övriga kraven i 35 kapitlet IL, uppstår det ingen konflikt med gemenskapsrätten.

I det nyligen avgjorda rättsfallet från Länsrätten ifrågasätts de svenska koncernbidragsreglernas relation till EG-rätten. Eftersom Skatteverket inte åberopade principen om skattesystemets inre sammanhang fann Länsrätten inget annat val än att godkänna de lämnade bidragen. Det ansågs inte vara tillräckligt att påpeka att redovisningen inte skett öppet. Slutsatsen blev att koncernbidragsreglerna står i strid med etableringsfriheten och att det inte finns några inskränkningar som är berättigade och ligger därmed i linje med avgörandet i Marks & Spencert. Hade fallet varit sådant att HST redan var en del av den europeiska bolagsbeskattningen hade AB Lindex utgjort moderbolaget och därmed toppbolaget i hemstatsgruppen och Lindex GmbH hade ingått i denna grupp. Den svenska koncernbidragslagstiftningen hade reglerat alla transaktioner mellan det svenska moderbolaget och det tyska dotterbolaget och de lämnade koncernbidragen hade blivit godtagna.

⁷³ se 35:1 IL

4 Analys

Förslaget om HST är en interimistisk lösning på bolagsskatteproblemen inom EU. Det står relativt klart i förslaget att det är ett provisorium medan arbetet med en enhetlig bolagsskatt inom EU arbetas fram, vilket i och för sig är en överdrift med tanke på de tidigare, mindre lyckade, resultaten.

Visst hade en konvertering till HST varit en idealisk bas för den gemensamma inre marknaden men å andra sidan så poängteras det i förslaget att det är en tillfällig lösning tills det att man genom direktiv på EU-nivå kan enas om ett gemensamt bolagsskattesystem.

Förslaget, som har lagts fram, är ett system som teoretiskt visar på många fördelar men frågan är om det är praktiskt genomförbart.

4.1 De stora dragen

På väldigt många ställen i förslaget betonas frivilligheten med att gå med i HST eftersom det finns både fördelar och nackdelar med frivilligheten. För det första gör man förslaget mindre tvingande genom att betona ordet *frivillighet* och anledningen är troligen att göra förslaget mer attraktivt för potentiella deltagande medlemsstater. För det andra kan det ses som en flirt med EG-rätten eftersom man genom att göra förslaget frivilligt tar hänsyn till subsidiaritetsprincipen och riskerar inte att komma i kollision med EG-rätten.

Samtidigt ska man ha i åtanke att frivilligheten även kan verka hämmande. Medlemsstaterna har gång på gång visat sin ovilja mot att gemensamt arbeta mot ett enhetligt bolagsskattesystem och genom att låta HST vara ett frivilligt system kan det motarbeta sig själv. Ser inte medlemsstaterna fördelar med ett medlemskap kommer de inte att vilja delta och därmed faller förslaget redan innan det realiserats.

Man vill visa på att fördelarna med HST väger så mycket tyngre än nackdelarna att det till en viss del får anses gränsa till idealism. Det fåtal nackdelar med förslaget, som erkänns, menar författarna ska kunna vändas till fördelar.

En av de största nackdelarna i förslaget är den formel som ska användas för att allokera vinsten till de olika medlemsstaterna inte är reglerad. Det åligger de blivande medlemsstaterna att komma överens om en sådan formel. Ett förslag är att man använder sig av mervärdesbeskattningen som en grund. Det råder inget tvivel om att man har ett gigantiskt arbete framför sig vad gäller utformningen av fördelningsnyckeln.

En annan nackdel är att det inte finns reglerat i förslaget hur en stat ska kunna kvalificera sig till att vara en concerns hemstat. Om ett av grund-

kraven hade varit att det ska finnas ett fungerande bolagsskattesystem, vilket de flesta medlemsstaterna i EU redan har, skulle det innebära att bestämmandet av kriterier endast är ett merarbete.

Ytterligare nackdelar är hur man ska förhålla sig till inkomst från tredje land samt relationen till ingångna dubbelbeskattningsavtal. I förslaget har skett en bagatellisering av dessa problem eftersom det inte går att bara utesluta en koncerns inkomst från tredje land. Förr eller senare måste man ta ställning till hur man ska förhålla sig till denna typ av inkomst.

Det är en oerhört smidig lösning att bara säga att dubbelbeskattningsavtalen upphör att gälla och att man med tiden kommer att omförhandla alla dubbelbeskattningsavtal samt att man har förhoppningar att alla medlemsstater till slut kommer att konvertera, vilket skulle innebära att avtalen försvinner mellan HST-stater. I dagsläget krävs det mycket mer arbete för att kunna få fram lösningar på problemen inom dessa två områden.

Till sist förutsätter förslaget att skattesubjekt och skattemyndigheter är beredda på förändringar. Det är tveksamt om skattemyndigheterna är redo för en förändring, då de inte har någon valmöjlighet att välja om de ska gå med eller inte, eftersom de måste vara med från början om HST nu blir verklighet. Frågan är dessutom om skattesubjekten är redo? Man får anse att de är redo för en förändring eftersom HST bör ligga i deras intresse.

Det mest påtagliga vad gäller förslaget är att det inte är helheten utan detaljregleringen, som utgör det stora problemet. Förslaget innebär att man genom ett samarbetsmöte mellan de potentiella medlemsstaterna kommer fram till detaljregleringen i systemet samt ett tillhörande regelverk att rätta sig efter. Som nämnts tidigare kommer själva grundidén till förslaget från att medlemsstaterna inte har kunnat enas eller samarbeta för att nå resultat på EU-nivå och då finns det inte mycket som talar för att man på samarbetsmötet ska kunna enas som detaljregleringen i systemet.

Det är inget nytt bolagsskattesystem som presenteras utan innebörden av det består av att medlemsstaterna ömsesidigt erkänner varandras bolagsskattesystem. Men är medlemsstaterna redo för detta? Även om det finns stora likheter mellan olika medlemsstaters skattesystem finns det fortfarande divergenser och det är inte troligt att två stater med signifikanta skillnader kommer att erkänna varandras bolagsskattesystem. I dagsläget innebär det mycket stora merkostnader för företagen att rätta sig efter de olika medlemsstaternas segregerade detaljreglering, vilket skulle ge incitament för att konvertera till HST eftersom det då endast är en stats skattelagstiftning, som koncernen har att rätta sig efter. Det utökade EU kan motverka en implementering. Det är svårt att tro att en etablerad EU-medlemsstat skulle samarbeta med en ny medlemsstat och erkänna dess skattesystem med tanke på att de flesta nya medlemmarna har en något obskyr bolagsskattelagstiftning.

En övergång till HST skulle innebära en del förändringar för koncernerna. Moderbolagets arbetsbörda kommer att öka eftersom det troligtvis är där kontrollen av skattereglernas efterlevande samlas. Moderbolaget ska verifiera riktigheten i såväl hemstatsgruppen sammanlagda räkenskaper som dotterbolagens enskilda räkenskaper. Det är också moderbolaget som svarar inför skattemyndigheten vad gäller information. Eftersom moderbolagets administrativa börda ökar, genererar detta även en ökad arbetsbörda för skattemyndigheten i dess hemstat. Den har att kontrollera hela gruppens räkenskaper oavsett var de är situerade men samtidigt behöver de inte sätta sig in i alla berörda medlemsstaters skattelagstiftning eftersom det kommer att bildas ett nära samarbete och informationsutbyte mellan skattemyndigheterna i hemstatsgruppens olika länder.

Den största fördelen med förslaget torde vara den möjlighet, som ges till resultatutjämning över gränser. Företagen i de olika medlemsstaterna har så pass mycket att vinna på denna utjämning att det säkerligen hade räckt med bara denna fördel för att få förslaget avtaget såvida företagen själv hade fått bestämma. För resultatutjämning inom hemstatsgruppen gäller hemstatens nationella regler. Förutsättningen är dock att hemstaten, som koncernen väljer, medger resultatutjämning i sin skattelagstiftning. Detta borde inte innebära något problem eftersom alla medlemsstater har en reglering, som tillåter resultatutjämning inom landet på ett eller annat sätt. Det finns ju redan nu genvägar för att undvika förluster vid resultatutjämning men i HST byggs det in en gräddfil för koncernerna där det är fritt fram för resultatutjämning.

Förslaget tar även hänsyn till små och medelstora företag genom att det inte ställs något storlekskrav för medverkan. Dessa mindre företag har i dagsläget små möjligheter till att expandera över gränser eftersom de då drar på sig stora skattekostnader. Avsaknaden av storlekskrav kan ha en viss inverkan på fördelningsnyckeln. Om den enhet som ska beskattas i en medlemsstat är liten kommer den att tilldelas endast en liten del av vinsten att beskatta inom landet och får då en negativ inverkan på medlemsstater, som själv är relativt små och inte har ett stort skatteunderlag. Den tilldelade beskattningsbara vinsten kommer inte att ge ett större skatteunderlag vilket i sin tur resulterar i fortsatt höga skattesatser. Detta ska vägas mot fördelen med att dessa små och medelstora företag kan expandera och därmed successivt öka skatteunderlaget för den lilla medlemsstaten.

Skattereglerna för transaktioner över gränser är oftast mycket strängare än reglerna för inrikestransaktioner. Staterna vill bevara sin skattebas genom att förhindra att tillgångar som tidigare kvalificerat sig för skatteavdrag, flyttas utomlands utan återföring. HST ger en lösning på detta genom att se på transaktioner inom hemstatsgruppen som transaktioner under hemstatens interna skatteregler. Detta ger de små och medelstora företagen ännu en möjlighet att expandera eller omorganisera sig över gränser eftersom de inte ådrar sig stora skattekostnader, som skulle ha kunnat omöjliggöra en sådan expansion eller omorganisation.

Vad gäller europabolagen kan nämnas att det i början var menat att HST endast skulle gälla dessa bolag men man insåg troligen det begränsade genomslaget för denna sorts bolag. Det är inte många företag som funnit det fördelaktigt att registrera sig som eller konvertera till europabolag. En orsak till detta kan vara avsaknaden av ett enhetligt system för beskattning.

Idealet hade varit om alla medlemsstater gick med i HST men det får anses som orealistiskt. Man förutsätter dock att icke-deltagande medlemsstater kommer att konvergera till HST vilket får anses som lite väl förmätet. Väljer en medlemsstat initialt att inte ingå i HST, finns det inte mycket som talar för att de senare kommer att närma sig HST och eventuellt ansluta sig till systemet.

4.2 Detaljregleringen

Det föreslagna samarbetsmötet mellan potentiella medlemmar har en avgörande roll för utformningen av HST. Här ska medlemsstaterna komma överens om de detaljer i systemet som måste finnas för att det ska fungera.

Förslaget är motsägelsefullt i och med dess krav på ett intensivt samarbete medlemsstaterna emellan för att nå fram till ett fungerande och godtagbart regelverk. Det kan bli så att det bara är ett begränsat antal stater som vill vara med, vilket skulle underlätta samarbetet, men medlemsstaterna har tidigare tydligt visat sin ovilja till samarbete och det finns inte mycket som talar för att de kommer att finna en lösning under förhandlingen. Men det kan vara så att frivilligheten att delta gör medlemsstaterna mer benägna att kompromissa och gå in i diskussioner med inställningen att de faktiskt vill komma fram till en fungerande lösning.

För att delta i HST måste en medlemsstat kvalificera sig som hemstat, vilket troligtvis samtliga nuvarande medlemsstater kommer att kunna göra. Det är obestridligt att alla medlemsstater i EU har ett fungerande internt bolagsskattesystem i motsats till vad som gäller för transaktioner över medlemsstaters gränser. Förslaget bygger på att medlemsstatens nationella beskattningsregler ligger till grund för beskattningen av den del som tillförs medlemsstaten genom fördelningsnyckeln. Detta ger att det egentligen inte finns någon anledning till att man spenderar tid på att sätta upp kriterier för en kvalifikation som hemstat.

4.2.1 Hemstatsgruppen

Samarbetsmötet ska också besluta om konstruktionen av hemstatsgruppen och man föreslår att åtminstone tre grundläggande förutsättningar fastslås.

För det första ett minimikrav för ägande/kontroll av moderbolaget. Detta innebär inget större problem, eftersom de nationella reglerna i de olika medlemsstaterna redan i dagsläget uppställer krav på viss ägarandel för att koncernbidrag ska vara möjligt. För det andra ska det endast vara möjligt för företagen att tillhöra en hemstat, vilket innebär att valet av hemstat blir

oerhört viktigt. För det tredje ska det beslutas om dotterbolag endast ska kunna kvalificera sig om moderbolaget kvalificerar sig. Härigenom ser man till att alla i koncernen ingående företag tillhör samma hemstatsgrupp och att inte kedjan bryts av en för litet ägande- eller kontrollinnehav inom en och samma hemstatsgrupp.

En annan fråga är om moderbolaget ska kunna välja bort ett dotterbolag ur hemstatsgruppen. Man måste ta ställning till om regelverket ska ange förutsättningarna för detta eller om det ska vara upp till koncernen själv att fatta ett sådant beslut.

Denna fråga ligger lite före i tiden eftersom det inte är möjligt att redan nu bedöma konsekvenserna av att inte ta med ett dotterbolag. Det kan finnas orsaker, som i nuläget inte är möjliga att överskåda och som skulle kunna kräva att man i regelverket införde bestämmelser som begränsade moderbolagets valmöjligheter att utesluta dotterbolag eller inte. Det kan vara så att koncernens verksamheter är så vitt skilda att vissa av dem till exempel rederier, flygbolag och oljeverksamheter redan regleras skattemässigt i separata regelsystem. Förslaget tar inte ställning till om denna typ av verksamheter ska inkorporeras i HST-gruppen utan man lämnar det öppet för koncernerna själva att besluta om dessa verksamheter ska inkluderas.

Dessutom kan en koncern innehålla finansiella verksamheter som banker och försäkringsbolag men de verkar redan nu över gränserna inom EU via branscher istället för dotterbolag eller filialer. I samband med denna typ av finansiell verksamhet bör man se upp eftersom det kan finnas risk för att de EG-rättsliga anti-diskrimineringsreglerna aktualiseras.

Ett exempel på detta är då ett moderbolag i en HST-stat har ett dotterbolag i tredje land, som i sin tur har ett dotterdotterbolag i HST-stat. Här kan de EG-rättsliga anti-diskrimineringsreglerna tvinga in dotter-dotterbolaget i moderbolagets hemstatsgrupp. Även om det inte finns någon EG-rättslig grund att angripa vad man beslutat om på mötet, eftersom denna grund måste ligga i EGF, kan EGD finna det motstridigt att man utesluter dotter-dotterbolaget från gruppen i en framtida tvist i nationell domstol som kan komma upp i EGD. Det finns med andra ord ingen möjlighet för EGD att angripa beslutet, som fattades på mötet, utan domstolen måste finna att medlemsstatens lagstiftning på ett eller annat sätt diskriminerar genom att utesluta dotter-dotterbolaget från moderbolagets hemstatsgrupp.

Skulle dotter-dotterbolaget inte anses få delta måste det bilda en egen hemstatsgrupp och då förlorar koncernen viktiga fördelar som kan ha varit orsaken att man gick med i HST. Ett sådant beslut skulle dessutom innebära att samma koncern är uppdelad i två olika enheter eller hemstatsgrupper, vilket strider mot HST:s grundidé.

4.2.2 Fördelningsnyckeln

Ett av de mest betydelsefulla besluten, som medlemsstaterna måste fatta vid samarbetsmötet är, enligt vilken formel, som man ska fördela den beskattningsbara vinsten mellan staterna vari koncernen har sin verksamhet.

Naturligtvis finns det ett förslag till hur fördelningen skulle fungera innebärande att man använder en schablon baserad på det av företagets producerade mervärde enligt de beräkningar som ligger till grund för mervärdesbeskattningen.

Hade det inte varit lättare att applicera den i dubbelbeskattningsavtalen använda fristående företagarprincipen? Principen används för att bestämma hur stor del av källstatens beskattningsrätt som ska hänföras till ett fast driftställe där den del av inkomsten som hänförs ska motsvara den inkomst som det fasta driftstället skulle ha förvärvat om det avslutat affärer med ett helt fristående företag istället för med huvudkontoret. Många dubbelbeskattningsavtal mellan länder innehåller denna princip, vilket bevisar att den faktiskt fungerar.

Nu handlar det ju inte om fasta driftställen för en koncerns del men med vissa modifieringar skulle det säkerligen vara möjligt att använda en variant av principen som en fördelningsnyckel inom HST.

Mest fördelaktigt hade det dock varit om man inte överlämnade det till medlemsstaterna att själva besluta om en fördelningsnyckel. Man borde istället arbeta fram en fördelningsnyckel i själva förslaget och lägga fram den som ett ultimatum till vilket de intresserade medlemsstaterna får ta ställning till innan de går med i HST. Antingen accepterar de formeln och fortsätter arbetet med konvergeringen till HST eller så ratar de förslaget och avvaktar den vidare utvecklingen.

4.2.3 Val av hemstat

Medlemsstaterna står för mycket av arbetet med att utforma förslaget till ett verkligt och reglerat system men däri ingår inte det viktiga valet av koncernens hemstat. Tanken är att koncernerna själva ska ta det beslutet. Men det går inte att lämna det helt upp till koncernerna själva.

Man vill att det ska beslutas om viss formalia vid koncernernas val av hemstat för att övriga medlemsstater vari koncernen har verksamhet ska bli medvetna om valet. Det förespråkas att man väljer den stat vari moderbolaget har sitt säte eller i det fallet att det är en internationell koncern, sätet för det blivande toppbolaget.

De föreslagna kriterierna består av att företaget måste vara skattesubjekt för bolagsskatt i den stat de väljer eller haft en varaktig anknytning till densamma. På så sätt undviks så kallade "brass-plate"-företag, vars enda anknytning till en stat är dess registrering.

En konsekvens av att koncernerna själva väljer hemstat kan vara ett fenomen kallat ”home state shopping”. Koncerner arbetar konstant med att minska sina skattekostnader. Vid valet av hemstat kommer säkerligen koncerner att välja den stat med den mest fördelaktiga bolags-skattelagstiftningen, vilket ger incitament för koncerner att ”shop around” efter den medlemsstat som ger dem bäst förutsättningar för att minska sina skattekostnader.

Fenomenet ”home state shopping” kan undvikas genom att man beslutar om att en förutsättning för att välja en medlemsstat är att företaget har haft en varaktig anknytning till staten och redan är föremål för bolagsskatt där. Vad denna varaktiga anknytning innebär är inte klarlagt, troligtvis kan den utgöras av en tidsangivelse för hur länge företaget verkat i staten. Däremot är det inte ett tvång att koncernen väljer den stat var den har sina största tillgångar eller genererar de största vinsterna eftersom koncernens totala vinst ändå kommer att fördelas mellan verksamhetsstaterna.

När valet av hemstat väl är gjort ska det finnas mycket begränsade möjligheter att byta hemstat. Det finns två situationer där en automatisk ändring av hemstat ska vara möjlig; Den ena är när koncernen upphör med större delen av sin verksamhet i hemstaten. Den andra är om ett företag genom fusion eller försäljning upphör att tillhöra koncernen. Här kan paralleller dras till Daily Mail-målet, där ett företag som ville flytta sitt huvudkontor utomlands för att dra nytta av skatteförmåner vid aktieförsäljning blev föremål för prövning. Den nationella lagstiftningen fick inte hindra företaget att flytta, eftersom det ansågs strida mot etableringsfriheten och ansågs som dold diskriminering. Men enligt den nationella lagstiftningen i UK kan ett företag förlägga sätet eller huvudkontoret utanför landet och ändå behålla sin status som juridisk person i UK. Detta ansågs ligga utanför artiklarna om etableringsfrihet, eftersom de i sig inte kunde ge företaget rätt att flytta huvudkontoret utomlands och ändå behålla sin status som bolag i UK. Av rättsfallet följer att det inte är tillräckligt att endast ha en bolagsregistrering för att anses som juridisk person, men EGD fann att det inte gick att angripa fallet med hjälp av etableringsfrihetsartiklarna.

Vad man kan säga om fallet Daily Mail är att, om HST hade gällt, skulle det ske en automatisk ändring av hemstat. Företaget upphör med större delen av sin verksamhet i UK, som troligtvis skulle anses som dess hemstat och skulle därmed kvalificera sig för en hemstatsändring. Bytet av hemstat ligger också i linje med undvikandet av ”brass-plate”-företag, där anknytningen till landet endast är en bolagsregistrering.

4.3 Dubbelbeskattningsavtalen

Enligt förslaget har dubbelbeskattningsavtalen, efter en medlemsstats övergång till HST, spelat ut sin roll vad gäller fördelningen av beskattningsrätten mellan den medlemsstaten och en annan HST-stat. Avtalen är avsedda att lindra den internationella dubbelbeskattningen och i

relation till HST kan man dela in dem i två grupper; de mellan i HST deltagande stater och de mellan deltagande medlemsstater och tredje land.

Mellan medlemsstater som båda gått med i HST upphör dubbelbeskattningsavtalen att gälla vad avser fördelning av beskattningsrätten. Beskattningsrätten för en inkomst ligger kvar i företagets verksamhetsstat men inkomsten kommer att justeras av fördelningsnyckeln till att endast omfatta den tilldelade delen. Det finns redan en fördelningsnyckel i dubbelbeskattningsavtalen genom den fristående företagarpincipen, som dock gäller fasta driftställen men den skulle också kunna fungera inom HST med vissa modifikationer.

Som nämnts är en av nackdelarna med förslaget är att man inte riktigt vet hur man ska behandla redan ingångna dubbelbeskattningsavtal. Det ger inte en fullvärdig lösning på problemet genom att endast fastställa att dessa ska upphöra att gälla. Det är ungefär likvärdigt med att säga att inkomster från tredje land initialt ska uteslutas. Det verkar som om man inte har insett att det krävs oerhört mycket mer arbete med att få fram en lösning på dessa två situationer men för att, kanske på grund av tidsbrist, kunna aktualisera och lägga fram förslaget om HST kom man fram till man vid ett senare tillfälle ska ta ställning till de ingångna dubbelbeskattningsavtalen och inkomster från tredje land. Man kan konstatera att detta inte är en lösning som håller i längden, vilket kommer att innebära att de redan ingångna dubbelbeskattningsavtalen måste omförhandlas där tidsfristen bestäms utifrån giltighetstiden i respektive avtal. Tiden fram till dess är något osäker vad gäller relationen mellan HST och de redan ingångna dubbelbeskattningsavtalen.

Det finns en situation som aktualiseras i förslaget där dubbelbeskattningsavtalen inte upphör att gälla. Det är när ett företag inte kvalificerar sig till medlemskap i en hemstatsgrupp eftersom ägarandelarna är för små. I ett sådant fall kommer den beskattningsbara inkomsten hos det icke-kvalificerande bolaget att avgöras enligt de interna reglerna även om alla staterna är HST-stater, och i relationen mellan ägarföretaget och det icke-kvalificerade företaget kommer dubbelbeskattningsavtalet att fortsätta reglera beskattningsrätten.

Likaså kommer dubbelbeskattningsavtalen att fortsätta gälla mellan HST-stater och tredje land. Förenligheten mellan dubbelbeskattningsavtalen och HST riskerar att utsätta ett företag för antingen ingen beskattning alls eller en överbeskattning. Problemet ligger i de olika metoderna för undvikande och lindrande av dubbelbeskattning – exempt och credit of tax.

En koncern där moderbolaget och dotterbolaget ingår i en hemstatsgrupp och dotterbolaget har branschverksamhet i tredje land där undvikandet av dubbelbeskattning mellan dotterbolagets stat och det tredje landet är credit of tax-metoden, medan det enligt de interna skattereglerna i moderbolagets stat är exempt-metoden som ska användas.

Då händer följande; den skatt som betalas av branschverksamheten avräknas från dotterbolagets beskattningsbara inkomst i det landet. Eftersom exempt-metoden används i moderbolagets stat ska den inkomst dotterbolaget har från sin branschverksamhet undantas från beskattning hos moderbolaget. Frågan är alltså vilken metod dotterbolaget ska använda. För beskattningen av branschen ska metoden som föreskrivs i dubbelbeskattningsavtalet användas. Hade det däremot varit så att grunden till credit of tax-metoden legat i dotterbolagets stats interna skatterätt istället för i ett ingånget dubbelbeskattningsavtal hade det varit exempt-metoden som skulle användas i enlighet med hemstatens regler.

Detta är bara en av många situationer som aktualiseras när HST implementeras. Lösningen på det här problemet anses ligga i att man initialt utesluter inkomster från tredje land och låter beskattningsrätten fortsätta att ligga i hemstaten. Detta är helt klart motsägelsefullt. Samtidigt som man hävdar att det finns möjligheter för icke-EU baserade koncerner att ingå i HST genom att välja ett europeiskt dotterbolag till toppbolag i hemstatsgruppen så vill man ändå utesluta koncerners inkomster från tredje land. En annan föreslagen lösning på den ovannämnda situationen är att inkomst från branschverksamhet i tredje land ska uteslutas. Som nämnts tidigare agerar de flesta banker och försäkringsbolag över gränser genom branschverksamhet och det kan inte anses rättvist att utesluta en viss verksamhet från gruppen bara för att man inte vet hur man ska hantera situationer där inkomsten genereras utanför EU.

För Sveriges del är problematiken med dubbelbeskattningsavtalen intressant ur ett annat perspektiv.⁷⁴

4.4 EG-rätten

Anledningen till att HST har arbetats fram är att det inte finns någon sekundär lagstiftning på det direkta skatteområdet.

För att anta direktiv krävs enhällighet i ministerrådet. Kravet på enhällighet innebär att varje medlemsstat har vetorätt men så länge medlemsstaterna inte gör avkall på sin suveräna rätt att beskatta, kommer inte några direktiv att antas.

Det finns många orsaker till att medlemsstaterna inte vill släppa efter på beskattningsrätten. Det kan vara kravet på enhällighet i ministerrådet, som inverkar på medlemsstaternas inställning eftersom det försvagar den allmänna viljan till att finna gemensamma lösningar, vilka endast anses acceptabla om de ligger i linje med respektive medlemsstats interna intressen. I grunden ligger säkerligen en motvilja att släppa sin största inkomstkälla det vill säga inkomstskatten, vilket i förlängningen skapar en ovilja att kompromissa.

⁷⁴ se kapitel 4.4 - mål C-200/98 X AB och Y AB

EGD har, enligt egen utsago – om än något implicit, haft till uppgift att fylla vakuumet som har uppstått på det direkta skatteområdet på grund av en saknad sekundär lagstiftning genom direktiv. Avsikten är nu att HST istället delvis ska fylla detta vakuum, i varje fall under en övergångsperiod.

Det står klart att HST inte är en slutgiltig lösning på skattesamordningen inom EU men är det ett fullvärdigt alternativ till EGD:s framfart? En övergång till HST och en etablering av systemet i medlemsstaterna skulle kunna påskynda ministerrådets arbete med att utfärda direktiv som gör att arbetet mot en gemensam inre marknad utvecklas. Men den stora frågan kvarstår; kommer EGD att fortsätta sitt korståg; innebärande ett kontinuerligt underkännande av de nationella inkomstskattelagstiftningarna och därigenom HST via etableringsfriheten och anti-diskrimineringsregleringen i EGF?

Svaret på den frågan får framtiden utvisa men redan nu kan man konstatera att den situationen, där HST kommer i kollision med EG-rätten uppstår om ett dotterdotterbolag kan tvingas in i en hemstatsgrupp istället för att bilda en egen hemstatsgrupp. I ett sådant fall kan EGD angripa HST genom etableringsfriheten och anti-diskrimineringsreglerna. Dotter-dotterbolagets stat kan till exempel inte ha en lagstiftning som kräver en full etablering för att komma åt en skatteförmån (*avoir fiscal*). Staten får inte heller lov att statuera om olika skattesatser bara för att dotter-dotterbolaget anses ha hemvist i en annan medlemsstat (Royal Bank of Scotland). Vad gäller dold diskriminering får inte staten ge skattebefrielser endast för bolag *utan* hemvist i staten (Commerzbank) eller skatteförmåner endast för ett bolag *med* hemvist i staten (Saint-Gobain). Dessutom kan inte staten förhindra en etablering utomlands genom att förvägra skatteavdrag (Daily Mail) och slutligen kan koncernbidrag inte längre underkännas på grund av ingångna dubbelbeskattningsavtal (X och Y AB).

I rättsfallet X AB och Y AB nekades en svensk koncern avdrag på grund av dubbelbeskattningsavtalen som de ingått med Tyskland respektive Holland. EGD hävdade att det enligt svensk rättspraxis inte var möjligt att samtidigt tillämpa två dubbelbeskattningsavtal ingångna med två länder eftersom de inte är avsedda att tillämpas i förhållande till tredje land. Samtidigt kan man resonera om inte utfallet hade blivit annorlunda om koncernen varit medlem i HST eftersom den då troligtvis hade utgjort en hemstatsgrupp där X AB var toppbolag och Sverige därmed gruppens hemstat. I och med en övergång till HST skulle inte mellanhavande mellan det svenska och de holländska och tyska bolagen regleras av dubbelbeskattningsavtal utan ansetts som svenska internrättsliga transaktioner. Slutresultatet hade blivit att en avdragsrätt tillåtits enligt fusionsregeln och anti-diskrimineringsreglerna, som var orsaken till att fallet hamnade på EGD:s bord, inte hade överträtts.

För Sveriges del kan avgörandet i Marks & Spencer få långtgående konsekvenser. Av utgången i målet kan man dra slutsatsen att det är fritt fram för koncernbidrag om man uppfyller vissa villkor. Den brittiska

lagstiftningen ansågs strida mot proportionalitetsprincipen. Eftersom de brittiska och de svenska concernbidragsreglerna är så pass snarlika får de svenska reglerna anses såsom stridande mot EG-rätten.

Eftersom Länsrättens dom från i år i Lindex-fallet är så pass beroende av utgången i Marks & Spencer verkar det som att Skatteverket får ge med sig och tillåta de gjorda avdragen i Tyskland.

4.5 Slutsats

HST-förslaget är teoretiskt sett ett steg i rätt riktning mot målet där den inre marknaden inom EU ska fungera som ett fullvärdigt konkurrenskraftigt verktyg mot övriga världen. Det framgår tydligt att det har arbetats fram som ett provisoriskt bolagsskattesystem medan man förhandlar om en sekundär lagstiftning via direktiv.

Vid en första anblick ser förslaget ut som om det skulle kunna fungera i verkligheten. På flera ställen poängterar man att det handlar om ett frivilligt system där det är upp till staterna att välja om de vill medverka eller inte.

Men förslaget behöver ytterligare revision och omarbetning innan det kan fungera i praktiken. I stort sett presenteras lösningar på de flesta av de problem, som en multinationell koncern står inför idag. Det finns dock ett antal betänkligheter och däribland tre svagheter av relativt stor betydelse för HST:s realisering.

Den första svagheten består av att detaljregleringen inte är tillräckligt utvecklad. Det är lätt att säga att man på ett samarbetsmöte ska lösa problemen med att arbeta fram ett regelverk. Det är tänkt att medlemsstaterna på detta möte ska enas om ett regelverk men det finns inte mycket som talar för att de är mer villiga att samarbeta här än vad de är inom EU:s övriga beslutsfattande organ.

Det ska bland annat beslutas om en fördelningsnyckel. Denna utgör själva kärnan i förslaget eftersom den ska ge de olika medlemsstaterna deras beskattningsbara del. Det framgår inte riktigt klart hur nyckeln ska fungera och dessutom måste staterna komma överens om hur den ska utformas. Det positiva är att det finns ett alternativ till det föreslagna användandet av mervärdesbeskattningen som fördelningsnyckel genom den fristående företagarprincipen men det har man inte tagit till vara på. Förhandlingarna om fördelningsnyckeln kommer troligtvis i slutändan att medföra att hela förslaget fallerar.

Den andra svagheten är att hela situationen med dubbelbeskattningsavtalen blivit bagatelliserad. Det kan inte vara meningen att ett nytt system för bolagsbeskattning ska ha en effekt som innebär att bolagen antingen utsätts för överbeskattning eller ingen beskattning alls. Dessutom tar inte förslaget riktigt ställning till en koncerns inkomst från tredje land. Det är inte tillräckligt att endast säga att den inkomsten initialt ska uteslutas eftersom

man förr eller senare måste man ta ställning till hur man ska förhålla sig till inkomster som härrör från ett land utanför både HST och EU. Dessa båda situationer behöver ytterligare understöd och genomarbetning innan förslaget kan realiseras. Ett alternativ kunde vara att låta HST ligga vilande tills man enats om hur man ska förhålla sig till dessa situationer.

Den tredje svagheten är att förslaget kan komma på kollisionskurs med EG-rätten vad gäller etableringsfriheten och anti-diskrimineringsregleringen. EGD, som har tagit på sig arbetet med att samordna den direkta beskattningen inom EU genom att underkänna medlemsstaternas nationella skattelagstiftning med motiveringen att den strider mot etableringsfriheten och anti-diskrimineringsreglerna, kommer säkerligen inte att släppa taget inom en snar framtid. Domstolen har i och för sig ingen rätt att angripa själva systemet men kan fortfarande genom förhandsavgöranden angripa de enskilda staternas lagstiftning och på det sättet sätta sin prägel på systemet. Medlemsstaterna kommer att fortsätta att begära förhandsavgöranden från domstolen för att inte avvika från den tvingande EG-rätten. Domstolens avgörande för unionens bästa kommer att fortsätta genom sitt kontinuerliga underkännande av medlemsstaternas nationella skattelagstiftning.

Den stora frågan är om HST är praktiskt genomförbart inom en snar framtid och svaret på den är att så inte är fallet. Det kvarstår fortfarande alldeles för många frågetecken i förslaget. Det är troligen bättre att man istället avvaktar och omarbetar förslaget, i syfte att förvandla de tre stora svagheter till att utgöra förslagets styrka.

Dessutom bör man även noggrannare undersöka om medlemsstaterna är intresserade och villiga att övergå till HST. Det finns ingen större mening med att lägga ner arbete på förslaget om inga medlemsstater vill eller är intresserade att konvertera.

Skulle man mot förmodan inom en snar framtid enas om ett enhetligt system för bolagsbeskattning på EU-nivå skulle detta leda till att allt grundläggande arbete med HST blir överflödigt.

Litteraturförteckning

Andersson, Krister, SvSkT nr 8/2001, Bolagsbeskattningen inom EU – Blir det EG-domstolen och stadsstödsreglerna som avgör den framtida utformningen?, s. 720-738

Bernitz, Ulf och Kjellgren, Anders, *Europarättens grunder*, 2:a upplagan, 2002

Bäbrebring, Anna, IUR nr 8/2003, Gränsöverskridande förlustutjämning i ett EG perspektiv, s. 9-15

Estberg, Staffan och Jonsson, Gunnar (red.), SvSkT nr 2/2000, The Future of Tax Policy in the EU. From “Harmful” Tax Competition to EU Corporate Tax Reform, s. 188-193

Gustavsson, Sverker, Oxelheim, Lars, och Wahl, Nils (red.), *EU, skatterna och välfärden*, Europaperspektiv 2004, – Lodin, Sven-Olof, *EU:s beslutsordning ett hinder för välfärdsutvecklingen*

Knutson, Anna och Kuhlin, Anna-Karin, SvSkT nr 1/1999, Koncernbidragsregelns förhållande till EG-rätten, s. 22-40

Lodin, Sven-Olof och Gammie, Malcolm, *Home State Taxation*, Tax Treaty Aspects, IBFD Research Department, 2001,

Lodin, Sven-Olof och Gammie, Malcolm, SvSkT nr 8/1999, The Stockholm Group Study on the Taxation of the European Company, s. 656-677

Lodin, Lindencrona, Melz och Silfverberg, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, 9:e upplagan, 2003, Del I och II

Pelin, Lars, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, 3:e omarbetade upplagan, 2004,

Pelin, Lars, SN 2004, EG-rättens betydelse på det direkta beskattningsområdet, s. 503-511

Steiner, Josephine och Woods, Lorna, *Textbook on EC LAW*, 7th edition, 2000,

Ståhl, Kristina och Österman, Roger P, *EG-skatterätt*, 2000,

Virin, Niclas, SvSkT nr 2/2002, Hur kan bolagsbeskattningen i EU reformeras?, s. 182-192

Westberg, Björn, SN nr 10/2001, Hemlandsbeskattning för europeiska koncerner, s. 554-567

Offentligt tryck

EG

Förordningar

Rådets förordning (EG) nr 2157/2001 av den 8 oktober 2001 om stadga för europabolag

Direktiv

Rådets direktiv av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater. EGT L 225 1990

Rådets direktiv av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater. EGT L 225 1990

Rättsfallsförteckning

Regeringsrätten

RÅ 1993 ref 91 I och II

Länsrätten

Mål nr 652-04 och 438-05, dom meddelad i Vänersborg 2005-05-30

EG-domstolen

Mål 6/64 *Flaminio Costa v. E.N.E.L.* [1964] ECR 585

Mål 16/65 *Firma G. Schwarze v. Einfuhr- und Vorratstel für Getreide und Futtermittel* [1965] ECR 877

Mål 283/81 *Srl CILFIT and Lanificio di Gavardo SpA v. Ministry of Health* [1982] ECR 1277

Mål 270/83 *Commission of the European Communities v. French Republic* ("avoir fiscal") [1986] ECR 273

Mål 81/87 *The Queen v. H.M. Treasury and Commissioners of Inland Revenue, ex parte Daily Mail and General Trust plc.* [1988] ECR 5483

C-204/90 *Hanns-Martin Bachmann v. Belgian State* [1992]

C-330/91 *The Queen v. Inland Revenue Commissioners, ex parte Commerzbank AG* [1993] ECR I-4017

C-107/94 *P.H. Asscher mot Staatsecretaris van Financiën* REG 1996

C- 264/96 *Imperial Chemical Industries plc (ICI) mot Kenneth Hall Colmer* (*Her Majesty's Inspector of Taxes*) REG 1998

C-134/97 *Victoria Film A/S* REG 1998

C-307/97 *Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland mot Finanzamt Aachen-Innenstadt* REG 1999

C-311/97 *Royal Bank of Scotland plc mot Elliniko Dimosio (grekiska staten)* REG 1999

C-200/98 *X AB och Y AB mot Riksskatteverket*, EGD:s dom den 18 november 1999

C-251/98 *C. Baars mot Inspecteur der Belastingen
Particulieren/Ondernemingen Gorinchem*, EGD:s dom den 13 april 2000

C-35/98 *Staatsecretaris van Financiën mot B.G.M Verkooijen*, EGD:s dom
den 6 juni 2000

C-136/00 *Danner*, EGD:s dom den 3 oktober 2002

C-168/01 *Bosal Holding BV mot Staatsecretaris van Financiën*, EGD:s dom
den 18 september 2003

C-319/02 *Manninen*, EGD:s dom den 7 september 2004

C-446/03 *Marks & Spencer plc mot David Halsey (HM Inspector of Taxes)*,
dom meddelad den 13 december 2005.