Sture Bergström

Rätten till etablering inom EU ur inkomstskatterättslig synvinkel

Rätten till fri etablering inom EU för egenföretagare och bolag är en viktig princip i EG-rätten. I artikeln undersöks bl.a. om svensk inkomstskattelagstiftning ur EG-rättslig synpunkt innebär i något avseende otillåtna hinder för, eller i övrigt försvårar på ett otillåtet sätt för svenska egenföretagare eller bolag att etablera sig i andra EU-stater.

1 Inledning[1]

Av artikel 2 och 14 EG (tidigare artikel 2 respektive 7a) framgår att ett av gemenskapens syften är att upprätta en gemensam marknad. För att uppnå detta mål skall bland annat gemenskapens verksamhet innefatta en inre marknad som kännetecknas av att hindren för fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital avskaffas mellan medlemsstaterna, i den takt och på de villkor som anges i fördraget.

Av artikel 10 särskilt 2 st. EG (tidigare artikel 5 2 st.) framgår att medlemsstaterna skall avstå från varje åtgärd som kan äventyra att fördragets mål uppnås. Detta anses vara ett stöd för förbudet för medlemsstaterna att uppställa hinder för den fria rörligheten för varor, personer, tjänster och kapital samt att hindra fri etablering inom gemenskapen. Denna s.k. lojalitetsprincip innebär bland mycket annat att medlemsstaterna skall följa EG-rättens restriktionsförbud.[2]

Restriktionsförbuden kompletterar EG-rättens grundläggande fördragsreglerade diskrimineringsförbud på grund av (främmande) nationalitet, som regleras i 12 EG (tidigare artikel 6).

Enligt artikel 12 EG är det förbjudet för medlemsstaterna att diskriminera någon på grund av främmande nationalitet. Denna artikel har sällan tillämpats på grund av att den endast gäller subsidiärt om situationen inte är reglerad på annat ställe i EG-rätten, vilket i allmänhet är fallet. Av EG-domstolens praxis framgår att även indirekt diskriminering,

[1] Artikeln är skriven inom projektet EMU och dess inverkan på nationell skattepolitik och jag tackar projektledaren Carl Michael Quitzow och doktoranden Anette Bruzelius för viktiga synpunkter på tidigare versioner av denna artikel. Doktoranderna Eleonor Alhager och Maria Svensson har läst och gett mig värdefulla synpunkter på manuset. Ett tack även till David Boberg, vars examensarbete, The principle of Community loyalty and its impact on non-harmonised direct taxes, Juridiska fakulteten vid Lunds universitet 2000, (i fortsättningen citerad Boberg) har varit till stor hjälp för mig.

[2] Se nu senast John Temple Langs generalrapport vid 19:e FIDE Kongressen i Helsingfors 2000, "The Duties of Cooperation of National Authorities and Courts and the Community Institutions under Article 10 EC". Se även Boberg s. 3 ff. med vidarehänvisningar.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:21:54

som inte uttryckligen är avsedd att drabba utländska subjekt, men i huvudsak faktiskt gör detta innebär en otillåten diskriminering på grund av nationalitet. I många fall är det s.k. gränsgångare som varit uppe till bedömning.

Till skillnad från diskrimineringsförbudet på grund av nationalitet, är restriktionsförbudet inte beroende av att subjekt av främmande nationalitet behandlas på ett otillåtet sätt. Restriktionsförbudets innehåll förklaras på följande sätt i Terhoeve-målet som handlar om den fria rörligheten för personer.[3]

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

Restriktioner kan bland annat innebära att en stat uppställer regler som hindrar eller försvårar för landets egna subjekt att förflytta sig eller genomföra gränsöverskridande åtgärder. Ett annat synsätt är att se restriktioner som ett vitt begrepp, där diskriminering på grund av främmande nationalitet ses som en delmängd. I fortsättningen betecknar dock termen restriktion i enlighet med dess förstnämnda mer begränsade innebörd, nämligen att en stat hindrar eller försvårar för det egna landets medborgare eller bolag att genomföra gränsöverskridande åtgärder på den fria marknaden.[4]

Syftet med denna artikel är som sagt att undersöka i vad mån restriktionsförbudet inte tillåter regler som hindrar eller försvårar för bolag eller egenföretagare i en medlemsstat att etablera sig i en annan medlemsstat. Jag behandlar främst direkta skatter och framförallt ur ett svenskt perspektiv. Särskilt studeras i vad mån koncernbidragsreglerna hindrar eller försvårar för svenska bolag att etablera sig i andra EU-stater. Det saknas i princip särskilda bestämmelser i EG-fördraget som reglerar direkta skatter, men enligt fast praxis från EG-domstolen måste länderna respektera gemenskapsrätten på detta område.

Artikeln är fortsättningsvis upplagd på följande sätt. Först behandlas restriktionsförbudets tillämpning med exempel som gäller den fria rörligheten för varor, personer, tjänster och kapital. Framställningen är här inte begränsad till direkt skatt. Därefter analyseras restriktionsförbud som hindrar eller försvårar etableringen för svenska egenföretagare och bolag. Sedan presenteras förslagen i Ds 2000:28 att anpassa svensk företagsbeskattning till EG-rätten. Därefter behandlas några andra inkomstskatterättsliga regler, som kan innebära etableringshinder enligt EG-rätten. Artikeln avslutas med en utvärdering.

2 Restriktionsförbud för varor, personer, tjänster och kapital[5]

Hinder för den fria rörligheten för varor anses numera vara ett restriktionsförbud.[6]

Den fria rörligheten för personer i artikel 39 EG (tidigare artikel 48) har bland annat i Bosman-domen[7] tillämpats som ett restriktionsförbud. Bosman var en belgisk fotbollsspelare, vars övergång till en fransk klubb försvårades genom regler av det belgiska fotbollsförbundet.

---

[3] Mål C-18/95, REG 1999 s. I-345 punkt 39.

[4] Ibland används termen omvänd diskriminering för restriktioner, se t.ex. Pålsson Publica EU 5, 1996, EG-fördragets inledande bestämmelser s. 30. Omvänd diskriminering förutsätter dock att en EU-stat hindrar eller försvårar för egna medborgare eller företag och att det rör sig om gränsöverskridande ekonomisk verksamhet. Är det fråga om diskriminering i rent nationella angelägenheter är denna inte otillåten, se Pålsson a a.

[5] Jfr här Winther-Sörensen, Skatteretten 3, tredje upplagan, 2000, s. 422 ff. (i fortsättningen citerad Winther-Sörensen) och Terra och Wattel, European Tax Law, andra upplagan 1997 s. 30 f.

[6] Se t.ex. Quitzow, (senast) Fria varurörelser och statliga handelsmonopol i Publica EU 7:4 och Kapteyn och Verloren van Themaat, Introduction to the Law of the European Communities, tredje upplagan 1998 s. 148 ff.

[7] Mål C-415/93 REG 1995 s. I-4921.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:21:54

Den fria rörligheten för tjänster i artikel 49 EG (tidigare artikel 59) har i EG-domstolens praxis ansetts innebära både ett diskriminerings- och ett restriktionsförbud.[8] Dessa principer uttrycks t.ex. i Eurowing Luftverkehrs AG på följande sätt.[9]

> Eftersom hyresavtal utgör en tjänst i den mening som avses i artikel 60 i EG-fördraget (nu artikel 50 EG), skall det vidare erinras om att, enligt domstolens fasta rättspraxis, artikel 59 i fördraget inte bara kräver avskaffande av diskriminering på grund av nationalitet av den som tillhandahåller tjänster, utan även avskaffande av alla inskränkningar i friheten att tillhandahålla tjänster som grundas på det förhållandet att han är etablerad i en annan medlemsstat än den i vilken tjänsten skall tillhandahållas (dom den 4 december 1986 i mål 205/84, kommissionen mot Tyskland, REG 1986, s. 3755, punkt 25, svensk specialutgåva, volym 8 s. 741, och av den 26 februari 1991 i mål C-180/89, kommissionen mot Italien, REG 1991, s. I-709, punkt 15).
>
> Det framgår vidare av fast rättspraxis att de rättigheter som följer av artikel 59 i fördraget inte endast gäller den som tillhandahåller tjänster utan även mottagaren av dessa tjänster (se bland annat dom av den 31 januari i de förenade målen 268/82, 26/83, Luisi och Carbone, REG 1984, s. 377, och domen i det ovannämnda målet Svensson och Gustavsson). Eurowings kan således i egenskap av hyrestagare åberopa de subjektiva rättigheter som det har enligt denna bestämmelse.

Av uttalandena framgår att artikel 49 EG numera innebär både ett diskriminerings- och ett restriktionsförbud.

Av artikel 56 EG:s ordalydelse (tidigare artikel 73 b) framgår att alla restriktioner för kapitalrörelser och betalningar mellan medlemsstater och mellan medlemsstater och tredje land, skall vara förbjudna med de undantag som framgår av kapitel 4 EG.[10] Det kan för övrigt konstateras att Regeringsrätten nyligen i ett förhandsbesked klarlagt att det strider mot den fria rörligheten för kapital att vägra en svensk medborgare vissa skattefördelar enligt 3 § 7 a mom. SIL, därför att det utdelande bolaget var brittiskt och inte svenskt.[11]

Sammanfattningsvis kan konstateras att det under senare tid blivit allt vanligare att EG-domstolen har ansett att olika regler, bl.a. inkomstskatteregler, inneburit en otillåten EG-rättslig restriktion.

3 Den fria etableringen inom EU

3.1 EG-domstolens praxis

Jag begränsar mig här till att behandla EG-rättens betydelse för att en medlemsstat kan hindra sina medborgare och bolag att etablera sig i en annan medlemsstat ur ett inkomstskatterättsligt perspektiv. Utgångspunkten för inkomstskatterättslig praxis är dock ett bolagsrättsligt mål, Daily Mail and General Trust.[12]

Daily Mail var ett brittiskt holdingbolag som ville flytta sitt huvudkontor till Nederländerna och samtidigt behålla sin status som juridisk person i Storbritannien. En sådan förflyttning krävde tillstånd av brittisk myndighet, som vägrade bolaget detta. Bolaget

---

[8] Se Winther-Sörensen s. 474 f.

[9] Dom den 26/10 1999 i mål C-294/97 punkterna 33 och 34. Se även dom den 28/10 1999 i mål C-55/98, Vestergaard.

[10] I de regler som gällde före år 1994 har en otillåten restriktion mot de fria kapitalrörelserna ansetts föreligga när nederländska regler i skatteavseende behandlade nederländska skattskyldigas innehav i utländska aktiebolag sämre än motsvarande innehav i ett nederländskt aktiebolag, se dom den 6/6 2000 i Verkooijen, mål C-35/98.

I praxis har för övrigt en stämpelskatt i Österrike i visst fall ansetts utgöra en otillåten restriktion, se dom den 14/10 1999, Sandoz GMbH, mål C-439/97.

[11] Regeringsrättens dom den 17/8 2000 i mål nummer 7761/1999.

[12] REG 1988 s. 5483, målnummer C-81/87. I fortsättningen kallat Daily Mail.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:21:54

ansåg att detta stred mot den fria etableringen i artiklarna 43 och 48 EG (tidigare artiklarna 52 och 58). Artikel 43 har följande lydelse.

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

Av artikel 48 EG framgår att artikel 43 EG även gäller för bolag, som närmare definieras i artikel 48 2 st. EG.

EG-domstolen uttalade följande om hur dessa artiklar skall förstås i punkt 16 i Daily Mail.

> Even though those provisions are directed mainly to ensuring that foreign nationals and companies are treated in the host Member State in the same way as nationals of that State, they also prohibit the Member State of origin from hindering the establishment in another Member State of one of its nationals or of a company incorporated under its legislation which comes within the definition contained in Article 58. As the Commission rightly observed, the rights guaranteed by Article 52 *et seq* would be rendered meaningless if the Member State of origin could prohibit undertakings from leaving in order to establish themselves in another Member State. In regard to natural persons, the right to leave their territory for that purpose is expressly provided in Directive 73/148, which is the subject of the second question referred to the Court.[13]

Av uttalandet framgår att artikel 43 i första hand förbjuder en medlemsstat att diskriminera egenföretagare eller bolag av främmande nationalitet, men även att artikeln innebär ett förbud att genom restriktioner hindra eller försvåra för statens egna medborgare eller bolag att etablera sig i en annan EU-stat.

Detta uttalande åberopas sedan i de inkomstskattemål som fortsättningsvis skall behandlas i detta kapitel, nämligen ICI[14] och X AB och Y AB.[15]

Det brittiska bolaget ICI vägrades ett förlustavdrag enligt brittisk skattelag på grund av att majoriteten av dotterbolagen till ett holdingbolag (fortsättningsvis kallat Holding), där ICI ägde 49 %, var etablerade i tredje land eller i andra medlemsstater.

I X och Y AB vägrades det svenska moderbolaget X avdrag för koncernbidrag till sitt svenska dotterbolag Y på grund av att detta till 42 % var ägt av andra helägda utländska dotterbolag.

I båda dessa fall ansågs artikel 43 EG tillämplig.

ICI vägrades som sagt avdrag för förluster som ett ”dotterdotterbolag”, oinskränkt skattskyldigt i Storbritannien, lidit. Avdragsrätten var enligt brittiska skatteregler beroende av att Holdings dotterbolag uteslutande, eller i huvudsak, hade sina säten inom Storbritannien. EG-domstolen uttalade att detta villkor stod i strid med den fria etableringsrätten. Denna innebar inte bara en rätt för utländska bolag att etablera sig i medlemsstaten utan även en rätt för inhemska bolag att etablera sig utanför medlemsstaten inom EU. EG-domstolen hänvisade här till det uttalande domstolen gjorde i Daily Mail punkt 16, som citerats ovan.[16]

Domstolen diskuterade sedan om det fanns några skäl som kunde objektivt rättfärdiga denna inskränkning i etableringsfriheten. Storbritannien hade bl.a. invänt, att

[13] Jfr mål C-250/95, Futura och Singer REG 1997 I-2471 punkt 24.
[14] Mål C-264/96 REG 1998, s. I-4695 punkt 21.
[15] Mål C-200/98 REG 1999 s. I-000, punkt 26. Sedermera har RR fastställt förhandsbeskedet den 15/3 2000 i enlighet med EG-domstolens förhandsavgörande, se Ds 2000:28 s. 29.
[16] Se ICI-målet punkt 21.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:21:54

den aktuella regeln var motiverad med hänsyn till risken för kringgående av skattelag. Konsortiet skulle kunna hänföra avdragsgilla förluster till Storbritannien, och samtidigt låta vinster i dotterbolag beskattas i lågskatteländer utanför Storbritannien. EG-domstolen uttalade först att den vägrade avdragsrätten inte kunde anses utgöra ett allmänintresse som enligt artikel 46 EG (tidigare artikel 56) berättigade Storbritannien att behandla ICI på detta sätt. EG-domstolen prövade sedan om skattesystemets koherens kunde rättfärdiga de aktuella brittiska skattereglerna.

I Bachmann-målet ansågs ett krav i belgisk inkomstskattelag, som innebar att försäkringspremie fick dras av endast om det var sannolikt att utfallande belopp skulle beskattas i Belgien, vara objektivt rättfärdigat med hänvisning till skattesystemets enhetlighet eller inre sammanhang, koherens, i den meningen att avdragsrätt förutsatte att utfallande belopp beskattades i Belgien.[17]

EG-domstolen prövade denna grund i ICI-målet och uttalade följande.[18]

> Domstolen har visserligen ansett att behovet av att säkerställa ett enhetligt skattesystem under vissa omständigheter har kunnat berättiga bestämmelser som kan begränsa de grundläggande friheterna (se i detta avseende domar av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, Bachmann, REG 1992, s. I-249, svensk specialutgåva, häfte 12, och i mål C-300/90, kommissionen mot Belgien, REG 1992, s. I-305). I de ovannämnda målen förelåg det emellertid ett direkt samband mellan möjligheten att dra av avgifter, å ena sidan, och beskattningen av de belopp som försäkringsgivarna var skyldiga att utge på grundval av försäkringskontrakten vid ålderdom och dödsfall, å andra sidan. Detta samband skulle bevaras för att värna om enhetligheten inom ifrågavarande skattesystem. I det förevarande fallet föreligger inget direkt samband av denna art mellan konsortiebolagets avdrag för förluster som har uppkommit i ett av dess dotterbolag med säte i Förenade kungariket, å ena sidan, och beskattningen av vinsterna i dotterbolag som har sitt säte utanför Förenade kungariket, å andra sidan.

EG-domstolen påpekade att skattesystemets enhetlighet kan tala för objektivt rättfärdigade inskränkningar i etableringsfriheten, men det förutsatte att det förelåg ett direkt samband mellan avdragsrätt och skatteplikt. I ICI-målet var detta samband endast indirekt och det ansågs inte vara tillräckligt.

Sammanfattningsvis kan sägas att ICI-målet visar att det inte är tillåtet att ha skatteregler i medlemsstater som hindrar eller försvårar för bolag i medlemsstaten att ha bolag eller etablera sig i andra stater. Inskränkningar i etableringsfriheten är inte objektivt rättfärdigade med hänsyn till skattesystemets enhetlighet, såvida det inte föreligger ett direkt samband mellan avdragsrätt och skatteplikt.

De svenska koncernbidragsreglerna syftar till inkomstutjämning inom, i stort sett, helägda koncerner. I X AB och Y AB vägrades ett svenskt moderbolag avdrag för koncernbidrag till ett svenskt dotterbolag, när detta ägdes såväl av det svenska moderbolaget som av nederländska och tyska dotterbolag. I motsvarande situation hade avdrag för koncernbidrag medgetts om dotterbolaget endast ägts av svenska bolag. Målet innehåller ett antal andra intressanta frågor som dock inte behandlas här.

EG-domstolen uttalade först under punkt 26 med hänvisning till såväl Daily Mail-målet som till ICI-målet, att numera artikel 43 EG (tidigare artikel 52) bland annat innehåller ett förbud för medlemsstaten att hindra ett inhemskt bolag att etablera sig i annan medlemsstat. EG-domstolen konstaterade sedan att en sådan lagstiftning strider, i avsaknad av motivering, mot bestämmelserna om etableringsfrihet i EG-fördraget.[19] Med hänsyn till att den svenska regeringen inte försökt motivera denna särbehandling utan tvärtom uttryckligen medgett att lagstiftningen stred mot artikel 43 EG, ansåg EG-domstolen att de svenska reglerna stred mot den fria etableringsfriheten och att det därför

[17] Bachmann-målet, målnummer C-204/90 REG 1992, s. I-249.
[18] Se ICI-målet punkt 29.
[19] Punkt 28.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:21:54

inte var nödvändigt att undersöka om bestämmelserna i fördraget stred mot den fria rörligheten för kapital.

Liksom i ICI-målet uttalade EG-domstolen att etableringsfriheten innebär att man inte får hindra eller försvåra för inhemska bolag att äga utländska bolag genom att vägra dessa inhemska bolag skatteavdrag som tillkommer bolag inom en koncern som enbart består av inhemska bolag.

Genom att EG-domstolen inte ansåg det nödvändigt att besvara frågan om det förelåg restriktioner för den fria rörligheten för kapital, blev denna intressanta fråga obesvarad. Denna fråga är ännu inte, i brist på klar praxis, besvarad och det finns olika meningar i frågan i litteraturen.[20]

Regeringsrätten har den 17/8 2000 i mål 5134/1998 prövat den fria etableringsrätten i nuvarande artikel 43 EG i ett förhandsbeskedsärende, utan att inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen.[21]

De båda svenska sökandena ägde tillsammans med en syster samtliga aktier i ett svenskt fåmansaktiebolag med såväl svenska som utländska dotterbolag. Frågan var om det vid beräkning av löneunderlaget i 3 § 12 d mom. SIL och vid spärr-regeln i 3 § 12 d mom. SIL, var möjligt att räkna in löner på vilka det inte utgick svenska arbetsgivaravgifter. Angående hur dessa regler förhåller sig till EG-rätten uttalade Regeringsrätten bl.a. följande.

> Vid tillämpning av löneregeln har en aktieägare enligt SIL inte rätt att beakta ersättningar som inte ligger till grund för svenska arbetsgivaravgifter. Avgörande för om svenska arbetsgivaravgifter skall betalas är i första hand om företaget har fast driftställe i Sverige. Utformningen av löneregeln innebär att utdelning som hänför sig till utdelning som ytterst hänför sig till verksamhet i utlandet träffas av ökad beskattning. Löneregeln får därmed anses försvåra för en i Sverige bosatt person att genomföra en etablering i en annan medlemsstat. I enlighet med vad EG-domstolen anfört i nyssnämnda domen rörande Baars får därför – såvida det inte finns några särskilda skäl som gör den berättigad – anses stå i strid med etableringsfriheten.

Regeringsrätten konstaterade sedan att det inte fanns några omständigheter som gjorde löneregelns eller spärregelns koppling till de svenska arbetsavgifterna berättigad. Reglerna stred därför mot etableringsfriheten i artikel 43 EG.

Sökandena fick tillämpa löneregeln och spärregeln på löneresättningar inom EU utan hinder av att ersättningarna inte utgör underlag för svenska arbetsgivaravgifter.

Det kan konstateras att Regeringsrätten ansåg att dessa fåmansföretagsregler så klart stred mot den fria etableringsrätten inom EU, att det inte var nödvändigt att inhämta EG-domstolens förhandsavgörande.

3.2 Föreslagna förändringar i svensk företagsbeskattning med anledning av X och Y AB m.fl. EG-rättsliga mål

I Ds 2000:28 föreslås förändringar i svenska företagsbeskattningsregler med anledning av EG-domstolens avgöranden i bland annat målet X och Y AB och diskrimineringsmålet Saint Gobain, där en utländskt ägd filial ansågs diskriminerad p.g.a. nationalitet, när

[20] Se även Safir-målet, mål C-118/96, REG 1998 s. I-1897 beträffande motsvarande fråga om den fria rörligheten för tjänster. Konflikten mellan artiklarna om fri etablering och den fria rörligheten har bland annat diskuterats av Boberg s. 38 ff., Daniel, The freedom of establishment: some comments on the ICI decision. EC Tax Review 1999/1 s. 39 ff. och van den Hurk, The European Court of Justice knows its limits (A discussion inspired of The Gilly and ICI cases). EC Tax Review 1999/4 s. 211 ff.

[21] Jfr även Baars, dom den 13/4 2000 i mål C-251/98, där nederländsk förmögenhetsskattelagstiftning behandlade en nederländsk medborgares aktieinnehav, som gav ett väsentligt inflytande i ett utländskt bolag, sämre än motsvarande inflytande i ett nederländskt bolag. Det ansågs klart strida mot den fria etableringsfriheten. Detta avgörande följer tidigare praxis.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:21:54

den behandlades sämre i skatteavseende än en motsvarande filial ägd av ett inhemskt företag.[22]

I promemorian behandlas svenska regler som vid företagens inkomstbeskattning gynnar svenska företag framför utländska företag, d.v.s. diskriminering p.g.a. nationalitet, och regler som hindrar eller försvårar för svenska företag att etablera sig inom EU, eller rättare sagt som omfattas av EES-avtalet.[23] Ändringar föreslås i reglerna om skattefri utdelning i vissa fall, utskiftningar från ekonomiska föreningar, kommissionärsförhållanden, avräkning av utländsk skatt och koncernbidrag. De nya reglerna syftar till att undvika otillåten diskriminering av utländska företag och otillåtna restriktioner för svenska företag. Här skall jag nöja mig med att behandla de föreslagna ändringarna i koncernbidragsreglerna. I nästa avsnitt behandlas sedan en fråga som inte behandlas i promemorian, nämligen koncernbidrag till utländska dotterbolag utan fast driftställe i Sverige. Slutligen berörs kort några andra regler där hinder för den fria etableringen inom EU kan tänkas föreligga.

Enligt promemorians förslag skall vid tillämpningen av koncernbidragsreglerna på ett utländskt bolag någonstans i ägarkretsen inte påverka möjligheten att ge eller motta koncernbidrag, om det utländska företaget är hemmahörande i en stat inom EES. Koncernbidrag föreslås kunna ges och mottas av utländskt dotterföretag som bedriver näringsverksamhet i Sverige från fast driftställe, om övriga krav för koncernbidrag är uppfyllda och näringsinkomsten inte är undantagen från beskattning genom dubbelbeskattningsavtal. Denna regel är en kodifiering av bl.a. EG-domstolens praxis i X och Y AB och Saint Gobain. Därigenom strider svensk företagsbeskattning i dessa fall inte mot den fria etableringsrätten i EG-rätten. I nästa avsnitt skall diskuteras i vad mån det strider mot etableringsfriheten att vägra ett utländskt dotterbolag rätt att motta från och ge koncernbidrag till ett svenskt moderbolag, om dotterbolaget inte driver näringsverksamhet från fast driftställe i Sverige.

3.3 Koncernbidrag till eller från dotterbolag som inte är skattskyldigt för näringsverksamhet i Sverige

En intressant fråga av stor praktisk betydelse är om svenska bolag kan med avdragsrätt ge koncernbidrag till utländska dotterbolag (eller moderbolag), om mottagaren inte är skattskyldig för näringsverksamhet i Sverige.[24] Oftast innebär detta att mottagaren inte bedriver verksamhet från fast driftställe i Sverige. De svenska koncernbidragsreglerna hindrar detta på grund av att bolagen i koncernen måste vara svenska. Det skulle möjligen följa av målet X och Y AB, att vägrad avdragsrätt för ett lämnat koncernbidrag där mottagaren är ett utländskt bolag, skulle kunna strida mot den fria etableringsrätten. Frågan är då om denna restriktion kan vara rättfärdigad på annan grund.

Artikel 46 EG (tidigare artikel 56) som tillåter restriktioner som grundas på allmän ordning, säkerhet eller hälsa är uppenbarligen inte tillämplig på koncernbidragsregler.

I EG-domstolens praxis har restriktioner (och diskriminering på grund av nationalitet) accepterats om de grundats på ett starkt behov av skattekontroll även om praxis är mager.[25] I Sandoz GmbH[26] ansågs en stämpelskatteregel, som behandlade de skattskyldiga lika och som hindrade de skattskyldiga från att utnyttja den fria rörligheten för

[22] Se ovan respektive EG-domstolens dom den 21/9 1999 i mål C-307/97.

[23] Dvs. de femton EU-staterna plus Norge, Island och Liechtenstein.

[24] Denna fråga behandlas bl.a. av Jennie Ekekrantz i hennes examensarbete vid Juridiska institutionen vid Lunds universitet år 2000, " De svenska koncernbidragsreglerna ur ett EG-rättsligt perspektiv".

[25] Futura och Singer, målnummer C-250/95, REG 1997 I-2471. Jfr även Sandoz GmbH, dom den 14/19 1999 i mål C-439/97, där en stämpelskatteregel som främjade skattekontroll ansågs utgöra en tillåten objektivt rättfärdigad restriktion i den fria rörligheten för kapital.

[26] Dom den 14/10 1999 i mål C-439/97.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:21:54

kapital för att undandra sig de förpliktelser som följer av nationell skattelagstiftning, som en tillåten restriktion.[27]

Ett hinder i den fria etableringen kan enligt EG-domstolens praxis accepteras om skattesystemets koherens kräver detta, se närmare om detta i Bachmann-målet som behandlats ovan.

Låt oss anta att ett svenskt moderbolag har en nettointäkt som uppgår till 100 och ger ett avdragsgillt koncernbidrag till sitt svenska dotterbolag som har ett underskott på 100. Slutresultatet blir då att moderbolagets och dotterbolagets resultat blir noll. Ges koncernbidraget på oförändrade villkor till ett dotterbolag i en annan medlemsstat inom EU, beskattas förmodligen inte detta bidrag i denna stat. Koncernens resultat blir i detta fall klart annorlunda än för en motsvarande helt svensk koncern. Koncernbidragsreglernas syfte är att utjämna vinster och förluster inom en koncern som beskattas i Sverige. Skatteutfallet skall i princip bli detsamma om verksamheten bedrivs i ett eller flera bolag. Ges koncernbidrag till ett bolag som inte är skattskyldigt för näringsverksamhet i Sverige fungerar inte beskattningen på detta sätt. Koncernbidrag till ett utländskt bolag från ett svenskt bolag kan bli bättre skattemässigt behandlat än motsvarande koncernbidrag inom en svensk koncern. Skattebaser kan då överflyttas till andra EU-stater i strid med koncernbidragsreglernas syfte. Detta talar för att en sådan restriktion skulle kunna anses objektivt rättfärdigad vid en eventuell prövning av EG-domstolen.

4 Utvärdering

Framställningen visar att EG-domstolen anser att den fria etableringen inom EU anses som ett skyddsvärt intresse av mycket hög dignitet. Både diskriminering av utländska bolags etablering i medlemsstaten och hinder för medlemsstatens egna bolags etablering i andra medlemsstater, skyddas i EG-domstolens praxis. Undantag kan möjligen tillåtas för att underlätta en effektiv skattekontroll, förutsatt att reglerna är proportionella mot de mål staten vill uppnå och behandlar de skattskyldiga lika. Även skattesystemets enhetlighet eller inre sammanhang talar för detta.

Om förslagen i Ds 2000:28 genomförs kommer svensk företagsbeskattning ytterligare att anpassas till EG-fördraget. Det finns dock flera exempel, som inte behandlas i promemorian, på att svenska inkomstskatteregler hindrar eller oftast försvårar för svenska fysiska personer och företag att etablera sig inom EU. Som exempel kan nämnas CFC-reglerna och beskattning av aktieförsäljningar av aktier i svenska fåmansaktiebolag efter utflyttning till andra EU-länder.[28] Det är vidare oklart hur regleringen i våra dubbelbeskattningsavtal är förenliga med EG-rättens diskriminerings- och restriktionsförbud.[29] Det är viktigt att dessa och andra svenska skattereglers förenlighet med EG-fördraget undersöks.

Sture Bergström är professor i finansrätt vid Lunds universitet.

[27] Se punkt 24 i domen.

[28] Den första frågan behandlas av Lars-Erik Wenehed i hans doktorsavhandling, CFC-lagstiftningen, 2000 och den senare frågan av Emil Frennberg i hans examensarbete vid Juridiska institutionen vid Lunds universitet år 2000, " Kringgående av skattelag genom eller i samband med omstruktureringar", s. 28 ff.

[29] Maria Svensson, doktorand vid Internationella handelshögskolan i Jönköping, skriver om detta i sin kommande avhandling.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:21:54