Litteratur

Lodin, Sven-Olof, KONCERNBESKATTNING I USA, Norstedts, Stockholm 1973, X + 395 sidor, riktpris 120 kr.

Sven-Olof Lodins avhandling är i avseende å sitt ämnesområde inte traditionell. I regel behandlas väl i de juridiska doktorsavhandlingar, vilka inte är av rättsteoretisk karaktär, ett inhemskt rättsinstitut, gärna med internationella utblickar. Man syftar då till analys av de inhemska rättsreglerna, varvid det utländska stoffet har till uppgift att underlätta en allsidig analys av den inhemska rätten. Man kan också bygga upp en avhandling på rent komparativ grund, varvid huvudsyftet är att jämföra vissa rättsfigurer i olika länder, utan att analys av den inhemska rätten är ett klart framträdande huvudsyfte.

Lodins avhandling är emellertid inte komparativ i den mening som jag nyss angav. Den gäller enligt avhandlingstiteln koncernbeskattningen i USA och innefattar en mycket grundlig genomgång och analys av de delvis ytterst komplicerade amerikanska koncernbeskattningsreglerna. Även på basen av min begränsade litteraturkännedom vågar jag påstå, att Lodins arbete är en av de allra mest inträngande studierna i amerikansk skatterätt, som någon icke-amerikan gjort. Värdet av sådana studier kan inte vara ringa: det måste tvärtom även och kanske speciellt för den amerikanska läsekretsen vara värdefullt att se, hur en kunnig utlänning, som är obunden av traditioner och andra samhälleliga bindningar, bedömer en viktig sektor av den amerikanska företagsbeskattningen. Lodins utgångspunkt, som är skatteneutraliteten mellan enskilda bolag och koncerner, är härvid mycket intressant. Jag hoppas det skall vara möjligt att snart få boken utgiven i engelsk språkdräkt.

Lodins avhandling är alltså knappast komparativ i traditionell mening. Författaren berör själv denna fråga i 2. kapitlet (s. 45), där han med hänvisning till **Strömholm** indelar arbeten med komparativt material i två huvudgrupper och hänför sin egen avhandling till den senare gruppen, i vilken den komparativa infallsvinkeln kan sägas utgöra ”ett härskande moment”. Enligt min mening är det klart, att det i varje studium av utländsk rätt inneligger ett komparativt moment. Lodins ambitiösa program att behandla koncernbeskattningsreglerna i USA, Tyska förbundsrepubliken och Sverige, vilket stora arbete givetvis måste avslutas med en sammanfattande jämförande analys, är väl enligt alla definitioner ett utpräglat komparativt arbete. Den föreliggande avhandlingsvolymen behandlar dock blott USA och innehåller blott få explicit gjorda jämförelser. Komparationen är — kunde man säga — mera implicit än explicit och i flera fall hade jag vid genomläsningen gärna sett uttryckliga jämförelser. Detta säger jag inte som kritik utan som ett konstaterande. Jag skall senare återkomma till sådana fall, men konstaterar redan nu, att författaren uppenbart medvetet avstått från att göra jämförelser. Även för mig framstår det, med arbetets uppläggning, som alldeles naturligt, att den uttryckliga

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:51

komparationen inte hör hemma i avsnittet rörande USA, då avhandlingshelheten väntas omfatta behandlingen av tre länder och ett avslutande jämförande avsnitt.

Då den framlagda avhandlingen omfattar avsnittet om USA, skall den bedömas mot denna bakgrund. En doktorsavhandling är främst ett lärdomsprov och som lärdomsprov fyller avhandlingen höga krav. Frånvaron av explicita jämförelser kan jag överse med även därför, att hela greppet i avhandlingen visar, att författaren behärskar inte bara USA:s utan även jämförelseländernas koncernbeskattning. Den explicita komparationen ersätts dels av implicit komparation och dels av de jämförelser författaren gjort mellan USA:s skatterätt och ett tänkt neutralt idealläge. Svårare är kanske att mellan raderna läsa, om detta tänkta fullt neutrala idealläge existerar i något land och i så fall var. Den mellan raderna skönjbara texten ger inte härvidlag klart besked och även i de fall, där man tycker sig finna pilar pekande på ett speciellt i koncernskattehänseende neutralt land eller system, är man kanske beredd att ifrågasätta slutsatsen eller önska mera utredning och diskussion. Denna teknik lämnar läsaren i spänning inför den utlovade avhandlingshelheten.

Granskning av avhandlingen kapitelvis

I avhandlingens första kapitel behandlas koncernbegreppet. Detta är en självfallen utgångspunkt i en avhandling, som gäller koncernbeskattning. Lodin för fram olika definitioner av koncernbegreppet, men konstaterar alldeles riktigt, att koncernbegreppet är ett Zweckbegriff, vars innehåll bestäms av det sammanhang, i vilket begreppet behövs. Icke minst de längre fram i avhandlingen redovisade amerikanska koncernstadgandena uppvisar en myckenhet av tämligen godtyckliga procentuella och andra gränsdragningar, vilka på intet sätt kunde inordnas under ett enhetligt koncernbegrepp.

I avsnittet 1.6. kommer Lodin in på de skatterättsliga problem som koncernförhållanden kan medföra. Detta avsnitt tjänar som ett slags grov kartläggning av de viktigaste problemkomplexen i koncernbeskattningen. Längre fram i boken differentieras dessa problem närmare, men redan detta avsnitt ger en första karaktäristik av de problem vi har att göra med. Avsnittet tjänar också som ett slags introduktion till avsnitt 1.7., vari författaren framlägger det problem, som han i sin avhandling framför allt vill granska. Detta problem är neutraliteten, närmast koncernskattereglernas verkningar i förhållande till beskattningen av enskilda företag, s. k. singlebolag. Han konstaterar, att koncernförhållandet på något sätt observerats i skattelagstiftningen i de tre länder, USA, Västtyskland och Sverige, som hans undersökning i dess helhet gäller. Han har i lagstiftningsmotiv i alla tre länderna funnit uttalanden till förmån för en likabehandling av koncerner och singlebolag, men hans undersökning visar att denna målsättning ingenstädes förverkligats fullständigt, allra minst i USA. Det blir då en uppgift för honom att studera de gällande regleringarna och den av dem föranledda graden av likabehandling, de existerande olikheterna och de skäl, som anförts eller kan anföras för den gällande regleringen. Studien är sålunda inriktad på att finna fall av merbeskattning och mindrebeskattning och att allsidigt analysera

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:51

dem. I denna allsidiga analys ingår även diskussioner kring lagstiftningsteknikens och samhällsuppbyggnadens inverkan på koncernbeskattningsreglerna. Denna arbetsplan har även konsekvent genomförts i avhandlingen.

För mig har dock framställt sig frågan, om inte författaren dragit alltför långt gående slutsatser av de korta för skatteneutralitet talande uttalanden, som han funnit i lagstiftningsmotiven. Detta gäller framför allt USA, där även hela hans fortsatta framställning klart visar, att principer i allmänhet inte spelat någon framträdande roll under lagstiftningsarbetet. Att projicera hela den amerikanska koncernbeskattningen mot en neutralitetsregel är kanske mot denna bakgrund inte ett rättvist betraktelsesätt. Detta innebär inte att jag inte skulle acceptera neutraliteten som en god principiell utgångspunkt för avhandlingen. Den är kanske rentav den enda möjliga utgångspunkten, om man vill undvika att stanna för en företrädesvis refererande framställning. Författaren har genom sin utgångspunkt lagt grunden för ett självständigt arbete. I amerikansk litteratur tycks nämligen neutraliteten sällan ha tagits till utgångspunkt för vetenskapliga resonemang. Det finns i själva verket i den rikhaltiga amerikanska skattelitteraturen mycket få verk som i likhet med Lodins arbete har en strängt vetenskaplig utgångspunkt.

På tal om neutraliteten är det vidare skäl att fråga sig, om det alltid är självfallet, vilka lösningar som är neutrala och som alltså ligger till grund för en neutralitetsbedömning. Ifall man ställer mot varandra två alternativa lösningar av enskilda fall, kan man i regel bestämma, vilken som är neutral eller neutralare än den andra. Men neutraliteten kan också ses ur ett abstraktare och djupare perspektiv, kanske som en bedömning av skattebehandlingen av olika yrkesgrupper, av olika placeringsformer och av olika former för drivande av rörelse. Tar man en så omfattande utgångspunkt, är det i högsta grad svårt att uttala sig om vad som är neutralt. Författaren har enligt min mening inte diskuterat neutralitetsfrågan ur detta vidaste, kanske nästan filosofiska perspektiv. Han har sålunda på ingen punkt ifrågasatt den oinskränkta dubbelbeskattningen av aktiebolagsinkomsten, ehuru detta hade kunnat vara motiverat, utan han synes mig ha implicit utgått från det svenska rättsläget. Troligen har man dock i USA inte varit beredd att driva dubbelbeskattningen så långt, lika litet som i ett flertal andra länder. I frågor av denna karaktär har jag på några punkter beklagat avsaknaden av explicit internationellt jämförelsematerial.

Kapitel 2 behandlar avhandlingens syfte, metod och uppläggning. Där redogör författaren bl. a. för sin ursprungliga plan på att undersöka den svenska koncernbeskattningen mot bakgrunden av en relativt ambitiös internationell utblick. Han kom dock till insikt om att varje enskilt lands rättssystem krävde en grundligare behandling, vilket resulterade i lösningen att presentera USA:s koncernbeskattning som en separat avhandling. I kap. 2 ges dock en kortfattad karaktäristik av, hur de centrala koncernbeskattningsproblemen lösts i de tre berörda länderna och vilka centrala problem de omfattande lösningarna föranlett. Detta är de enda uttryckliga internationella jämförelserna i boken.

Rörande sin "metod" konstaterar författaren med rätta, att koncernbeskattningsreglerna måste behandlas som en integrerande del av det skattesystem de tillhör.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:51

Denna princip har han även förtjänstfullt iakttagit. Jag konstaterar också, att det har gällt att göra ett flertal säkerligen svåra gränsdragningar, då författaren inte inom ramen för sin avhandling kunnat ingående analysera alla regler, som är av betydelse för koncernbeskattningen.

I Lodins avhandling förekommer inte några egentliga jämförelser mellan de studerade tre koncernbeskattningssystem, utan varje system behandlas separat: i denna avhandling det amerikanska systemet. Detta hindrar dock inte, säger förf. (s. 45), " att undersökningarna har en i viss mån komparatistisk uppläggning". Såsom framgått av det jag anfört ovan, är det komparativa momentet enligt min mening dock rätt ringa. Läsaren får i detta avseende i stor utsträckning ge sig till tåls och invänta den volym som sammanfattar de tre studierna. Jag är naturligtvis medveten om att det inte hade varit rimligt att i detta sammanhang kräva att även den komparativa analysen hade gjorts. Författarens vederhäftiga behandling av sitt ämne visar, att den komparativa analysen kommer att bli intressant. Redan på basen av det nu givna materialet kan en i ett annat lands (t. ex. Sveriges) koncernbeskattningsregler tillräckligt inkommen person dra sina egna komparativa slutsatser.

Författaren framhåller, att han vid sin genomgång av amerikansk rätt byggt på gängse handböcker, standardverk rörande bolagsbeskattningen och specialstudier i erkända tidskrifter. Domstolspraxis har studerats med utgångspunkt i litteraturen, men rättsfallen har underkastats en självständig bedömning. — Mot detta kan ingen invändning riktas. Förteckningen över använd litteratur är lång, notapparaten är mycket fyllig och författarens framställning av de mest intrikata problem visar att han lyckats tränga långt in i den amerikanska skatterätten. Speciellt sätter jag värde på att även kongresshandlingarna använts i så rik utsträckning och att inte heller den ekonomiska bakgrunden till de studerade problemen försummats. — Problemet vid bedömning av en avhandling av denna karaktär är givetvis, att opponenten inte har någon chans att behärska eller ens sätta sig in i det material disputanden begagnat. Han får lov att ty sig till ganska allmänna synpunkter. Men jag tvekar inte alls att ge disputanden ett mycket högt betyg för den grundlighet, med vilken han gjort sin genomgång av de synnerligen komplicerade amerikanska koncernbeskattningsreglerna. Detta har krävt en mycket stor arbetsinsats. Resultatet visar, att det nedlagda arbetet burit god frukt. Sannolikt kan boken även för en begränsad svensk eller nordisk läsekrets utgöra en god introduktion i den amerikanska bolagsbeskattningens mysterier.

Författarens redovisning av sina amerikanska källor är utförlig och vederhäftig. Några små stickprov från min sida har inte givit den ringaste anledning till anmärkningar. Den stora mängden av amerikansk litteratur har jag givetvis inte haft någon möjlighet att genomgå, men små stickprov i kombination med min allmänna kännedom om amerikansk skattelitteratur berättigar mig att uttala, att Lodin — samtidigt som han väl utnyttjat den amerikanska litteraturen — dock dragit sina slutsatser självständigt. Boken är alltså inte ett välgjort referat av de amerikanska koncernbeskattningsreglerna, i belysning av lagregler och skattelitteratur, utan betydligt mera än så, nämligen en självständig helhet med egen systematik och egna slutsatser. Den-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:51

na slutsats bestyrks av att Lodins sätt att resonera liksom även hans utgångspunkter i många fall skiljer sig rätt klart från dem man finner i amerikansk litteratur. En annan fråga är sedan, om Lodins utgångspunkter i några fall står alltför långt från det amerikanska sättet att resonera. Jag föreställer mig, att författaren i sin utlovade engelskspråkiga komparativa undersökning kommer att konstatera, att man i vissa länder (t. ex.) Sverige i olika avseenden hållit strängt på dubbelbeskattningen av aktiebolag, vilket i stället gjort det möjligt att ge rätt fria händer ifråga om internprissättning o. dyl., medan man bl. a. i USA haft andra (delvis kanske omotiverade) utgångspunkter i frågan om undantagslös dubbelbeskattning, vilket i stället framtvingat spärrar på andra håll. Neutralitetsaspekten är härvid en viktig, men inte den enda viktiga bedömningsgrunden.

I kap. 3 ges som introduktion till avhandlingens egentliga amerikanska del en alldeles kort översikt av det amerikanska bolagsbeskattningssystemet. Författaren nämner därvid (s. 54) den sk. accumulated earnings tax, utan att emellertid nämna, om den har någon relevans för den fortsatta framställningen. Utan att ha kunnat själv sätta mig in i problemet har jag frågat mig, om inte även denna skatt kunde ha en viss betydelse för de i avhandlingen behandlade frågorna. Lodin har dock uteslutit denna skatt "med hänsyn till skattens speciella syfte".

Koncernerna och den progressiva bolagsskattestrukturen behandlas i kap 4. Författaren har ägnat denna fråga stort intresse och möjligen använt onödigt mycket sidutrymme för den. Jag har dock saknat uppgifter om, i hur många andra länder det finns progressiv bolagsskatt; denna uppgift skulle ge en bättre bild av problemet internationellt sett. Däremot är det intet tvivel om att den progressiva bolagsskatten orsakat ytterst stora problem vid den amerikanska bolagsbeskattningen, såsom Lodins framställning övertygande visar.

Lodin analyserar de olika stadganden i IRC, vilka syftar till att hindra obefogat utnyttjande av tvåstegsskattefoten. Därvid fäster han med rätta avseende vid sådana frågor som subjektiva och objektiva kriteriers betydelse, minoritetsintressen, bevisbördan m. fl. I samband med Sec. 1551 träffar förf. på gränsdragningen mellan bolags utvidgning och uppsplittring av bolag (s. 66—73). Att på logiska grunder dra denna gräns torde vara omöjligt, varför förf. inte kan belastas för en viss vaghet. Då förf. betecknar som "klara fall av kringgående" (s. 71) det, att överföringen till ett nytt bolag avsett kontanter, varefter det nya bolaget anskaffar egendom från annat håll, hade jag dock önskat en viss klarläggning av begreppen.

När Lodin sedan (s. 75 ff) kommer in på de 1969 införda begränsningarna av rätten till surtax exemption, visar han med all önskvärd tydlighet, hur denna reform skapat ytterligare komplikationer i skattesystemet. Det är enligt min mening ett understatement att säga (s. 77), att en noggrann analys av effekterna av olika handlingsalternativ blir av stor vikt. I själva verket frågar sig läsaren här och på vissa andra punkter, om de amerikanska koncernskattereglerna gjorts så komplexa i syfte att ge skattekonsulter en så god försörjning som möjligt. Flera av Lodins slutsatser, t. ex. på s. 85, är mycket träffande. Också avsnittet 4.7 rörande lagstiftningsmotiven i sam-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:51

band med regleringarna av multiple surtax exemptions är mycket välgjort, även om impulser därvid stått att hämta hos amerikanska författare.

Kap. 5 behandlar koncernerna och utdelningsbeskattningen. Det inleds med en upplysande redogörelse för det viktiga begreppet Earnings and Profits. Denna redogörelse visar bl. a. (s. 101), att brister i den civilrättsliga regleringen är medskyldiga till en del av de skattemässiga svårigheterna. Sålunda torde utdelning av orealiserad värdestegring i vår del av världen anses rätt otänkbar. På s. 100 har jag saknat en närmare redogörelse för hur det är möjligt att beräkna vinsten för det år, *under* vilket utdelningen verkställs.

I avsnitten 5.3 rörande dividender mellan koncernbolag och 5.5 rörande utdelning in natura har författaren lyckats inte bara redogöra förtjänstfullt för komplicerade amerikanska rättsregler utan också ställa välmotiverade neutralitetsfrågor (särsk. 5.3.3). Mycket belysande är redogörelsen (s. 117 f) för hur rättsfallet General Utilities ledde till kodifiering av en ur neutralitetssynpunkt otillfredsställande princip, vilken ej heller förordades av skattemyndigheterna. Kanske har författaren dock här, med en undermedveten utgångspunkt i svensk rätt, betraktat det som alltför självklart att dubbelbeskattningen av aktiebolagen bör upprätthållas konsekvent och att detta kräver jämställande av privatuttag med försäljning. Jag har själv mera förståelse för den amerikanska regleringen, då skatterätten i Finland utvecklat sig enligt samma linjer. Det amerikanska begreppet "creation of income" kan dock med alla utgångspunkter kritiseras ur neutralitetssynpunkt. På s. 125—127 visar Lodin tydligt, vilka konsekvenser ur neutralitetssynpunkt den amerikanska regleringen lett till, då dividender ofta kan överföras utan varje beskattning. — Hela kap. 5 finner jag vara mycket lyckat. Trots frågornas svårighetsgrad har förf. lyckats göra sin framställning klar och överskådlig.

I kap. 6 behandlas förtäckta vinstöverföringar, dvs. den viktiga Sec. 482. Detta avsnitt har betydelse inte bara ur en specifik amerikansk synvinkel, utan också internationellt sett. Lodins redogörelse för amerikansk rätt är utförlig och välgjord. Däremot har det kanske varit något ytligt att betr. den generella kringgåendeproblematiken blott i en not hänvisa till Helmers. Också det principiellt viktiga avsnittet om "business purpose"-doktrinen hade kunnat vara utförligare i avseende å frågan om domstolarnas rätt till lagutfyllnad (s. 135).

Avsnittet om Sec. 482 är utförligt, vilket motsvarar dess praktiska betydelse. Lodin har med skäl förhållit sig kritiskt till "arm's length"-principen, vilken på många punkter representerar en ganska otillämplig fiktion. I anslutning härtill framställer han kritik även mot skattemyndigheternas regulations, varvid han givetvis kan bygga sin framställning på amerikanska författares uttalanden. Intressant är med tanke på neutraliteten i förhållandet mellan singlebolag och koncerner inte minst frågan om begränsningarna i fiskus rätt att omfördela inkomsten. Även här kommer den av Lodin (s. 158) som en anomali betecknade teorin om "creation of income" in i bilden. Lodin opererar med ett rikt material och delvis med alldeles nya rättsfall och det är knappast hans fel, om läsaren känner sig något villrådig rörande gängse praxis i dag. Den i avsnitt 6.3.7 anförda synpunkten, att det i ett skattesystem med den

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:51

struktur det amerikanska systemet har är nödvändigt med rätt strikta begränsningar av internprissättningen, får tjäna som en förklaring. Lodin konstaterar att gällande praxis kan medföra merbeskattning av koncernerna. Siffror givna på s. 200 visar, att tillämpningsfrekvensen för Sec. 482 inte är alldeles liten.

Lodin har även övervägt möjligheterna att ersätta den strikta arm's length-testen med en flexiblare skälighetsprövning och har även trott sig finna stöd härför i vissa nya rättsfall. (se s. 179). Hur starkt detta stöd är, är svårt att bedöma, men något djärv har Lodins slutsats tett sig för mig. Tillämpad av mycket kompetenta personer kan denna princip leda till goda resultat, men den är kanske ur rättssäkerhetssynpunkt ännu vagare än arm's length-regeln. Möjligen vore det också mycket svårt att i internationella koncernförhållanden tillämpa en skälighetsprincip, med hänsyn bl. a till tvånget att för det andra landets skattemyndigheter redovisa grunderna för justeringen. Men jag håller med om, att även arm's length-regeln i många fall måste tillämpas enligt en skälighetsbedömning.

Avsnittet 6.4 rörande förtäckta vinstöverföringar som utdelning resp. kapitaltillskott betecknar jag som det svåraste i avhandlingen, utan att jag egentligen vill belasta författaren härför. Det har varit svårt att skriva avsnittet inte minst därför, att amerikansk litteratur och praxis inte tycks ha sett alla problemen fullständigt klart. Även utanför USA torde dessa frågeställningar vara tämligen obehandlade i litteraturen. Om sifferexempel hade konstruerats för att belysa skillnaderna mellan alternativa lösningar, hade svårigheterna för läsaren dock kanske varit mindre.

Kap. 7 rör vinster och förluster på dotterbolagsaktier. Avsnittet behandlar frågor, som är av stor betydelse också utanför USA. Jag betraktar det som synnerligen välskrivet. I samband med behandlingen av förluster på dotterbolagsaktier saknar jag dock en närmare analys av frågan, vad som är utvidgning av rörelsen (se särsk. s. 222 f). En jämförelse med svensk rätt hade här varit frestande att göra.

Det centrala avsnittet i kap. 7 är 7.7—9, vari författaren på basen av tidigare givna fakta gör en sammanfattande värdering ur neutralitetssynpunkt av förhållandet mellan singlebolag och koncernbolag med tanke på försäljning av delar av rörelsen resp. aktiestocken i koncernbolag. Den amerikanska skattelagen innehåller härvid på många punkter stadganden, som med avvikelse från lagstiftningens huvudprinciper beviljar olika slags lättnader, vilka delvis har utformats med utgångspunkt i neutralitetshänsyn. Lodins analys visar dock allvarliga luckor och brister. Troligen har den amerikanska lagstiftaren emellertid aldrig varit inriktad på en så långtgående neutralitet, särskilt som denna torde kunna åstadkommas bara genom en oinskränkt dubbelbeskattning av bolagsvinsten, inkluderande även en utskiftningsskatt (jfr. s. 248 f). Följden av att man kanske inte önskat gå så långt blir, att man i högre utsträckning måste operera med kringgåendenormer. Dessa öppnar i sin tur nya möjligheter att finna luckor i lagstiftningen. Möjligen kan man säga, att Lodins kritiska analys i någon mån skjuter över målet därför att dess utgångspunkt ur neutralitetssynpunkt är sådana värderingar, som inte har omfattats på lagstiftningsplanet i USA. Även i detta kapitel har jag saknat uppgifter om, hur beskattningen vid bolagslikvidationer ordnats annorstädes i världen; jag har i någon mån fått uppfatt-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:51

ningen att det svenska systemet utgjort Lodins implicita neutralitetsideal. Samtidigt medger jag gärna, att Lodins slutsatser från hans utgångspunkter är väl underbyggda. Som exempel på skarpa slutsatser nämner jag den på s. 256 ställda frågan, "varför strävan att lätta bördan för dem, som bedrev sin verksamhet i bolagsform, skulle ta sig uttryck i en skattelättnad för dem, som upphörde med verksamheten . . ."

Avhandlingens 8. kapitel innehåller en mycket grundlig — delvis kanske nästan onödigt utförlig — redogörelse för den metod för sambeskattning av koncernbolag, som går under namnet consolidated return. Vi har här att göra med ett institut som inte finns i många andra länder och ingenstädes i så utvecklad form. Det måste ha varit förenat med avsevärd svårighet att sätta sig in i detta komplicerade system och Lodin kan knappast klandras för att framställningen bitvis inte är alldeles lättforcerad. De bestämmelser rörande beskattningen av bolag med consolidated returns, vilka gavs 1966, representerar — såsom Lodin framhåller — en mycket hög ambitionsgrad, vilket resulterat i svåra, men teoretiskt ganska genomtänkta och därför även ur neutralitetssynpunkt rätt invändningsfria bestämmelser. Neutralitetsaspekterna blir för författaren aktuella närmast då han frågar sig, om man på ett rimligt sätt avgränsat de fall, i vilka consolidated return tillåts, från övriga fall. Vidare pekar Lodin med rätta på, att man inte vid beräkningen av earnings and profits krävt att uträkningen sker på koncernbasis, vilket medför vissa luckor i neutralitetshänseende. Framställningen av dessa svåra frågor hade kanske kunnat belysas med sifferexempel.

I bokens 9. och sista kapitel har Lodin anknutit till de slutsatser han i föregående kapitel dragit rörande koncernbeskattningens neutralitet. Hans helhetsomdöme blir (s. 329), att koncernerna har flera skattefördelar än -nackdelar och att alltså en mindrebeskattning uppstår i förhållande till singlebolaget. Det är svårt att ifrågasätta denna slutsats, även om den innefattar vissa moment av subjektiv bedömning. Antagligen ger skatteplaneringen ofta möjligheter att begagna sig av fördelarna och undvika nackdelarna.

Lodin diskuterar sedan minoritetsaktieägarnas ställning vid koncernbeskattningen och kommer till att de i stort sett inte beaktats. Jag frågar mig dock, om det system för sakens lösning som Lodin skisserar upp (s. 332 f) skulle de facto komma minoriteterna bättre till godo än det lagstadgade. — Ifråga om legaldefinitionerna av koncernförhållanden pekar Lodin (s. 334 ff) med rätta på, hur godtyckligt dessa tycks vara utformade. En av Lodin efterlyst samordning vore säkert möjlig.

Rörande den rikliga användningen av spärr- och kringgåendelagstiftning konstaterar Lodin, att det beror på ett slags "leakage in the rate structure". De använda subjektiva rekvisiten visar en tendens att bli "typiserade", vilket medför att de till sin funktion närmar sig de objektiva rekvisiten. Detta har även återverkat på bevisbördereglerna, i det att bevisbördan ofta placerats på den skattskyldige.

Intressant är Lodins framställning i avsnitt 9.5. av, hur den amerikanska bolagsskattestrukturen, det federala statsskicket, lagstiftningsproceduren och den juridiska, på common law grundade traditionen påverkat koncernbeskattningens utformning. Åtminstone för en utländsk läsare är dessa synpunkter väsentliga. Lodin menar själv

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:51

(s. 360), att koncernbeskattningen påverkats starkare av dessa institutionella förhållanden än övriga områden av skattelagstiftningen.

*

I det föregående har jag inriktat mig på en bedömning av de enskilda avsnitten i Lodins stora doktorsavhandling, utan att ta ställning till boken som helhet ur den svenska läsarens synpunkt. Någon frågar sig kanske, vilken funktion en dylik bok har i den svenska skattelitteraturen, då den uteslutande behandlar utländsk skatterätt. Någon bestseller blir boken med detta innehåll givetvis inte. Lättillgänglig är den inte heller för dem, som har mindre djupgående kunskaper i skatterätt, och vissa avsnitt torde orsaka även den mera inkomne svårigheter. Men boken behandlar dock centrala företagsbeskattningsproblem i USA, det i ekonomiskt avseende längst utvecklade landet i världen. Tar man denna utgångspunkt är det lätt att inse de behandlade problemens relevans även för många svenska läsare. Inte minst med tanke på alternativa möjligheter vid en eventuell kommande lagstiftning har boken betydelse, låt vara att Lodin utsätter många av de i USA valda lösningarna för skarp kritik och sålunda intet är benägen att rekommendera dem i stället för — till exempel — de i svensk skattelag omfattande lösningarna. Även detta är för övrigt ett viktigt forskningsresultat.I den utlovade komparativa volymen kan man vänta sig uttryckligare ståndpunktstaganden i många av dessa frågor.

Sammanfattande bedömning

Såsom av min bedömning ovan framgår, har det inte lyckats mig att finna några egentliga fel i Lodins avhandling. Också i avseende å detaljerna av redogörelsen för amerikansk koncernskatterätt gör boken ett mycket tillförlitligt intryck, även om det givetvis inte har varit möjligt att kontrollera dessa detaljer annat än medelst stickprov. Litteratur- och rättsfallsredovisningen fyller höga krav och som helhet har den utförliga redogörelsen för amerikansk rätt säkert varit både arbetsdryg och svår att göra. Snarast kunde man fråga sig, om inte vissa avsnitt hade kunnat skäras ned och detaljrikedomen något inskränkas.

Ensam för sig hade dock redogörelsen för amerikansk koncernskatterätt inte utgjort en god avhandling, då en avhandling bör innehålla även andra än deskriptiva moment. Det centrala för bedömningen av Lodins avhandling utgörs därför av de egna slutsatser och bedömningar han gör på basen av det så grundligt redovisade materialet. Trots att man kan fråga sig, om uppställandet av neutralitetsprincipen som grund för alla bedömningar haft tillräckligt stöd i amerikanska lagberedningsuttalanden, vill jag gärna förena mig med disputanden om, att denna infallsvinkel varit den naturliga och att någon annan grund för bedömningen av koncernbeskattningsreglerna och för den internationella jämförelse, som författaren utlovat, knappast hade kunnat uppställas. Visserligen är enligt min mening inte heller neutraliteten en helt klar och entydig utgångspunkt, och disputanden har inte gjort någon djupare analys av neutralitetsbegreppet, men denna fråga är kanske mer av filosofisk än av skatterättslig art.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:51

De slutsatser, som Lodin i sin avhandling dragit på basen av neutralitetsöverväganden, ter sig kanske inte volymmässigt som särskilt omfattande. De är dock resultatet av en grundlig analys av ett svårbehärskat material. Såvitt jag har kunnat bedöma har författaren kommit med en infallsvinkel och med flera undersökningsresultat, som även ur amerikanskt perspektiv är nya. Boken fyller sålunda väl kraven på självständighet, vilket i detta sammanhang synes mig viktigt att notera.

Lodins ursprungliga program för avhandlingen var så ambitiöst, att det inte i sin helhet kunde förverkligas som en doktorsavhandling. Den nu föreliggande avhandlingen är en del av det planerade stora arbetet. I denna del har det inte varit möjligt att plocka in mindre väldokumenterade slutsatser från det stora arbetets skrivna eller oskrivna avsnitt. Man kan knappast förneka, att avhandlingen hade varit intressantare, om den hade innehållit mera av det uttryckliga komparativa stoff, som författaren uppenbarligen behärskar. Men enligt min mening är avsaknaden av detta stoff motiverad av författarens plan för arbetets uppläggning. Bokens värde som lärdomsprov förringas sålunda inte i nämnvärd utsträckning. Doktorsavhandlingar skall inte bedömas främst från utgångspunkten, om de bildar en avslutad helhet och har "säljvärde". Det måste ur forskningsekonomisk synpunkt vara möjligt att doktorera och bli positivt bedömd på grund av en del av ett större arbete. En annan sak är, att boken inte i detta skede är så givande och inte för diskussionen om koncernbeskattningens problem så mycket framåt, som man har anledning att hoppas att Lodins arbete kommer att göra i sin slutligt fullbordade form.

Edward Andersson.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:51