Björn Westberg

Hemlandsbeskattning för europeiska koncerner

1 Intressant förslag

Professorerna Sven-Olof Lodin och Malcolm Gammie har presenterat ett intressant förslag till beskattning av europeiska koncerner, *Home State Taxation (HST)*.[1] Innebörden är, att de nationella skattereglerna i moderbolagets hemviststat skall tillämpas på samtliga koncernbolag inom de EU-stater som har anslutit sig till systemet.[2] De i en viss koncern ingående bolagen med hemvist i någon ansluten stat skall tillsammans med dessas fasta driftställen inom samma region behandlas som en enhet, här benämnd *hemlandskoncern*, vid beräkningen av den samlade skattebasen. Därmed uppnås full kvittning mellan över- och underskott för verksamheter i olika länder till den del motsvarande nationella regler i koncernens hemland så medger för bolag med hemvist i det landet. En enda uppsättning skatteregler blir bestämmande för samtliga koncernbolag i berörda länder.

Den samlade skattebasen fördelas på de stater där *hemlandskoncern*en bedriver verksamhet genom fast driftställe eller dotterbolag. Fördelningsnyckel är det i varje land tillskapade mervärdet, varvid befintliga data från mervärdesbeskattningen utnyttjas som underlag för beräkningen. På den till varje land hänförda andelen av skattebasen tillämpas det egna landets skattesats.

Koncernens hela verksamhet i berörda medlemsstater skall beaktas vid beräkningen av den samlade skattebasen, oavsett om den bedrivs inom ramen för ett särskilt bolag eller ett fast driftställe. I den här artikeln använder jag uttrycket *hemstatsgrupp* som samlingsbenämning på anslutna EU-stater.

Mitt syfte med artikeln är att kritiskt granska förslaget och dess påverkan på nationella skattebaser och nationell beskattningsrätt. Analysen av svensk rätt tjänar främst för exemplifiering av generella problem. Granskningen sker ur ett EG-rättsligt perspektiv och i vad gäller relationen till tredjeland med beaktande av dubbelbeskattningsavtal baserade på OECD:s modellavtal.[3]

---

[1] Lodin, Sven-Olof, & Gammie, Malcolm, Home State Taxation, IBFD Publications BV, Amsterdam 2001. Skriften är ett resultat av analyser och diskussioner inom "the Stockholm Group" sedan 1993 och utgör en vidareutveckling av de tankar som presenterades av de bägge författarna i The Taxation of the European Company, European Taxation 1999, s. 286–294.

[2] Tankar på en hemlandsbeskattning återfinns även i COM (2001) 260 slutlig, Skattepolitiken i Europeiska unionen – Prioriteringar för de kommande åren, Meddelande från Kommissionen till Rådet, Europaparlamentet och Ekonomiska och sociala kommittén, Bryssel, 23 maj 2001, avsnitt 3.2.2.

[3] OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (2000).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:45

2 Skattebas och fördelning av skatteintäkter

2.1 Europeisk företagsbeskattning

Den politiska markeringen att skatter och avgifter skall beslutas på nationell nivå har tagit sig uttryck i kravet på enhällighet.[4] Även om åtskilliga initiativ har tagits med sikte på en harmonisering även av företagsbeskattningen, torde en för samtliga medlemsstater enhetlig företagsbeskattning baserad på en förordning eller ett direktiv ligga mycket långt i framtiden. Det är i det perspektivet vi måste betrakta det konstruktiva och relativt enkla förslaget om hemlandsbeskattning för koncerner. För uppnående av en enhetlig inkomstskattelag för företagsbeskattning inom EU skulle ett betydande antal principfrågor behöva lösas och mängder av komplikationer övervinnas.

För att företagen skall kunna tillgodogöra sig frukterna av den inre marknaden krävs ett fördjupat skattesamarbete, inte minst i fråga om företagsbeskattningen.[5] Hemlandsbeskattningen skulle ersätta den nuvarande, mer komplicerade deklarationsproceduren i samtliga länder där företagen verkar genom dotterbolag eller fasta driftställen. En korrekt avräkning av internpriserna mellan deltagande koncernbolag är inte bara komplicerad och dyrbar utan leder ofta till osäkerhet om acceptansen hos berörda skattemyndigheter och skattedomstolar. Även ett annat problem kan närma sig en lösning. Underskott i ett EU-land kan för närvarande endast i begränsad utsträckning kvittas mot överskott i andra.[6] Hemlandsbeskattningen öppnar vägen för gränsöverskridande utjämning av över- och underskott i motsvarande utsträckning som kvittning mellan nationella bolag medges av hemstaten för koncernen. Även omstruktureringar som berör ingående länder kan underlättas. Till den del fusionsdirektivet[7] inte ger någon lösning, skulle hemlandsbeskattning kunna innebära förenklingar. Även gränsöverskridande transaktioner skulle därvid behandlas enligt nationella regler.

2.2 Nationella bolag och Europabolag

Grundtanken enligt förslagsställarna är, att hemlandsbeskattningen skall kunna tillämpas av vilken koncern eller delkoncern som helst som har moderbolaget och åtminstone ett dotterbolag etablerade inom *hemstatsgruppen*. Inte minst skulle systemet innebära stora fördelar för de mindre och medelstora företag som söker sig ut på nya marknader. Författarna anser, att hemlandsbeskattningen skall vara ett frivilligt alternativ till traditionell inkomstbeskattning enligt reglerna i berörda länder.[8]

Mer än trettio år efter det att Kommissionen presenterade sitt första förslag till ett Europabolag (*Societas Europea* med förkortningen *SE*) ser planerna ut att förverkligas.[9] De associationsrättsliga reglerna i den medlemsstat där ett sådant bolag har sitt säte blir bestämmande för koncernen i dess helhet. Även för de blivande Europabolagen skulle

[4] Se artikel 94 EG i kombination med artikel 95 EG.

[5] Se bl.a. Vanden Abeele, Michel, Taxes without borders, World Tax Conference, Tampa, USA, 27 februari 2000; se även Economic and Financial Priorities of the Belgian Presidency, Bryssel juli 2001.

[6] Se bl.a. Tvarnø, Christina D., Skattemæssigt underskud i selskaber i EU – En komparativ retsøkonomisk analyse, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, Köpenhamn 2001, s. 256–258.

[7] Rådets direktiv 90/434/EEG 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 20.8.1990 s. 1).

[8] Lodin, Sven-Olof, & Gammie, Malcolm, Home State Taxation (2001), s. 16.

[9] Betänkande om förslaget till rådets förordning om stadga för europabolag, Europaparlamentet, Utskottet för rättsliga frågor och den inre marknaden, (14886/2000, C5-0092/2001, 1989/0218(CNS)), slutlig version, A5-0243/2001, 26 juni 2001; Betänkande om utkastet till rådets direktiv om komplettering av stadgan för europabolag vad gäller arbetstagarinflytande, Europaparlamentet, Utskottet för sysselsättning och socialfrågor (14732/2000, C5-0093/2001, 1989/0219(CNS)), slutlig version A5-0231/2001, 21 juni 2001.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:45

hemlandsbeskattningen bli en funktionell lösning. Därmed skulle såväl bolags- som skatterätt komma att regleras av de nationella systemen i ett och samma land.

Det av ekonomi- och finansministrar bestående Rådet presenterade den 20 december 2000 ett förslag till en förordning om stadga för ett Europabolag, vilket nu med vissa ändringsförslag har passerat berörda utskott inom Europaparlamentet.[10] Enligt stadgans *artikel 69* skall Kommissionen senast tre år efter ikraftträdandet återkomma med en rapport till Rådet och Europaparlamentet i en rad avseenden. Utskottet för rättsliga frågor föreslår en tilläggspunkt, enligt vilken tillnärmandet av de skatterättsliga bestämmelserna skall prövas. Lösningen av dessa problem kommer enligt utskottet att bli bestämmande för möjligheterna att nå framgång med den nya bolagsformen.[11] Utskottet för sysselsättning och socialfrågor önskade en utredning om lämpligheten av en enhetsskatt för samtliga Europabolag, oavsett i vilken medlemsstat de är registrerade. Motivet var, att olika skattevillkor i olika medlemsstater innebär en begränsning eller snedvridning av konkurrensen.[12]

2.3 Skattebas

Vid tillämpning av den föreslagna modellen bestäms den faktiska beskattningen i ett visst land dels av den samlade skattebasen i berörda länder för koncernen i dess helhet och dels av den använda metoden att fördela skattebasen på deltagande stater. Storleken av den ofördelade skattebasen bestäms av två faktorer, de nationella skattereglerna i koncernens hemland och ett i enlighet med dessa bestämmelser beräknat över- eller underskott för de samlade verksamheter som ingår i *hemlandskoncernen.*

Hemlandbeskattningen tar ingen hänsyn till den normala skatteberäkningen i det land där dotterbolaget eller det fasta driftstället är beläget. En konsekvens av en eventuell kvittning av över- och underskott i kombination med den tillämpade fördelningsnyckeln kan bli beskattning även i ett land där verksamheten utvisar underskott enligt de i det landet eller de i koncernens hemland tillämpade beräkningsnormerna. Om skattereglerna i koncernens hemland medger kvittning av över- och underskott mellan nationella koncernbolag, blir dessa bestämmelser tillämpliga även på övriga deltagande företag från andra anslutna stater. Enligt förslagsställarna till hemlandsbeskattning medger alla EU-stater med undantag för Belgien, Grekland och Italien någon form av utjämning av vinster och förluster inom en koncern.[13]

Gränsöverskridande inkomstöverföringar inom koncerner har vid några tillfällen varit föremål för EG-domstolens prövning.[14] Inställningen till särbehandling av företag etablerade i andra medlemsstater har varit restriktiv.

Etableringsfriheten enligt artikel 43 EG (tidigare artikel 52 EG-fördraget) har av EG-domstolen ansetts utgöra hinder för vissa begränsningar enligt brittisk lag av rätten att inom en koncern överföra rätten till avdrag för vissa slags underskott.[15] Rätt till avdrag för sådana s.k. koncernavdrag förutsätter, att ägandet i underskottsbolaget uppgår till lägst 75 %. Vidare förutsattes det enligt dåvarande brittisk lagstiftning, att det holdingbolag till vilket underskotten var att hänföra uteslutande eller huvudsakligen ägde aktier i inhemska företag. Om motsvarande verksamheter hade etablerats i andra medlemsstater,

[10] Inte minst har formerna för de anställdas medbestämmande varit en tvistefråga. Parallellt med förordningen behandlas nu ett förslag till direktiv om komplettering av stadgan för europabolag vad gäller arbetstagarinflytande.

[11] Betänkande om förslaget till rådets förordning om stadga för europabolag, Europaparlamentet, Utskottet för rättsliga frågor och den inre marknaden (14886/2000, C5-0092/2001, 1989/0218(CNS)), slutlig version, A5-0243/2001, 26 juni 2001, ändringsförslag 5 och 16.

[12] Utskottet för sysselsättning och socialfrågor avgav ett rådgivande yttrande till Utskottet för rättsliga frågor. Se ovannämnda betänkande, in fine.

[13] Lodin, Sven-Olof, & Gammie, Malcolm, Home State Taxation (2001), s. 32.

[14] Se bl.a. Ståhl, Kristina, och Österman, Roger Persson, EG-skatterätt, Iustus Förlag, Uppsala 2000, s. 97–98.

[15] EG-domstolen mål C-264/96 ICI mot Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes) [1998] ECR I-4695.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:45

medgavs inte underskottsavdrag. Enligt domen skall avdrag medges för underskottsavdrag, oavsett om aktieägandet i holdingbolaget avser brittiska eller utländska företag. Det s.k. koncernavdraget är enligt lagtexten en överföring mellan två brittiska skattesubjekt av rätten att göra avdrag för ett underskott som har vidlått det givande företaget.

Det kan enligt min bedömning ifrågasättas, om inte rätten till avdrag avseende brittiska holdingbolag borde utsträckas till sådana utländska företag inom EU eller inom hela EES som är underkastade skattskyldighet för inkomstskatt i Storbritannien, allt under förutsättning att villkoren i övrigt avseende ägandeandelar och verksamhet är uppfyllda.[16] Även underskott avseende motsvarande utländska rättssubjekt borde berättiga till avdrag, om avdraget är att hänföra till en sådan verksamhet för vilken skattskyldighet föreligger i Storbritannien. Vid ett införande av hemlandsbeskattning torde en konsekvens bli, att motsvarande underskottsavdrag skulle medges för samtliga bolag inom *hemlandskoncernen*, oavsett om bolagen är skattskyldiga i Storbritannien eller ej.

Etableringsfriheten enligt artikel 43 EG (tidigare artikel 52 EG-fördraget) har av EG-domstolen ansetts utgöra hinder för vissa begränsningar av rätten till avdrag för svenska koncernbidrag.[17] Det aktuella förhandsavgörandet gällde koncernbidrag mellan två aktiebolag med säte i Sverige. Det ena bolaget ägdes i sin helhet av det andra bolaget gemensamt med flera helägda dotterbolag med säte i flera andra medlemsstater. Med dessa stater har Sverige ingått dubbelbeskattningsavtal som innehåller en icke-diskrimineringsklausul motsvarande OECD:s modellavtal artikel 24. Det bör markeras, att målet vid EG-domstolen avsåg ett till Regeringsrätten överklagat förhandsbeskedsärende, där frågan hade avgränsats till att avse medlemsstater med vilka Sverige hade tecknat sådana avtal. EG-rättsligt kan jag inte se att frågan skulle ha föranlett ett annat svar, om den hade avsett ett icke-avtalsland som Portugal eller gällt ett avtalsland utan diskrimineringsklausul av angivet slag.

En grundläggande förutsättning för rätt till avdrag för koncernbidrag är att mottagande företag är underkastat skattskyldighet i Sverige. En vidare tillämpning, varvid koncernbidraget skulle undanhållas den nationella skattebasen, torde inte ha stöd i EG-rätten. Även om det finns undantag för speciella fall, torde EG-domstolen hitintills ha upprätthållit en grundläggande princip avseende skattesystemens inre sammanhang.[18]

För att förstå innebörden av den fria etableringsrätten inom EU tillämpad på koncernbeskattningsförhållanden måste vi beakta ställningen för ett fast driftställe ingående i ett bolag med hemvist i ett annat EU-land. EG-domstolen har gjort några vägledande uttalanden i ett mål avseende ett fast driftställe i Tyskland ingående i ett franskt bolag. Beslutet att neka fasta driftställen i Tyskland som tillhör utländska bolag de aktuella skatteförmånerna innebär

> ”att det blir mindre intressant för de sistnämnda bolagen att äga koncernandelar genom tyska filialer, eftersom tysk lag och dubbelbeskattningsavtal innebär att de aktuella skattelättnaderna endast kan komma i fråga för tyska dotterbolag som i egenskap av juridiska personer är oinskränkt skattskyldiga. Detta begränsar den frihet att välja lämplig juridisk form för verksamhet i en annan medlemsstat som artikel 52 första stycket andra meningen i fördraget uttryckligen tillerkänner ekonomiska aktörer.”[19]

Etableringsfriheten enligt artikel 43 EG (tidigare artikel 52 EG-fördraget) innebär, att den lägre skattesats som tillämpades för bolag etablerade i Grekland måste tillämpas även för den som driver verksamhet där genom ett fast driftställe.[20] Det konstateras i

[16] Se nästföljande rättsfall, EG-domstolen mål C-200/98.

[17] EG-domstolen mål C-200/98 X AB och Y AB mot RSV [1999] ECR I-8261; Regeringsrätten ändrade Skatterättsnämndens förhandsbesked från den 22 november 1996 i enlighet med förhandsavgörandet, se RÅ 2000 ref. 17.

[18] Se bl.a. Ståhl, Kristina, och Österman, Roger Persson, EG-skatterätt, Iustus Förlag, Uppsala 2000, s. 134.

[19] EG-domstolen mål C-307/97 Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland, mot Finanzamt Aachen-Innenstadt [1999] ECR I-6161, punkt 42.

[20] EG-domstolen mål C-311/97 Royal Bank of Scotland plc mot grekiska staten [1999] ECR I-2651, punkt 34.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:45

domen, att beskattningsunderlaget i bägge fallen var helt jämförbart.[21] Verksamheterna befann sig i en objektivt jämförbar situation.

Manifesteringen av EG-rätten, främst genom ovannämnda rättsfall, har föranlett ändringar av den svenska lagstiftningen.[22] Fr.o.m. 2001 likställs vissa utländska bolag med svenska företag i fråga om koncernbidrag (35 kap. 2 a § IL). Förutsättningen är, att mottagaren är hemmahörande inom Europeiska Ekonomiska Samarbetsområdet (EES)[23] och skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet till vilken koncernbidraget är att hänföra. Vid ett införande av hemlandsbeskattning torde en konsekvens bli, att avdrag skulle komma att medges även för koncernbidrag till bolag inom *hemlandskoncernen*, oavsett om det mottagande bolaget vore skattskyldigt i Sverige eller ej.

2.4 Fördelad skattebas

Fördelningsmetoden är tänkt att vara en schablon baserad på det av berörda företag producerade mervärdet enligt de beräkningar som ligger till grund för mervärdesbeskattningen.[24] Därmed utnyttjas redan tillgängliga sifferuppgifter. En svaghet med metoden är, att uppgifterna måste kompletteras med värdet av icke mervärdesskattepliktiga transaktioner, främst hänförliga till vissa finansiella tjänster. Steg för steg integreras dock sådana transaktioner i mervärdesskattesystemet. Justeringar måste även göras för utrikeshandeln. Värdet av importen, som inte motsvarar ett inom landet producerat mervärde, ingår i underlaget för mervärdesbeskattningen och måste elimineras. Värdet av främst export och s.k. gemenskapsintern handel, dvs. varuförsäljning till andra EU-länder, representerar ett producerat mervärde som är undantaget från mervärdesbeskattningen i det berörda landet och måste tillföras. Genom en konsekvent övergång till en för en gemensam marknad mer relevant ursprungslandsprincip, dvs. beskattning i det land där ifrågavarande varor och tjänster tillhandahålls, skulle de sistnämnda korrigeringsbehoven bortfalla.

> Den föreslagna fördelningstekniken uppfattar jag som en tillämpning av den s.k. direkta subtraktionsmetoden. Mervärdet utgör därvid i princip mellanskillnaden mellan å ena sidan det av en skattskyldig för dennes omsättning av mervärdesskattepliktiga varor och tjänster erhållna vederlaget jämte värdet av varu- eller tjänsteuttag för annan användning än inom den skattskyldiga verksamheten och å andra sidan anskaffningsvärdet av för verksamheten förvärvade, mervärdesskattepliktiga varor och tjänster. I praktiken används i de flesta länder en s.k. indirekt subtraktionsmetod, även benämnd avdragsmetoden, vid mervärdesskatteredovisningen. Den innebär, att intäktsdelen behandlas separat från kostnadsdelen. De totala intäkterna multipliceras med skattesatsen, och därifrån dras summan av de vid anskaffningarna erlagda mervärdesskattebeloppen. Därmed uppnås reciprocitet mellan säljarens debitering av utgående och köparens avdrag för ingående skatt.

Fördelen med den föreslagna metoden är att den är enkel och att den bygger på redan tillgängliga uppgifter. I vilken utsträckning återspeglar det producerade mervärdet den beskattningsbara inkomsten beräknad på traditionellt sätt? Behov av ytterligare studier i detta avseende är uppenbart. För den fortsatta analysen har jag antagit, att det producerade mervärdet är en tillfredställande approximation av verksamhetens resultat.

Inkomstbeskattning som inte baseras på resultat beräknat enligt god redovisningssed ger alltid anledning till ett antal frågetecken. I det här aktuella fallet beräknas resultatet enligt skattereglerna i koncernens hemland, vilket torde borga för en rationell grund. Uppdelningen på berörda stater kan emellertid få ett resultat som avviker från en traditionell inkomstberäkning.

---

[21] EG-domstolen mål C-311/97, punkt 28–31.

[22] Se prop. 2000/01:22 Anpassningar på företagsskatteområdet till EG-fördraget, m.m., s. 59–60 och 72–80; se även Ds 2000:28 Anpassningar på företagsskatteområdet till EG-rätten, s. 25–29 och 45.

[23] I EES ingår förutom EU:s medlemsländer Island, Liechtenstein och Norge.

[24] Lodin, Sven-Olof, & Gammie, Malcolm, Home State Taxation (2001), s. 47–48.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:45

2.5 I systemet ingående verksamheter

Författarna framhåller, att "*the tax base for all activities of a group of companies within the system would be that of a single tax system*".[25] Längre fram i boken anges att alla dotterbolag och fasta driftställen inom den berörda regionen avses ingå i beräkningen av den samlade koncerninkomsten.[26] För fasta driftställen i en deltagande stat, vilka ingår i koncernbolag etablerade utanför *hemstatsgruppen,* skulle inkomsten åtminstone inledningsvis beskattas på traditionellt sätt.[27]

Med en fördelningsnyckel baserad på värdet av producerade varor och tjänster borde enligt min bedömning även aktiviteter av annat slag än dotterbolag och fasta driftställen beaktas. Vad är det för skillnad på det mervärde som produktionen hos en underleverantör representerar och som kan föranleda mervärdesskatteskyldighet för uppdragsgivaren, om denne säljer produkterna vidare inom eller utom tillverkningslandet? Det mervärde som uppdragsgivaren tillför utöver den ersättning som utgår till underleverantören skulle annars undgå beskattning. Inte minst svensk industri utvecklar mönster, verktyg, distributionsmetoder, marknadskanaler etc. för produkter som sedan legotillverkas i andra länder. Om företaget varken har ett särskilt bolag i det berörda landet eller ett fast driftställe där som ombesörjer denna produktion, skulle det producerade mervärdet hamna utanför alla beräkningar av skatteunderlaget enligt den för hemlandsbeskattningen föreslagna metoden.

En fördelning av skatteunderlag baserat på producerade mervärden är en främmande fågel vid inkomstbeskattningen. En konsekvent tillämpning av en sådan teknik skulle innefatta även verksamheter som normalt inte är underkastade inkomstskatteskyldighet. Utgångspunkten för OECD:s modellavtal artikel 7 är, att beskattning av inkomst av rörelse i ett annat land än hemviststaten förutsätter ett fast driftställe. I en sådan stat beskattas endast den till det fasta driftstället hänförliga inkomsten. Dubbelbeskattningsavtalen mellan EU:s medlemsländer återspeglar i princip modellavtalet på denna punkt. Även om de nationella inkomstskattelagarna kan ha vidare bestämningar av skattskyldigheten, sätter existerande dubbelbeskattningsavtal den yttre gränsen för beskattningsrätten. Personer som inte har hemvist i den aktuella staten är endast begränsat skattskyldiga. En konsekvent tillämpning av den föreslagna fördelningsmetoden skulle förutsätta genomgripande förändringar av grundläggande principer för de nationella skattesystemen och de på OECD-modellen baserade dubbelbeskattningsavtalen.

Innebär ovannämnda synpunkter dödsstöten för tanken på mervärdet som fördelningsnyckel? För att undvika radikala ingrepp i den nationella skatterätten i berörda länder ser jag två möjligheter. Antingen lämnas det producerade mervärde som inte direkt är hänförligt till ett i samma land etablerat bolag eller fast driftställe därhän eller hänförs sådana mervärden till ett bakomliggande bolag eller fast driftställe. Alla mervärden åstadkomna utanför det land där bolaget eller det fasta driftstället är etablerat har ett ursprung, dock inte givet inom den geografiska region som har träffat överenskommelse om koncernbeskattning enligt hemlandsprincipen.

Ett utelämnade av ovan nämnda mervärden från hemlandsbeskattningen skulle innebära, att hemvistlandet för de bolag, som har omfattande legotillverkning eller annan underentreprenörverksamhet av angivet slag, skulle riskera att gå miste om vissa skatteintäkter i jämförelse med nuvarande inkomstbeskattning. Min utgångspunkt är därvid, att producerade mervärden på något sätt återspeglas i företagens överskott. Om det bakomliggande bolaget eller fasta driftstället är etablerat utanför den berörda kretsen av stater, blir sådana mervärden även i fortsättningen enbart beskattade i hemviststaten.

Om mervärden producerade utanför den stat där bolaget eller det fasta driftstället hör hemma hänförs till bakomliggande bolag eller fasta driftställen inom den berörda kretsen

[25] Lodin, Sven-Olof, & Gammie, Malcolm, Home State Taxation (2001), s. 14.
[26] Lodin, Sven-Olof, & Gammie, Malcolm, Home State Taxation (2001), s. 15 och 16.
[27] Lodin, Sven-Olof, & Gammie, Malcolm, Home State Taxation (2001), s. 18.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:45

av stater, blir slutresultatet i princip oförändrat i jämförelse med traditionell inkomstbeskattning. Om det producerade mervärdet är hänförligt till verksamheter etablerade utanför här avsedd region, skulle dubbelbeskattningsavtal baserade på OECD-modellen lägga hinder i vägen för en beskattning.

2.6 Elektronisk handel

Sven-Olof Lodins och Malcolm Gammies tankar om fördelning av inkomster mellan olika jurisdiktioner på basis av det producerade mervärdet för varor och tjänster framstår för mig som ett uppslag även utanför området för hemlandsbeskattning av koncerner. Elektronisk handel har accentuerat frågan om beskattningsrätten utanför hemviststaten.

> Kan en server eller enbart förekomsten av en webbplats nåbar via en server i ett land bli betraktad som ett fast driftställe? Även om OECD:s Committee on Fiscal Affairs nu har kompletterat kommentaren till modellavtalet artikel 5 avseende fast driftställe med ett avsnitt om elektronisk handel, kommer diskussionen om beskattning av elektronisk handel att fortsätta.[28] Många har argumenterat för helt andra lösningar och pekat på vad de upplever vara försvinnande skattebaser. Vissa har velat sträcka ut skattskyldigheten till att avse själva utnyttjandet av varor och tjänster inom en jurisdiktion.[29] Andra har argumenterat för en beskattning av alla gränsöverskridande betalningar.[30] I den diskussionen torde tankarna på en fördelning av inkomster mellan olika stater baserad på producerat mervärde avseende varor och tjänster vara väl så intressant.

En fördelningsmetod baserad på producerat mervärde har, i jämförelse med de bägge andra ovan nämnda metoderna, den fördelen, att den primärt är baserad på en riktig resultatredovisning. Storleken av mervärdet avgör sedan enbart vilket skatteunderlag som tillkommer respektive stat.

2.7 Skattesatser

Beskattningen i den enskilda medlemsstaten skall ske med den i varje land tillämpliga bolagsskattesatsen applicerad på den till det berörda landet fördelade andelen av den samlade koncernvinsten. EG-kommissionen har också klart markerat, att strävandena på skatteområdet inte syftar till enhetliga inkomstskattesatser.[31] Ruding-kommittén föreslog för snart tio år sedan en bindande minimiskattesats om 30 % och en rekommenderad övre gräns på 45 %.[32] Den faktiska utvecklingen av de europeiska bolagsskattesatserna har gjort propåerna helt inaktuella. Därtill kommer att harmoniseringen inom företagsskatteområdet sedan dess har varit ytterst begränsad.

2.8 Home State Shopping?

Att söka sig fram till den skattemässigt mest gynnsamma platsen för lokalisering av ett moderbolag är ingen nyhet. Men ger förslaget nya motiv för *Home State Shopping*? Så länge nuvarande skillnader i skattesatser består, är den valda modellen med fördelningen av skattebasen och inte av de samlade skatteintäkterna beräknade enligt hem-

---

[28] Se Clarification on the Application of the Permanent Establishment Definition in E-Commerce: Changes to the Commentary on the Model Tax Convention on Article 5, OECD Committee on Fiscal Affairs, 22 December 2000 (även publicerad i Taxation and Electronic Commerce. Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions, OECD 2001, s. 79–85).

[29] Zöllkau, York, och Strunk, Günther, Discussion paper at Electronic Commerce: The Challenges to Tax Authorities and Taxpayers, OECD 1997.

[30] Se bl.a. Doernberg, Richard L., Electronic Commerce and International Tax Sharing, Tax Notes Int'l 1998, page 1013–1022.

[31] COM (2001) 260 slutlig, Skattepolitiken i Europeiska unionen – Prioriteringar för de kommande åren, Meddelande från Kommissionen till Rådet, Europaparlamentet och Ekonomiska och sociala kommittén, Bryssel, 23 maj 2001, avsnitt 3.2.2; Bolkestein, Frits, Taxation Policy in the European Union, Institute of European Affairs, Dublin, 29 maj 2001.

[32] Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation, Commission of the European Communities, mars 1992, s. 209–210.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:45

landets skattesats det enda hållbara alternativet. Fördelning av de samlade, till koncernen hänförliga skatteintäkterna skulle leda till en uttalad *Home State Shopping*. Så långt möjligt skulle moderbolagen etableras i länder med en attraktiv bolagsskatt. Inom mervärdesbeskattningen är en för en gemensam marknad naturlig övergång till en ursprungslandsprincip för all handel i praktiken omöjlig, så länge den stora spridningen i skattesatser består. På motsvarande sätt blir en fördelning mellan länderna baserad på den samlade skatteintäkten avseende inkomsterna för en koncern inte möjlig förrän den dag då skattesatserna har harmoniserats.

Tveklöst kommer samlad kunskap om de materiella skattereglerna i deltagande stater att visa sig värdefull. Trots att skattereformer[33], som har siktat till ett breddat skatteunderlag, lägre skattesatser och avlägsnande av mer eller mindre dolda, skattebefriade konsolideringsmöjligheter, har varit ett europeiskt tema under den senaste tioårsperioden, torde det fortfarande finnas betydande möjligheter att åstadkomma olika beskattningsunderlag beroende på valt hemland. En ny roll för skatterådgivare är i vardande. Samtidigt försvinner annan, mer omfattande skattekonsultation. Inte minst iakttagande av skattereglerna i varje etableringsland och bevakandet av internprissättningen mellan koncernbolag har krävt betydande resurser. I varje land, där ett koncernbolag är etablerat, kommer det emellertid att erfordras kunskap om skatteregler och beskattningsformer i moderbolagets hemland.[34] Det hindrar inte, att betydande resurser bör kunna frigöras för andra sysslor.

Inte bara lokaliseringen av moderbolaget i en koncerns absoluta topp skulle kunna bli föremål för *Home State Shopping*. I koncerner finns det som regel ett antal underkoncerner. Med frivillighet som en vägledande princip torde dörren öppnas för alternativ hemlandsregistrering av en eller flera underkoncerner på de ställen där moderbolagen i dessa hör hemma. Förslagsställarna har emellertid argumenterat för att enbart toppbolaget inom en *hemlandskoncern* skulle ha möjlighet att ansöka om registrering.[35] Registrering skulle vara möjlig enbart i den stat där toppbolaget anses ha sin hemvist.

> Toppbolaget inom en delkoncern, som ingår i en större koncern hemmahörande i länder utanför *hemstatsgruppen*, kan ansöka om registrering för den inom *hemstatsgruppen* befintliga delkoncernen.[36] Är *hemlandskoncernen* att betrakta som en odelad enhet även i fråga om ingående delkoncerner? Beträffande tredjelandskoncerner skulle det ankomma på de i *hemstatsgruppen* ingående länderna att besluta om alla bolag inom *hemstatsgruppen* skulle betraktas som en *hemlandskoncern* eller om olika delar av externa koncerner skulle tillåtas att bilda flera, separata *hemlandskoncerner*. De bolag inom *hemstatsgruppen* som, sett isolerat från den mer globala koncernen, utgör en *hemlandskoncern* enligt tillämpad definition på en koncern borde enligt min bedömning utgöra en beskattningsenhet.
>
> Enligt mitt synsätt finns det skäl för att även utanförstående koncerner med bolag inom *hemstatsgruppen* skulle vara tvungna att följa ett givet mönster. För det första bör *Home State Shopping* undvikas. För det andra måste möjligheterna att utnyttja hemlandsbeskattningen i skatteundanhållande syfte reduceras. Därtill kommer att gemensamma beslut av ett antal olika stater torde kräva lång tid och därmed skapa rättsosäkerhet för berörda företag. EG-rättsliga krav och diskrimineringsförbud i dubbelbeskattningsavtal skulle dock kunna ändra bilden. Se nästföljande avsnitt.

[33] Se bl.a. prop. 1989/90:110 Reformerad inkomst- och företagsbeskattning, del 1, s. 514–518; Steuerreform 2000 im Überblick, Bundesministerium der Finanzen, Berlin, maj 2001; Steuerpolitik der Bundesregierung, Bundesministerium der Finanzen, Berlin, Juni 2001.

[34] Lodin, Sven-Olof, & Gammie, Malcolm, Home State Taxation (2001), s. 26.

[35] Lodin, Sven-Olof, & Gammie, Malcolm, Home State Taxation (2001), s. 44.

[36] Lodin, Sven-Olof, & Gammie, Malcolm, Home State Taxation (2001), s. 45.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:45

3 Utanförstående stater och bolag

3.1 EG-rättsliga synpunkter

Hemlandsbeskattningen förväntas åtminstone initialt bli begränsad till ett antal av EU:s medlemsstater. Därmed kommer det att finnas utanförstående stater inom eller utom EU. Det innebär, att en beräkning av det skattemässiga resultatet enbart innefattar en del av det samlade koncernresultatet, om koncernen även omfattar företag i tredjeland eller i utanförstående EU-stater.

Sven-Olof Lodin och Malcolm Gammie framhåller, att EG-rättens diskrimineringsförbud skulle kunna kräva, att ett dotterdotterbolag ägt via ett bolag i en utanförstående EG-stat måste inkluderas vid hemlandsbeskattningen.[37] Det skulle enligt min bedömning annars kunna bli fråga om en öppen eller dold diskriminering baserad på nationalitet. En regel om möjlig koncernbeskattning, som skulle förutsätta, att det fanns en odelad ägarkedja inom *hemstatsgruppen* och som uteslöt ägande via bolag i annat EU-land, skulle kunna betraktas som öppen diskriminering. Det gäller såväl för bolag ägda via bolag i utanförstående EU-stat som för fasta driftställen ingående i bolag etablerade i sådan stat. Etableringsfriheten innebär inte endast en rätt för en person inom EU att etablera sig i ett annat EU-land. Som framgår av stadgad praxis från EU-domstolen får inte heller ursprungsstaten hindra bolag att etablera sig i en annan medlemsstat.[38]

Enligt min bedömning borde rättsläget i förhållande till EES ha penetrerats i anslutning till författarnas behandling av de EG-rättsliga konsekvenserna.[39] Rättsläget för företag med hemvist i Island, Liechtenstein[40] och Norge torde i här behandlade avseenden bli jämförbart med situationen för företag etablerade i en EU-stat utanför *hemstatsgruppen*. I de svenska anpassningarna till EG-rätten har regleringen utan närmare motivering gjorts enhetlig för EES i dess helhet.[41] Regeringen har endast anfört, att kontrollskäl motiverar begränsningen till företag inom EES.

Författarna anser inte, att det finns någon förpliktelse att inkludera ett dotterdotterbolag ägt via bolag i tredjeland, eftersom deltagandet i hemlandsgruppen baseras på en konvention eller motsvarande instrument mellan berörda EU-stater.[42] Jag vill ifrågasätta, om inte ett diskrimineringsförbud i ett dubbelbeskattningsavtal mellan ett visst tredjeland och den stat inom *hemstatsgruppen* där dotterdotterbolaget är etablerat skulle kunna förhindra en särbehandling av ett sådant bolag.

> Låt mig ge ett exempel på konsekvenserna av att koncernbolag ingående i utanförstående delkoncerner hålls utanför *hemstatsgruppen*. Avdrag för koncernbidrag från ett koncernbolag, som är dotterbolag till bolag inom *hemlandskoncernen*, till ett dotterbolag till en utanförstående delkoncern skulle i så fall inte vara möjligt. Jag förutsätter, att såväl givare som mottagare av koncernbidraget är etablerade och inkomstskatteskyldiga i en och samma stat inom *hemstatsgruppen*.

Om diskrimineringsförbudet är av det slag som finns i OECD:s modellavtal artikel 24 p. 1, får inte bolag med hemvist i en avtalsslutande stat bli föremål för en mer tyngande beskattning än bolag med hemvist i den andra staten, I artikel 24 p. 5 vidgas förpliktelsen till att även innefatta bolag som ägs av personer med hemvist i den andra avtalsstaten. Det

[37] Lodin, Sven-Olof, & Gammie, Malcolm, Home State Taxation (2001), s. 45.

[38] EG-domstolen mål 81/87 Daily Mail [1998] ECR 5483, punkt 16; C-264/96 ICI [1998] ECR I-4695, punkt 21; C-200/98 X AB och Y AB [1999] ECR I-8261, punkt 26; C-141/99 AMID [2000] ECR, punkt 21; se även Bergström, Sture, och Bruzelius, Anette, Home-State Restrictions on the Freedom of Establishment in a Swedish Income Tax Law Perspective, INTERTAX, 2001, p. 235–238.

[39] Se främst Agreement on the European Economic Area, artikel 31.

[40] Sverige har inte något dubbelbeskattningsavtal med Liechtenstein.

[41] Se prop. 2000/01:22 Anpassningar på företagsskatteområdet till EG-fördraget, m.m., s. 61 och 66; se även Ds 2000:28 Anpassningar på företagsskatteområdet till EG-rätten, s. 36, 42 och 46.

[42] Lodin, Sven-Olof, & Gammie, Malcolm, Home State Taxation (2001), s. 45.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:45

innebär i föreliggande fall, att diskrimineringsförbud av angivet slag innefattar även koncernbolag ägda via bolag i tredjeland. Dotterdotterbolaget ingående i den i tredje land hemmahörande delkoncernen är i fråga om hemvist i samma situation som ett dotterbolag till ett bolag inom *hemlandskoncernen.*

Från svensk praxis kan som exempel på tillämpning av diskrimineringsförbud av ovan angivet slag nämnas RÅ 1987 ref. 158 och RÅ 1993 ref. 91 I. I det förstnämnda fallet gällde det transaktioner mellan två systerbolag, bägge döttrar till ett nederländskt moderbolag. I det senare fallet gällde det ett koncernbidrag från ett svenskt moderbolag till ett svenskt dotterdotterbolag, vilket var ägt via ett amerikanskt bolag.

För hemlandsbeskattningen är även diskrimineringsförbud i fråga om fasta driftställen motsvarande OECD:s modellavtal artikel 24 p. 3 av betydelse. Fasta driftställen ingående i ett bolag hemmahörande i en avtalsstat utanför EU får inte skattemässigt behandlas mindre fördelaktigt än företag i etableringslandet som bedriver verksamhet av samma slag. Fasta driftställen i stater som är bundna av dubbelbeskattningsavtal med motsvarande diskrimineringsförbud måste alltså kunna ingå i en *hemlandskoncern.*

Skatterättsnämndens förhandsbesked från den 25 juni 1998 kan belysa frågan. Koncernbidrag i bägge riktningarna mellan ett svenskt dotterbolag till ett franskt företag och samma franska bolags fasta driftställe i Sverige ansågs möjliga i samma utsträckning som mellan två svenska företag. Skatterättsnämnden hänvisade såväl till artikel 24 p. 3 som till artikel 24 p. 5 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Frankrike. Lydelserna motsvarar helt de i OECD:s modellavtal. Ingenting i den publicerade texten tyder på att Skatterättsnämnden därutöver har penetrerat verkan av EG-rätten, vilket är anmärkningsvärt, Detta inte minst mot bakgrund av RSV:s invändning om att berörda bestämmelser i dubbelbeskattningsavtalet inte skulle vara tillämpliga. RSV har sedermera återkallat sitt överklagande av förhandsbeskedet, vilket torde ha skett efter vunnen insikt om EG-rättens innebörd. Till RSV:s försvar kan anföras att Saint-Gobain-domen, som avsåg beskattningen av ett fast driftställe, kom först den 21 september 1999.[43]

3.2 Vad betyder befintliga dubbelbeskattningsavtal?

Mellan deltagande stater försvinner i princip behovet av dubbelbeskattningsavtal med avseende på koncernbeskattningen av sådana bolag som frivilligt har valt hemlandsbeskattning. I ett fördrag mellan berörda stater kan i princip alla normalt i ett dubbelbeskattningsavtal ingående frågor regleras. Även om de berörda avtalen i princip är uppbyggda enligt OECD:s modellavtal, uppvisar de individuella skillnader. Det innebär, att det skulle kunna föreligga avvikelser i grundläggande definitioner eller metod- eller fördelningsartiklar i något avseende reglerat i konventionen. Detta framtvingar enligt min bedömning åtminstone en partiell revision av alla berörda avtal. Genom frivilligheten finns det annars en risk, att eventuella avvikelser mellan ett dubbelbeskattningsavtal och fördraget om hemlandsbeskattning antingen kan utnyttjas för att vinna skattefördelar eller riskerar att skapa osäkerhet för de skattskyldiga. Därtill kommer att de existerande avtalen är fortsatt betydelsefulla för de företag som inte omfattas av hemlandsbeskattningen.

Med utanförstående stater kvarstår det traditionella behovet av dubbelbeskattningsavtal. För att hemlandsbeskattningen skall kunna genomföras konsekvent kommer revisioner av vissa sådana avtal att bli ofrånkomliga. Innan dess kan t.ex. inte fasta driftställen belägna inom regionen av deltagande stater men tillhöriga koncernbolag i utanförstående stater ingå i koncernavräkningen. Det gäller också beskattningen för t.ex. sådana koncerndotterbolag inom regionen som direkt eller indirekt ägs av bolag i utanförstående stater. Vad här har sagts om fasta driftställen och koncernbolag ingående i eller

[43] EG-domstolen mål C-307/97 Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland, mot Finanzamt Aachen-Innenstadt [1999] ECR I-6161; se kommentarer i avsnitt 2.3 ovan.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:45

ägda av bolag i utanförstående stater gäller också i fråga om beskattningen av fasta driftställen och koncernbolag etablerade i utanförstående stater men ingående i en koncern hemmahörande i ett land inom regionen.

Skillnader mellan koncernens hemland och en annan stat inom *hemlandsgruppen* i fråga om behandlingen av vissa inkomster från utanförstående stater kan förorsaka över- eller underbeskattning. Problemet uppträder, om det ena landet inom *hemlandsgruppen* tillämpar avräkning (*credit*) av den i den utanförstående staten erlagda skatten och det andra landet inom *hemlandsgruppen* undantar sådan inkomst (*exempt*). Författarna föreslår, att inkomster som kan föranleda sådana problem tills vidare undantas från hemlandsbeskattningen.[44] Till den delen skulle det mottagande koncernbolaget även fortsatt bli beskattat enligt de i hemvistlandet gällande nationella reglerna.

4 Beskattning av en hemlandskoncern

4.1 Vad är en koncern?

Är det möjligt att alltid urskilja vad som är att betrakta som en koncern? OECD:s modellavtal ger inte någon bestämning. Förklaringen av uttrycket *företag med intressegemenskap* i artikel 9 ger inte heller någon vägledning. Det räcker inte med en gemensam definition i en konvention undertecknad av de i *hemstatsgruppen* ingående staterna. Bestämningen måste få en EG-rättslig acceptans för att undvika konflikter med utanförstående medlemsstater. I förhållande till tredjeland gäller enligt de dubbelbeskattningsavtal som baseras på OECD:s modellavtal artikel 3 p. 2, att varje uttryck, som inte definieras i ett avtal, skall ges den innebörd det har enligt den berörda statens lagstiftning. I förekommande fall anvisar artikel 25 p. 3 en ömsesidig överenskommelse som det förfarande som skall användas vid tvist om tolkningen.

4.2 Elimineras problemen med internpriser?

Fastställandet av internpriser mellan företag i intressegemenskap kräver en betydande resursinsats, är tidsödande och förenad med stor osäkerhet om den slutliga bedömningen. Kommissionen ger exempel på procedurer mellan två europeiska länder, där berörda företag har fått vänta mer än fem år på en överenskommelse mellan de två länderna.[45] Genom en beskattning helt baserad på den samlade koncernvinsten elimineras i princip betydelsen av tillämpade internpriser. Så länge skattesatserna är olika i de deltagande staterna, kvarstår dock en viss effekt, även om den tillämpade fördelningstekniken baserad på producerade mervärden medför att genomslaget för eventuella prisdifferenser normalt blir starkt begränsat.[46] Så långt finns det bara vinnare, såväl bland företag som skatteadministratörer.

Hemlandsbeskattningen gör situationen i fråga om internpriser jämförbar med den som gäller vid inbördes handel mellan t.ex. svenska koncernbolag. Det skattemässiga genomslaget för manipulationer blir begränsat. Däremot slår felaktiga priser igenom med full kraft i fråga om inkomstfördelningen mellan olika bolag. Det finns därmed en risk för att minoritetsdelägare skulle kunna bli missgynnade i högre utsträckning än hitintills. Skattemyndigheterna blir inte längre den vaktstyrka mot avvikelser från armlängdsprincipen som de hitintills har varit. Det kan dock invändas, att det inte heller är deras uppgift.

[44] Lodin, Sven-Olof, & Gammie, Malcolm, Home State Taxation (2001), s. 55.

[45] COM (2001) 260 slutlig, Skattepolitiken i Europeiska unionen – Prioriteringar för de kommande åren, Meddelande från Kommissionen till Rådet, Europaparlamentet och Ekonomiska och sociala kommittén, Bryssel, 23 maj 2001, avsnitt 3.2.2; Bolkestein, Frits, Taxation Policy in the European Union, Institute of European Affairs, Dublin, 29 maj 2001.

[46] Lodin, Sven-Olof, & Gammie, Malcolm, Home State Taxation (2001), s. 19.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:45

5 Specifika problem

5.1 Konstitutionella betänkligheter

Tanken är att de medlemsstater som så önskar genom en konvention skall tillskapa institutet *Hemlandsbeskattning*[47] Ett inväntande av samtliga EU-stater skulle innebära en alltför lång väntan på ett förverkligande. Tillskapandet av en särskild konvention med en långt gående överlåtelse av beslutandrätten till ett antal andra rättssystem kräver dock enligt min bedömning en djup analys av de konstitutionella frågorna.

> Föreskrifter om skatt meddelas enligt RF 8:3 genom lag. Då dubbelbeskattningsavtal innebär stiftande eller ändring av lag, krävs det enligt RF 10:2 riksdagsbeslut.[48] Enligt sin ordalydelse gäller sådana avtal för undvikande av dubbelbeskattning och för förhindrande av skatteflykt. Robert Påhlsson anser inte, att ingående av dubbelbeskattningsavtal innebär något avstående av suveränitet.[49] Ett dubbelbeskattningsavtal innebär dock en inskränkning av den annars gällande nationella beskattningsrätten.

Den föreslagna konventionen om *Hemlandsbeskattning* sträcker sig enligt min bedömning väsentligt längre än ett dubbelbeskattningsavtal. Den skulle innebära en tillämpning av utländsk skatterätt för att kunna genomföra beskattningen av ett i en *hemlandskoncern* ingående bolag med hemvist för moderbolaget i annat land inom *hemstatsgruppen.* Inte enbart vid konventionens godkännande gällande, nationella skatteregler i konventionsstaterna skulle kunna bli tillämpliga utan också kommande ändringar av denna lagstiftning. Normbeslut inom företagsbeskattningens område som fattas av en stat inom *hemstatsgruppen* binder såväl övriga anslutna stater som företag i dessa stater.

> Det finns exempel på bestämmelser i internationella konventioner som gäller som svensk lag. Lag (1987:822) om internationella köp hänvisar således direkt till ett antal angivna artiklar i Förenta nationernas konvention den 11 april 1980 angående avtal om internationella köp av varor. Inte ens i ett sådant fall med direkt tillämpning av en internationell konvention har riksdagen enligt RF 10:5 3 st. möjlighet att låta framtida ändringar vara gällande som svensk lag, bortsett från "ändring av begränsad omfattning".

För Sveriges[50] och många andra länders[51] vidkommande har frågan om ett medlemskap i EU utlöst en djup penetration av de grundlagsmässiga förutsättningarna för att överlåta beslutsbefogenheter. Medlemskapet i EU har krävt grundlagsändring. Genom RF 10:5 1 st. har riksdagen getts en villkorad möjlighet att överlåta beslutanderätt till Europeiska gemenskaperna. Bestämmelsen är enligt sin ordalydelse specifikt avsedd för överlåtande av beslutanderätt till Europeiska gemenskaperna och torde inte kunna tillämpas på en konvention om *Hemlandsbeskattning.*

5.2 Bolagsrättsliga svårigheter

Förslaget kan så vitt jag förstår medföra vissa bolagsrättsliga problem. I en koncern underkastad hemlandsbeskattning kan det finnas bolag med minoritetsdelägare. Belastningen av sådana med en större skattebörda än vad som motsvarar en beräkning baserad på redovisat resultat i det enskilda bolaget skulle kunna komma i konflikt med den associationsrättsliga lagstiftningen i det berörda landet. Minoritetshänsyn av angivet slag tillhör de områden som bör penetreras närmare. Även problem av annat slag skulle kunna

[47] Lodin, Sven-Olof, & Gammie, Malcolm, Home State Taxation (2001), s. 24.
[48] Se bl.a. Lindencrona, Gustaf, Dubbelbeskattningsavtalsrätt, Juristförlaget, Stockholm 1994, s. 12–17.
[49] Påhlsson, Robert, Inledning till skatterätten, Iustus förlag, Uppsala 1998, s. 41.
[50] Se 1993/94:KU21 Grundlagsändringar inför ett svenskt medlemskap i Europeiska unionen, s. 15–18 och 25–26; prop. 1993/94:114 Grundlagsändringar inför ett svenskt medlemskap i Europeiska unionen, s. 21–24 och 32.
[51] Se t.ex. SOU 1993:14. EG och våra grundlagar (Grundlagsutredningen inför EG), s. 94.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:45

uppträda. Den tillkommande skatteskulden i här avsedda fall skulle i vissa extremfall kunna medföra likvidationsplikt, skyldighet att upprätta kontrollbalansräkning eller att vidta annan liknande åtgärd.

5.3 Förenkla skatteuppbörden!

Tanken är att själva beskattningsförfarandet i form av debitering och betalning av skatt skall utföras nationellt i var och en av de berörda staterna. Utgångspunkten är ett från hemlandet tilldelat beskattningsunderlag, på vilket varje stat applicerar sin egen skattesats. Även om satserna är nationella, vill jag ifrågasätta, om inte skatteuppbörden skulle kunna samordnas. Ett lands rutiner och en inbetalning borde kunna ersätta nuvarande procedurer i varje berört land. Inte minst alla de olika tidpunkter för rapportering och skattebetalningar som de skattskyldiga har att iaktta förorsakar problem.[52]

Enligt min bedömning måste skattemyndigheterna åtminstone inom EU vara beredda att ta steget från samarbete till samverkan. Antalet betalningstransaktioner skulle markant reduceras, om hemlandet svarade för all uppbörd. Alla inbetalningar skulle därefter kunna räknas av, t.ex. på månadsbasis. Genom ett enkelt *clearing*-förfarande, där enbart nettoskulden mellan två länder föranleder en betalningstransaktion, skulle proceduren ytterligare förenklas. Samarbetet mellan Sverige och Danmark när det gäller såväl uppbörd som återbetalning av mervärdesskatt avseende utnyttjande av Öresundsbron kan tjäna som ett gott exempel.[53]

5.4 *HST*, vad är det?

Home State Taxation svarar författarna till boken med samma namn.[54] *Harmonized Sales Tax* svarar kanadensarna beträffande ansträngningarna att med delstaternas aktiva medverkan tillskapa ett enhetligt mervärdesskattesystem för federationen i dess helhet.[55] Förhoppningsvis kommer bägge uttydningarna att överleva.

6 Dynamiskt system – en samlad bedömning

En väsentlig fördel med förslaget om hemlandsbeskattning är, att det inte krävs en tidsödande harmonisering, innan metoden kan börja tillämpas. Utgångspunkten är den existerande bolagsbeskattningen i berörda länder. Länderna bör därmed stimuleras till ett stegvis närmande av de olika regelsystemen. De fördelar som hemlandsbeskattningen erbjuder europeiska koncerner bör locka även utanförstående länder till en anpassning av regelverken. Det är inte otänkbart, att fördelarna i vissa fall kan vara så stora, att de påverkar lokaliseringen av moderbolag.

Finns det vinnare och därmed även förlorare bland de deltagande staterna?

I det korta tidsperspektivet kan jag tänka mig, att länder med betydande vinstgivande verksamheter, som inte motsvaras av producerade mervärden inom landet, blir förlorare. Finansiella transaktioner, holdingbolagsstrukturer etc. tillför normalt inte mätbara värden enligt den föreslagna måttstocken. Frågan är, om inte hemlandsbeskattning skulle

[52] Se bl.a. Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation, Commission of the European Communities, March 1992, s. 218.

[53] 2000/91/EG, Rådets beslut av den 24 januari 2000 om tillstånd för Konungariket Danmark och Konungariket Sverige att genomföra en särskild åtgärd som avviker från artikel 17 i sjätte direktivet 77/388/EEG om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter, EGT L 028 03.02.2000 s. 38; se även prop. 1999/2000:58 Mervärdesskattefrågor med anledning av Öresundsförbindelsen, avsnitt 6.

[54] Lodin, Sven-Olof, & Gammie, Malcolm, Home State Taxation (2001), s. 14.

[55] Se t.ex. Harmonized Sales Tax. Technical Paper, issued jointly by the governments of Canada, Nova Scotia, New Brunswick, Newfoundland and Labrador (1996).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:45

kunna medverka till en effektiv självsanering mot vissa åtgärder i strid med EU:s uppförandekod för företagsbeskattning[56] och/eller OECD:s regler om s.k. skadlig skattekonkurrens[57].

I det längre tidsperspektivet bör även de stater som på kort sikt gör vissa inkomsttapp kunna bli vinnare. Systemet har enligt min bedömning en inbyggd dynamik. Genom förenklingen för företagen och då inte minst i fråga om satsningen på nya marknader inom EU bör den samlade skattebasen kunna öka. Många mindre och medelstora företag får det lättare att vidga sin verksamhet.

Finns det vinnare och därmed även förlorare bland de deltagande företagen?

Om hemlandsbeskattningen i enlighet med Sven-Olof Lodins och Malcolm Gammies förslag görs frivillig, måste varje koncern som väljer att ansluta sig kunna ses som en vinnare. Vinsterna kan emellertid vara av olika slag för olika företag. För i princip alla företag torde beskattningen enligt ett enda lands skatteregler innebära en avsevärd administrativ förenkling och besparing. Nuvarande risk för dubbelbeskattning genom bristande kongruens i redovisnings- eller skatteregler mellan olika länder kommer att elimineras. Traditionella problem med internprissättningen undviks till stor del genom en fullständig resultatutjämning mellan olika bolag. Därmed försvinner också nuvarande överbeskattning på koncernnivå, dvs. det förhållandet att förluster inte kan utnyttjas fullt ut vid framräkningen av koncernens beskattningsbara inkomst.

För koncerner som genom hemlandsbeskattningen skulle komma i åtnjutande av en gränsöverskridande utjämning av över- och underskott i olika länder är fördelarna uppenbara. För det enskilda koncernbolaget kan emellertid situationen bli en annan. Om det producerade mervärdet används som fördelningsnyckel, kommer även förlustföretag att få betala sin andel av den samlade skattekakan. Även vinstgivande företag kan genom den använda fördelningsmetoden komma att bli belastade med en högre skatt än enligt de nationella reglerna i etableringslandet. Situationen kan bli särskilt prekär i bolag med minoritetsintressen. Dessa får vara med och dela på skattekostnaden för vinster, i vilka de inte har någon del. Argumentet till förmån för en hemlandsbeskattning också i sådana fall skulle kunna vara, att besparingarna även för ifrågavarande bolag är så stora, att de uppväger den merskatt som skall erläggas. Förenklingar beträffande internpriser och beskattningsprocedur torde komma flertalet företag till del. Därtill kommer det genomslag på bolagsnivå som de samlade vinsterna för koncernen kan ge.

Europeisk företagsbeskattning på kort och lång sikt

Jag ser *hemlandsbeskattning* som ett förslag till lösning på ett kortsiktigt hart när omöjligt problem – tillskapandet av en enhetlig europeisk företagsskatt. Införandet av *hemlandsbeskattning* torde också medföra, att detta långsiktiga mål kommer några steg närmare en lösning.

Björn Westberg är docent i finansrätt och ansvarig för Rättsvetenskapliga sektionen vid Internationella Handelshögskolan i Jönköping.

[56] Resolution av Rådet och företrädarna för medlemsstaternas regeringar, församlade i Rådet av den 1 december 1997 om en uppförandekod för företagsbeskattning (EGT C 2 06.01.98 s. 1); se även Report of the Code of Conduct group on business taxation as submitted to the ECOFIN Council on 29 November 1999, punkt 3.

[57] Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue (OECD 1998), främst s. 25–34 avseende *Harmful preferential tax regimes in OECD member and non-member countries*; se även Towards Global Tax Co-operation. Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs. *Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices* (OECD 2000), s. 12–16.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:45