

Ordinary credit

Examensarbete i skatterätt

Författare: Martin Berglund
Handledare: professor Mattias Dahlberg

HT 2007

Innehåll

Förkortningar 4

1 Inledning 5

- 1.1 Bakgrund 5
- 1.2 Syfte och avgränsningar 6
- 1.3 Metod och material 6
- 1.4 Disposition 7

2 Ordinary credit enligt svensk rätt 7

- 2.1 Inledning 7
- 2.2 Allmänt om svensk ordinary credit 7
 - 2.2.1 Rätt till avräkning 7
 - 2.2.2 Spärrbeloppet 8
- 2.3 Fastställande av de utländska förvärvsinkomsterna 10
 - 2.3.1 Inledning 10
 - 2.3.2 Avdrag för underskott 10
 - 2.3.3 Avdrag för kostnader 11
 - 2.3.3.1 Bolidenmålet 11
 - 2.3.3.2 Rent skattemässigt grundade avdrag 13
 - 2.3.3.3 Företagsekonomiskt grundade avdrag 16
 - 2.3.4 Slutsatser 19
- 2.4 Fastställande av de sammanlagda förvärvsinkomsterna 20
 - 2.4.1 Inledning 20
 - 2.4.2 Rent skattemässigt grundade avdrag 21
 - 2.4.3 Avdrag för underskott 22
- 2.5 Sammanfattande diskussion 24

3 Ordinary credit och etableringsfriheten 26

- 3.1 Inledning 26
- 3.2 Om etableringsfriheten 26
 - 3.2.1 Allmänt 26
 - 3.2.2 Översiktligt om rättsläget på skatteområdet 28
- 3.3 Medlemsstaternas skattesuveränitet och dess konsekvenser 29
 - 3.3.1 Allmänt 29
 - 3.3.2 Medlemsstaternas beskattningsmakt kontra etableringsfriheten 29
 - 3.3.3 Diskriminering kontra förskjutningar och skillnader 30
- 3.4 Det rena restriktionsförbudet 32
 - 3.4.1 Inledning 32
 - 3.4.2 Rättspraxis från EG-domstolen 32
 - 3.4.2.1 Mål C-336/96 Gilly – den tredje tolkningsfrågan 32
 - 3.4.2.2 Mål C-513/04 Kerckhaert 34
 - 3.4.2.3 Mål som talar för ett rent restriktionsförbud på skatteområdet 35
 - 3.4.3 Slutsatser 36

3.5	Diskrimineringsförbudet	37
3.5.1	Inledning	37
3.5.5	Negativ olikbehandling	39
3.5.5.1	Mål C-285/00 de Groot	39
3.5.5.2	Mål C-141/99 AMID	41
3.5.5.3	Mål C-170/05 Denkvit	42
3.5.5.4	Slutsatser	44
3.5.3	Objektivt jämförbara situationer	46
3.5.3.1	Rättspraxis från EG-domstolen	46
3.5.3.2	Slutsatser	50
3.6	Närmare om förhållandet till svensk ordinary credit	53
3.7	Sammanfattande diskussion	54
4	Avslutning	56
	Käll- och litteraturförteckning	57

Förkortningar

A. prop.	Anförd proposition
AvrL	Lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt
ECR	Report of Cases before the Court of Justice
EG	Europeiska gemenskapen
EGD	EG-domstolen
EU	Europeiska unionen
GA	Generaladvokat
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
Prop.	Proposition
REG	Rättsfallssamling från Europeiska gemenskapernas domstol
RR	Regeringsrätten
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SKV	Skatteverket
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
SvSkT	Svensk Skattetidning
uppl.	Upplaga
ÅRL	Årsredovisningslagen (1995:1554)

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Internationell juridisk dubbelbeskattning uppstår när samma skattesubjekt och inkomst beskattas av två olika stater under samma tidsperiod. Orsaken till att detta kan inträffa är att staterna bestämmer sina beskattningsanspråk på ett sådant sätt att de överlappar och därmed kolliderar med varandra. En stat grundar normalt sin beskattningsmakt genom att kräva en viss anknytning till statens territorium. I Sverige är det tillräckligt att antingen skattesubjektet (personen) eller skatteobjektet (inkomsten) har en sådan anknytning.¹ Det är vanligast att staterna bestämmer sin beskattningsmakt på detta sätt, men den finns även andra metoder.² Internationell juridisk dubbelbeskattning inträffar till exempel om ett svenskt bolag etablerar en filial utomlands och filialinkomsterna beskattas både i Sverige (hemviststaten) på grund av skattesubjektets anknytning hit och i filialstaten (källstaten) på grund av skatteobjektets anknytning dit.

Det är av olika skäl negativt att samma inkomst beskattas två gånger. Ofta är det en fördel för hemviststaten att inhemska företag kan etablera sig utomlands när detta är företagsekonomiskt motiverat. Då uppstår större vinster som i slutänden kan beskattas i hemviststaten. Detta motiverar att beskattningen av utlandsverksamhet är neutral jämfört med inhemsk verksamhet. Av samma skäl kan det vara viktigt för hemviststaten att inhemska företag kan konkurrera på samma skattemässiga villkor som företag med hemvist i värdstaten. En neutral beskattning är naturligtvis också värdefull för företagen eftersom det främjar företagsekonomiskt rationella val och konkurrens på lika villkor med inhemska aktörer. Dessutom talar billighets- och likhetsargument för att skatten på utländska inkomster inte skall vara högre än skatten på inhemska inkomster.

Att det ligger i staternas gemensamma intresse att lindra dubbelbeskattning framgår av att det har ingåtts ett stort antal folkrättsliga skatteavtal för detta syfte. Avtalen är ofta uppbyggda efter ett modellavtal utformat av OECD. Enligt modellavtalet är det i sista hand hemviststaten som skall undanröja den kvarvarande dubbelbeskattningen, antingen genom att undanta inkomsten från beskattning (friställningsmetoden) eller genom att avräkna den utländska skatten från den inhemska skatten (avräkningsmetoden). Den avräkningsmetod som förordas i OECD:s modellavtal är den så kallade ordinary credit, som innebär att avräkning medges högst med den del av hemviststatens skatt

¹ 6 kap. 3-4 §§ respektive 6 kap. 7-11 §§ IL.

² Se vidare Dahlberg, Internationell beskattning – en lärobok s. 23 f.

som belöper på de utländska inkomsterna (spärrbeloppet). Denna metod används även i intern svensk rätt för att lindra internationell juridisk dubbelbeskattning.

1.2 Syfte och avgränsningar

Syftet med uppsatsen är att undersöka hur den svenska regleringen av ordinary credit i avräkningslagen skall tillämpas vid utlandsetableringar och om den är förenlig med EG-fördragets etableringsfrihet. Utredningen av svensk rätt inriktas mot en analys av spärrbeloppets beräkningsformel, närmare bestämt på vilket sätt olika avdrag skall fördelas mellan utländska och svenska förvärvsinkomster. Förenligheten med etableringsfriheten kommer för det första att undersökas mot bakgrund av att ordinary credit medger avräkning och endast upp till ett spärrbelopp. Detta aktualiserar i uppsatsen frågan om internationell juridisk dubbelbeskattning och skillnader mellan medlemsstaternas skattenivåer kan utgöra hinder mot etableringsfriheten. För det andra kommer de olika sätten att fördela avdrag i spärrbeloppsformeln att ställas i relation till etableringsfriheten.

Den EG-rättsliga utredningen avgränsas till restriktionsförbudet medan rättfärdigandefrågan och proportionalitetsbedömningen lämnas åt sidan. Frågan om objektivt jämförbara situationer som ofta behandlas som en rättfärdigandegrund kommer emellertid att undersökas eftersom den tillsammans med restriktionsanalysen kan sägas utgöra det egentliga diskrimineringsförbudet. Denna avgränsning beror att det är en avgörande och mycket osäker fråga om undvikandet av dubbelbeskattning på ett visst sätt över huvud taget kan utgöra en restriktion. Vid utredningen av frågan om det föreligger ett hinder mot etableringsfriheten behandlas av utrymmesskäl inte andra jämförelsesituationer än en motsvarande rent nationell verksamhet. Som en bakgrund för utredningen i uppsatsen tjänar svenska bolags etableringar av filialer i andra EG-länder. Genomgående bortses från betydelsen av eventuella skatteavtal mellan Sverige och andra stater.

1.3 Metod och material

Den rättsdogmatiska metoden används i uppsatsen. När EG-fördraget tolkas sker detta enligt dess ordalydelse, kontextuellt och ändamålsinriktat.³ Rättspraxis från EG-domstolen tillmäts därvid prejudikatvärde. En materialfråga som kan nämnas i anslutning till detta är att EG-skatterätten utvecklas fortlöpande till följd av EG-domstolens avgöranden vilket innebär att diskussionen i doktrinen snabbt kan bli inaktuell.

³ Angående tolkningen av EG-rätten, se bl.a. mål 283/81 *CILFIT* p. 17-20.

1.4 Disposition

Efter detta inledande kapitel följer i kapitel 2 utredningen av hur avdrag skall hanteras i avräkningslagens spärrbeloppsformel. Därefter behandlas i kapitel 3 förenligheten av spärrbeloppet i sig samt den i uppsatsens första del utredda hanteringen av olika avdrag i spärrbeloppsformeln med EG-rättens etableringsfrihet. Varje kapitel avslutas med en summering av utredningens resultat. I kapitel 4 ges några avslutande kommentarer.

2 Ordinary credit enligt svensk rätt

2.1 Inledning

Detta kapitel ägnas åt den första delen av uppsatsens syfte, nämligen utredningen av spärrbeloppets beräkningsformel med inriktning mot hanteringen av olika avdrag som kan uppkomma vid utlandsetableringar av filialer. Först ges i avsnitt 2.2 en allmän redogörelse för rätten till avräkning enligt AvrL och begränsningen av rätten till avräkning genom ett spärrbelopp. Det skall därefter i avsnitt 2.3 undersökas hur olika avdrag skall beaktas i spärrbeloppets täljare. I avsnitt 2.4 skall vidare spärrbeloppets nämnare behandlas på samma sätt. Slutligen kommer jag i avsnitt 2.5 att sammanfatta och diskutera hur olika avdrag allokeras till de utländska respektive de svenska inkomsterna.

Eftersom det finns ett antal rättsfall som behandlar frågan om hanteringen av avdrag i spärrbeloppsformeln och den andra delen av syftet med uppsatsen är att ställa svensk rätt i relation till EG-rätten, kommer jag att företa en i viss mån kritisk analys av rättspraxis. I uppsatsens senare del kommer jag att diskutera frågan huruvida resultatet av undersökningen av EG-rätten ger vid handen att det finns anledning att tolka spärrbeloppsformeln på ett annat sätt än i enlighet med rättspraxis från Regeringsrätten.

2.2 Allmänt om svensk ordinary credit

2.2.1 Rätt till avräkning

Rätt till avräkning av utländsk skatt föreligger enligt lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt (AvrL). Denna rätt infördes ursprungligen år 1966 på grund av att det ansågs vara otillräckligt med den avdragsrätt för erlagd utländsk skatt som då stod till buds.⁴ Införandet av en rätt till avräkning motiverades också med att företagsekono-

⁴ SOU 1962:59 s. 144.

miskt motiverade utländska investeringar bör underlättas i sådan utsträckning att de inte väljs bort på grund av dubbelbeskattningen.⁵ Inkomster från utlandet skall resultera i en lika hög skattebelastning som om inkomsterna hade härrört från Sverige.⁶

Enligt 1 § AvrL har en obegränsat skattskyldig som har haft intäkt eller en begränsat skattskyldig som har haft intäkt hänförlig till ett fast driftställe i Sverige rätt till avräkning av utländsk skatt. Intäkten skall ha medtagits vid taxering i Sverige, beskattats i en utländsk stat och enligt skattelagstiftningen i den utländska staten anses härröra därifrån. Vidare föreskrivs i 2 § AvrL att lagen som utgångspunkt inte är tillämplig när ett skatteavtal reglerar den aktuella utländska skatten och inkomsten. Om ett skatteavtal föreskriver avräkning av utländsk skatt i Sverige tillämpas emellertid lagens detaljregler om hur avräkning skall göras (det vill säga 4-13 §§ AvrL). Vad gäller tolkningen av AvrL stadgas i 2 a § AvrL att termer och uttryck som används i AvrL har samma betydelse och tillämpningsområde som de har i IL, om inte annat framgår av sammanhanget.

2.2.2 Spärrbeloppet

I 6 § AvrL anges att ett spärrbelopp skall begränsa avräkningsrätten och i stora drag hur detta beräknas. Avräkning tillåts endast upp till de svenska inkomstskatter som belöper på de utländska inkomsterna (6 § 2 men. AvrL).⁷ Som utgångspunkt får endast de utländska inkomster som har beskattats i utlandet tas med vid spärrbeloppsberäkningen, men det finns vissa tillägg till denna regel. Tilläggen gäller inkomster som är hänförliga till ett fast driftställe eller en fastighet i utlandet och vissa inkomster i form av ränta, royalty och utdelning. Det framgår vidare av 6 § AvrL att den så kallade overallprincipen tillämpas. Denna princip innebär att ett enda spärrbelopp beräknas för den skattskyldiges samtliga utländska inkomster. Principen infördes år 1983 och ersatte per item-principen enligt vilken ett särskilt spärrbelopp skall beräknas för varje utländsk inkomstpost. Den kom i realiteten att användas som en per country-princip, det vill säga att ett enda spärrbelopp beräknades för alla inkomster från ett visst land.⁸ Overallprincipen är förmånlig för de skattskyldiga eftersom ett genomsnittligt spärrbelopp beräknas i de fall inkomster har förvärvats såväl i högskattestater som i lågskattestater.

Enligt 7 § 1 st. 1 men. AvrL skall olika spärrbelopp beräknas för förvärvsinkomster och kapitalinkomster. Detta beror på att det tillämpas en progressiv skatteskala för för-

⁵ SOU 1962:59 s. 141 f.

⁶ SOU 1962:59 s. 143.

⁷ Här bortses från fastighetsskatten eftersom den inte omfattas av uppsatsens syfte.

⁸ Prop. 1982/83:14 s. 23.

värvsinkomster men inte för kapitalinkomster. I 7 § 1 st. 2 men. AvrL stadgas beräkningsformeln för spärrbeloppet för förvärvsinkomster. Proportionen av den inkomstskatt som hänför sig till de utländska förvärvsinkomsterna mot den totala inkomstskatten skall vara densamma som proportionen av de utländska förvärvsinkomsterna mot de sammanlagda förvärvsinkomsterna. Den inkomstskatt som belöper på de utländska inkomsterna kan följaktligen beräknas genom att den totala inkomstskatten multipliceras med kvoten av de utländska förvärvsinkomsterna och de sammanlagda förvärvsinkomsterna. Så stor del av den totala skatten anses vara hänförlig till de utländska inkomsterna. Formeln för att beräkna spärrbeloppet brukar därför ställas upp enligt följande:

$$\text{Total skatt} \quad \times \quad \frac{\text{Utländska inkomster}}{\text{Totala inkomster}}$$

Följden av stadgandet i 7 § 1 st. 2 men. AvrL är alltså att den totala skatten måste jämföras med kvoten av utländska inkomster och totala inkomster. Konsekvensen av en ökning av den totala skatten eller de utländska inkomsterna blir att spärrbeloppet ökar, medan en ökning av de totala inkomsterna innebär att spärrbeloppet minskar.

Eftersom uppsatsen behandlar på vilket sätt avdrag fördelas mellan de utländska inkomsterna och de svenska inkomsterna genom spärrbeloppsformeln kan det behöva klargöras vad som egentligen händer med ett avdrag som i olika utsträckning beaktas vid bestämmande av beloppen i formeln. Ju större del av den skattskyldiges avdrag som hänförs till de utländska inkomsterna, desto mindre blir spärrbeloppet. Detta kan ske antingen direkt genom att spärrbeloppsformelns täljare minskas med avdraget eller indirekt genom att nämnaren inte minskas med avdraget. Om avdraget inte beaktas i täljaren men beaktas i nämnaren hänförs det som helhet till de svenska inkomsterna. Om avdraget beaktas både i täljaren och i nämnaren hänförs det som helhet till de utländska inkomsterna. Avdraget kan också hänföras till de utländska inkomsterna i samma proportion som de utländska inkomsterna utgör av de totala inkomsterna, antingen genom att avdraget proportioneras i bråktalets nämnare efter relationen mellan de utländska inkomsterna och de totala inkomsterna medan det beaktas i sin helhet i nämnaren, eller genom att avdraget beaktas varken i täljaren eller i nämnaren.

Avdraget kan alltså anses fördelat till de utländska förvärvsinkomsterna om det på något sätt minskar den faktor i spärrbeloppsformeln som består av inkomster, antingen genom att minska täljaren eller genom att inte minska nämnaren. Detta beror på att den

skattskyldiges avdrag alltid har beaktats innan den totala svenska skatten (den andra faktorn i spärrbeloppsformeln) räknas ut. Den totala svenska skatten bestäms nämligen genom de vanliga reglerna enligt IL. Det är således den beskattningsbara inkomsten (beräknad enligt 1:5 IL) multiplicerad med tillämpliga skattesatser som utgör grund för beräkningen av den totala svenska skatten vid fastställande av spärrbeloppet.

2.3 Fastställande av de utländska förvärvsinkomsterna

2.3.1 Inledning

I 7 § 2 men. AvrL specificeras de utländska förvärvsinkomsterna till intäkterna efter avdrag för kostnader. Trots denna specificering i lagtexten är innebörden av uttrycket utländska förvärvsinkomster i sig oklar. Stadgandet att de utländska förvärvsinkomsterna skall utgöras av intäkter efter avdrag för kostnader lämnar öppet hur underskott skall hanteras. Oklarheterna avser vidare vilka kostnader som skall beaktas vid bestämmande av spärrbeloppet. Ju fler kostnader som skall beaktas desto lägre blir spärrbeloppet. Det bör enligt min mening vara av betydelse att hanteringen av avdrag i täljaren bidrar till att skapa en så rättvisande bild av den utländska filialens inkomster som möjligt. Samtidigt skall det poängteras att bestämmandet av vilka kostnader som beaktas i täljaren vid beräkningen av spärrbeloppet kan få betydelse för en bedömning av om reglerna är förenliga med EG-fördragets bestämmelser om fri rörlighet. Som kommer att framgå nedan (avsnitt 3.6-7) behöver dessa hänsyn inte alltid vara inbördes oförenliga.

När rätten till avräkning av utländsk skatt infördes bestod täljaren av ”den utländska nettoinkomsten”.⁹ Formuleringen i singular beror på att spärrbeloppet beräknades på varje inkomst för sig enligt per item-principen. När overall-principen infördes ändrades rekvisitetet för täljaren till ”de utländska inkomsterna – efter avdrag för kostnader”.¹⁰ Utgångspunkten vid bestämmandet av spärrbeloppets täljare är att de utländska förvärvsinkomsterna skall beräknas enligt svenska regler för intäkts- och kostnadsföring.¹¹

2.3.2 Avdrag för underskott

Om ett svenskt företag har etablerat filialer i flera länder kan det hända att någon eller några av filialerna uppvisar underskott. Frågan är om sådana underskott skall räknas in i de utländska förvärvsinkomsterna och därmed minska dem. Följden av en sådan till-

⁹ Prop. 1966:127 s. 12. Jfr a. prop. s. 61, 85 och SOU 1962:59 s. 149.

¹⁰ Prop. 1982/83:14 s. 4. Jfr a. prop. s. 87.

¹¹ Prop. 1966:127 s. 61 och 85.

lämpning blir att spärrbeloppet dras ned för den skattskyldige. I RÅ 1999 ref. 65 tog Regeringsrätten ställning till frågan om utländska filialunderskott skall minska de utländska förvärvsinkomsterna i täljaren, för de fall då företaget har vinstgivande filialer i andra länder. Skatterättsnämnden (vars förhandsbesked fastställdes av Regeringsrätten) hävdade att en subjektiv tolkning av bestämmelsen ger vid handen att rekvisitet ”förvärvsinkomster” inte innefattar utländska filialförluster. Som förstärkande skäl anfördes att denna tolkning också är förhärskande i doktrinen och stämmer överens med de skattskyldigas intressen. I målet framgår att utländska filialunderskott endast skall minska de totala inkomsterna (se vidare nedan avsnitt 2.4.3).

Det stämmer visserligen att tolkningen i RÅ 1999 ref. 65 motsvarar lagstiftarens avsikt. När overall-principen infördes var nämligen tanken att möjligheterna till avräkning endast skulle utvidgas.¹² Den svenska overall-principen tycks ha utformats på ett sätt som inte helt motsvarar overall-principen i egentlig bemärkelse, det vill säga att samtliga utländska resultat skall beaktas sammantaget.¹³ Man kan dock fråga sig hur väl tolkningen stämmer överens med bestämmelsens ordalydelse och systematik. Som nämnts skall termer och uttryck enligt 2 a § AvrL tolkas i överensstämmelse med IL om inte annat anges eller framgår av sammanhanget. Ledning för hur uttrycket ”förvärvsinkomst” skall tolkas ges i 1:5 IL. Där definieras förvärvsinkomst som ”summan av överskott i inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet”. Mot bakgrund av detta ligger det enligt min mening närmast till hands att tolka begreppet ”utländska förvärvsinkomster” som nettobeloppet av alla plus- och minusposter från utlandet, det vill säga alla filialer sedda tillsammans. Vid en systematisk tolkning kan det konstateras att uttrycket ”förvärvsinkomster” i samma bestämmelse har tolkats på ett annat sätt (se avsnitt 2.4.3).

Slutsatsen av detta mål torde vara att även tidigare års underskott som helt eller delvis är hänförliga till förluster i utländska filialer inte kan dras av från spärrbeloppsformelns täljare. Om de inte kan dras av det år som de uppstår torde de nämligen heller inte kunna innefattas i de utländska förvärvsinkomsterna vid ett senare års taxering.

2.3.3 Avdrag för kostnader

2.3.3.1 Bolidenmålet

I RÅ 2001 ref. 43 (Bolidenmålet) gjordes flera principiellt viktiga uttalanden om tolkningen av rekvisitet kostnader. Boliden Mineral AB hade det aktuella beskattningsåret

¹² Prop. 1982/83:14 s. 10 f. och 87.

¹³ Jfr Lindencrona s. 117 ff. Jfr även Allmänna ombudets kritik i prop. 1982/83:13 s. 93.

gjort förlust i Sverige och endast påförts avkastningsskatt på pensionsmedel. Från Spanien hade bolaget erhållit royalty som källbeskattades i Spanien. Frågan i målet var om bolaget kunde avräkna den spanska källskatten mot avkastningsskatten i Sverige. Parterna var därvid inte överens om vilka kostnader som skulle minska intäkterna i täljaren vid spärrbeloppsberäkningen. Skattemyndigheten hävdade att samtliga bolagets kostnader skulle beaktas i täljaren, det vill säga även kostnader som inte alls hade något samband med den utländska verksamheten. Ännu en fråga var aktuell i målet, nämligen hur spärrbeloppet skall hanteras när nämnaren är negativ.¹⁴ Denna fråga, som endast uppstår vid avräkning mot avkastningsskatt, behandlas dock inte i uppsatsen. När det gäller hanteringen av kostnader i spärrbeloppsformelns täljare uttalade Regeringsrätten att:

”Det står till en början klart att från inkomsterna av verksamheten i varje land skall dras av de kostnader som hänför sig till dessa inkomster. Detta innebär emellertid inte att enbart sådana kostnader som direkt avser verksamheten där skall beaktas utan även kostnader som är gemensamma för verksamheterna i olika länder.”

Endast kostnader hänförliga till verksamheten i ett land skall således dras av från inkomsterna från detta land. Detta innebär att endast kostnader som hänför sig till filialinkomster som beaktats vid beräkningen av täljaren får dras av vid beräkningen av täljaren. Kostnader som enbart har uppstått för att förvärva eller bibehålla svenska inkomster kan i motsats till vad Skattemyndigheten hävdade inte reducera de utländska förvärvsinkomsterna. Det som står klart efter Bolidenmålet är att kostnader måste ha något slags samband med den utländska filialen för att dras av i bråkalets täljare.

Regeringsrätten utvecklade emellertid inte närmare vilka kostnader som avsågs med uttalandet. Anledningen till detta var att processen inte hade haft en sådan inriktning att det var möjligt att utreda vilka kostnader som var hänförliga till respektive land. I anslutning till denna diskussion uttalades dock att bolaget hade gjort ett avdrag om 980 mkr för ett lämnat koncernbidrag. Möjligen ansåg Regeringsrätten att åtminstone denna post inte kunde hänföras till utlandet. I ljuset av senare rättspraxis om rent skattemässiga avdrag går det emellertid inte att dra några slutsatser av detta uttalande om vilka kostnader som skall få dras av (se avsnitt 2.3.3.2 nedan). Det är dessutom osäkert vilka kostnader som utgör sådana gemensamma kostnader att de skall beaktas i täljaren eller hur de skall hanteras (se vidare avsnitt 2.3.3.3 nedan).

¹⁴ Hur beräkningen därvid rent matematiskt skall genomföras tycks ha varit svårt för domstolarna att avgöra. Om spärrbeloppet omöjligen kan räknas ut uppstår dessutom frågan vilket förhållande spärrbeloppet har till huvudregeln att avräkning skall medges, se vidare Lindencrona s. 123.

2.3.3.2 *Rent skattemässigt grundade avdrag*

Tolkningen av uttrycket kostnader ställs på sin spets när det gäller rent skattemässigt grundade avdrag. Frågan har ställts om sådana avdrag som inte utgör företagsekonomiska kostnader skall dras av vid beräkningen av de utländska förvärvsinkomsterna. Begreppet kostnader definieras inte närmare i AvrL. Språkligt sett torde det ligga närmast till hands att dra slutsatsen att endast företagsekonomiska kostnader omfattas. Hänvisningen i 2 a § AvrL leder till 16:1 IL som tyder på att endast utgifter för att förvärva eller bibehålla inkomster anses vara kostnader i inkomstskattelagens mening. Detta skulle innebära att endast företagsekonomiskt grundade utgifter, som dessutom skall ha uppkommit för att förvärva eller bibehålla intäkter, kan dras av i spärrbeloppsformeln täljare. En sådan tolkning utesluter till exempel koncernbidrag som definitions­mässigt inte kan utgöras av sådana utgifter (jfr 35:1 st. 2 IL). Även andra rent skattemässiga avdrag som över huvud taget inte kan anses vara utgifter skulle heller inte omfattas (till exempel avsättning till periodiseringsfond). Frågan kompliceras emellertid ytterligare när det gäller avdrag som motsvaras av utgifter för att förvärva eller bibehålla inkomster samtidigt som skattereglerna föreskriver en annan periodisering av dessa utgifter än den redovisningsmässiga. Å ena sidan utgörs kostnader redovisningsmässigt av periodiserade utgifter.¹⁵ Ordalydelsen av 16:1 IL tyder å andra sidan på att alla utgifter för att förvärva eller bibehålla inkomster utgör kostnader, medan det lämnas öppet vilket beskattningsår de skall hänföras till. Samtidigt anges i förarbetena att innebörden av 16:1 IL är att ”de periodiserade utgifterna skall dras av som kostnader”.¹⁶

Vid införandet av rätten till avräkning uttalades att ”samtliga kostnader och andra avdragsgilla poster” skall dras av från de utländska inkomsterna och att svenska skatteregler skall avgöra vad som är avdragsgillt eller inte.¹⁷ Lagstiftarens avsikt synes alltså ha varit att även rent skattemässiga avdrag skall beaktas i täljaren, vilken som nämnts skulle bestå av ”den utländska nettointäkten”. När istället uttrycket ”de utländska inkomsterna efter avdrag för kostnader” infördes i lagtexten tycks det ha varit fråga om en redaktionell justering bland annat för att anpassa språkbruket till Sveriges skatteavtal.¹⁸ Avsikten var således inte att ändra den materiella tillämpningen av spärrbeloppsformeln i detta avseende. Som antytts ovan är det emellertid tveksamt om ändringen kan anses vara materiellt neutral, särskilt i och med införandet av 2 a § AvrL.

¹⁵ Detta framgår t.ex. av 3:2 ÅRL.

¹⁶ Prop. 1999/00:2 del 2 s. 193. Se även a. prop. del 1 s. 491 ff.

¹⁷ Prop. 1966:127 s. 61 och 85.

¹⁸ Prop. 1982/83:14 s. 87.

I rättspraxis efter Bolidenmålet har olika rent skattemässiga avdrag inte ansetts ingå i uttrycket kostnader enligt 7 § 1 st. 2 men. AvrL. I RÅ 2002 not. 207 drogs inte avsättning till periodiseringsfond av till någon del i bråktalets täljare. Det gjordes dock inga principiella uttalanden om saken utan målet rörde i första hand en annan fråga. Första gången som Regeringsrätten (genom att fastställa Skatterättsnämndens förhandsbesked) har uttalat sig principiellt om skattemässiga avdrag i bråktalets täljare är i RÅ 2004 ref. 132 I-II. Dessa mål gällde avdrag för koncernbidrag och utdelningar från en värdepappersfond. En fråga i målen var om dessa avdrag skall beaktas i spärrbeloppsformelns täljare.¹⁹ Skatterättsnämnden tolkade bestämmelsen i 7 § 1 st. 2 men. AvrL som att sådana avdrag inte skall beaktas. Enligt Skatterättsnämnden utgör koncernbidrag ”i sig inte någon kostnad för intäktsförvärv utan ingår endast som ett led i ett förfarande som möjliggör skattemässig resultatutjämning inom en koncern”. Ett liknande uttalande gjordes gällande utdelning från värdepappersfond. Dessa rent skattemässiga avdrag skall därför inte dras av i spärrbeloppets täljare. Slutsatsen av målet är att Regeringsrätten tycks anse att det skall vara fråga om utgifter för att förvärva eller bibehålla inkomster i enlighet med 16:1 IL för att avdrag skall kunna beaktas i bråktalets täljare.

Detta bekräftas av ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden den 31 augusti 2004, där slutsatsen av nämnda rättspraxis ansågs vara att avdrag för avsättning till periodiseringsfonder inte skall dras av i spärrbeloppsformelns täljare.²⁰ Det förklarades således att beräkningen som gjordes i RÅ 2002 not. 207 utgör gällande rätt. Som nämnts utgör sådana avsättningar över huvud taget inte utgifter utan ger rätt till avdrag på rent skattemässig grund. Att beräkningen av täljaren avviker från lagstiftarens avsikt framgår här särskilt tydligt. I 7 § 3 st. 3 men. AvrL stadgas nämligen att spärrbeloppet skall beräknas som om ett eventuellt avdrag för avsättning till expansionsfond aldrig hade gjorts. Detta innebär att ett sådant avdrag varken skall beaktas i täljaren eller i nämnaren vilket får till följd att avdraget i praktiken proportioneras ut på de utländska inkomsterna (se ovan avsnitt 2.2.2). Tydligen ansåg lagstiftaren att det var nödvändigt att uttryckligen undanta sådana skattemässiga reserveringar som inte skall beaktas i spärrbeloppets täljare. Det uttryckliga undantaget för avsättningar till expansionsfond utgör således ett systematiskt argument för att avdrag för avsättningar till periodiseringsfond skall beaktas.

Målet RÅ 2005 ref. 57 gällde frågan om skattemässiga överavskrivningar vid räkenskapsenlig avskrivning av inventarier skall reducera de utländska förvärvsinkomsterna i

¹⁹ En annan fråga i målen var om sådana avdrag skall minska formelns nämnare, se vidare avsnitt 2.4.2.

²⁰ SKV:s rättsfallsprotokoll nr 21/04.

spärrbeloppsformelns täljare. Enligt en oenig Skatterättsnämnd skall hela de skattemässigt periodiserade utgifterna dras av i täljaren eftersom de kan anses vara kostnader i enlighet med 16:1 IL. Skatterättsnämndens resonemang synes grunda sig på att följden av räkenskapsenlig avskrivning av inventarier är att aktuella utgifter för att anskaffa inventarier periodiseras. De aktuella avdragen uppfyller därmed kraven på att vara periodiserade utgifter för att förvärva eller bibehålla inkomster. Regeringsrätten kommer i målet till motsatt slutsats och uttalar att:

”Avdrag för kostnader för inventarier kan enligt Regeringsrättens mening beaktas på annat sätt vid beräkningen av spärrbeloppet enligt avräkningslagen än vid inkomstberäkningen enligt IL, så länge det är fråga om utgifter som är att anse som avdragsgilla kostnader för inventarier också enligt IL. I likhet med vad som gäller beträffande koncernbidrag, utdelningar lämnade av investmentföretag eller investeringsfonder och avsättningar till periodiseringsfonder kan överavskrivningar inte i sig anses utgöra utgifter för att förvärva eller bibehålla inkomster (jfr 16 kap. 1 § första stycket IL).”

Det står alltså efter RÅ 2005 ref. 57 klart att skattemässiga överavskrivningar för inventarier inte skall minska spärrbeloppsformelns täljare. Det är dock osäkert vad Regeringsrätten grundar detta ställningstagande på. Det är nämligen inte helt klart vad som avses med den första ovan citerade meningen. Sannolikt åsyftas det faktum att kostnader som hänförs till spärrbeloppsformelns täljare minskar spärrbeloppet och att dessa avdrag därmed i praktiken nekas.²¹ Därmed beaktas de ”på annat sätt” än enligt IL som medger att avdragen minskar förvärvsinkomsterna. Detta kan enligt Regeringsrätten göras, men endast när det är fråga om utgifter som kan anses vara avdragsgilla kostnader enligt IL. Regeringsrättens slutsats synes vara att skattemässiga överavskrivningar på inventarier inte kan anses utgöra kostnader enligt 16:1 IL. Det är emellertid oklart om denna slutsats grundar sig på att överavskrivningarna inte ens anses utgöra utgifter för att förvärva eller bibehålla inkomster, eller om den grundar sig på att de inte kan utgöra kostnader till följd av att de periodiseras på rent skattemässiga grunder.

En invändning mot detta resonemang är att det i 16:1 IL bara stadgas att utgifter i en viss form får dras av som kostnader. Det skall därvid vara fråga om utgifter i företags-ekonomisk mening för att förvärva eller bibehålla inkomster. Anskaffningsutgifter för inventarier torde regelmässigt kunna räknas som sådana utgifter för att förvärva eller bibehålla inkomster. Att de sedan kan komma att periodiseras som kostnader vid ett senare tillfälle i redovisningen än i beskattningen torde inte förta dem deras egenskap av

²¹ Som nämnts ovan är detta följden av att avdrag fördelas till de utländska inkomsterna, se avsnitt 2.2.2. Jfr även EGD:s resonemang i mål C-385/00 *de Groot*. Se närmare om detta mål nedan i avsnitt 3.5.2.1.

att vara kostnader enligt 16:1 IL. Som nämnts ovan tycks det vara underförstått att 16:1 IL syftar på periodiserade utgifter. Det torde dock vara skattemässigt periodiserade utgifter som får dras av som kostnader enligt 16:1 IL. Regeringsrättens ovanstående uttalande är därför svårförståeligt. Den relevanta frågan, om överavskrivningar utgör kostnader i enlighet med 16:1 IL borde enligt min mening besvaras i enlighet med Skatterättsnämndens majoritets yttrande. En annan sak är att Regeringsrätten i tidigare praxis har uttalat att rent skattemässiga reserveringar inte skall minska täljaren.

Slutsatsen av rättspraxis är att rent skattemässiga avdrag inte får beaktas i täljaren ens om de är direkt hänförliga till utländska tillgångar eller inkomster. Rättsläget torde dessutom vara sådant att inga andra kostnader än sådana vars periodisering överensstämmer med den rent redovisningsmässiga periodiseringen får dras av. Detta innebär att inte heller den särskilda skattemässiga nedskrivningsmöjligheten vid lagervärdering enligt 17:4 IL kan hänföras till spärrbeloppets täljare, trots att lagret kan vara beläget i en utländsk filial. Samma sak torde gälla den särskilda skattemässiga avskrivningen av byggnader på näringsfastigheter enligt 19:5 IL. Skillnaden i detta fall är visserligen att avskrivningarna inte kan karaktäriseras som skattemässiga reserveringar utan de skall precis som i redovisningen baseras på byggnadens ekonomiska livslängd. Det är emellertid svårt att dra någon annan slutsats av RÅ 2005 ref. 57 än att de inte får dras av.

2.3.3.3 *Företagsekonomiskt grundade kostnadsavdrag*

Vilka kostnader som är avdragsgilla och vilka som inte är det avgörs som utgångspunkt vid tillämpning av inkomstskattelagens bestämmelser om avdrag för kostnader. En konsekvens av att avdragsgilla kostnader bestäms efter svenska regler är att en kostnad kan vara avdragsgill i Sverige men inte i källstaten. Ett exempel på detta kan vara räntetäkter från källstaten vilka en person i hemviststaten har tagit ett lån (med räntekostnader) för att finansiera.²² Av det ovan refererade Bolidenmålet framgår att sådana kostnader som hänför sig till verksamheten i utlandet skall dras av i täljaren om de är antingen direkt hänförliga till verksamheten i utlandet eller gemensamma för verksamheterna i olika länder. Detta har preciserats av den rättspraxis som har behandlat rent skattemässiga avdrag. Avdrag får endast göras i spärrbeloppets täljare om det är fråga om utgifter för att förvärva eller bibehålla inkomster och de är avdragsgilla det aktuella året enligt den redovisningsmässiga periodiseringen. Om sådana kostnader är direkt hänför-

²² Se paragraf 63 i kommentaren till artikel 23 i OECD:s modellavtal. Räntekostnaderna kan dras av från räntetäkterna i hemviststaten medan källstaten ofta påför en definitiv källskatt utan avdragsrätt.

liga till utländska inkomster torde de enligt min mening alltid kunna dras av i spärrbeloppsformelns täljare och därmed i motsvarande mån minska spärrbeloppet.

Det är mer osäkert vad Regeringsrätten avsåg med uttalandet i Bolidenmålet om att även vissa inte närmare specificerade gemensamma kostnader skall beaktas i spärrbeloppsformelns täljare.²³ Lindencrona ifrågasätter uttalandets prejudicerande verkan på grund av att det utgör ett så kallat obiter dictum, men anser att det ändå torde få stor betydelse.²⁴ Jag instämmer i denna slutsats, men på grund av uttalandets karaktär är det sannolikt lättare för domstolarna att frångå det om det skulle uppstå skäl till det.

Mot bakgrund av senare rättspraxis har det emellertid även ifrågasatts om uttalandet fortfarande utgör gällande rätt. RÅ 2004 ref. 132 har nämligen tolkats som att enbart kostnader direkt hänförliga till förvärvande eller bibehållande av utländska inkomster skall kunna beaktas i spärrbeloppsformelns täljare.²⁵ Skatterättsnämndens uttalande i detta mål (se ovan avsnitt 2.3.3.2) skulle visserligen kunna tolkas som att kostnader eller skattemässiga avdrag som inte är direkt hänförliga till den utländska verksamheten aldrig kan dras av. Enligt min mening är det dock inte möjligt att dra så långtgående slutsatser av detta rättsfall. Uttalandet tycks endast innebära att rent skattemässiga avdrag som inte kan sägas utgöra kostnader för intäktsförvärv inte kan minska täljaren. Det som uttrycks av Skatterättsnämnden i RÅ 2004 ref. 132 är ett krav på att avdragen allmänt skall utgöra kostnader för att förvärva eller bibehålla inkomster. Det är en annan fråga om sådana kostnader måste ha uppkommit direkt för att förvärva eller bibehålla utländska inkomster eller om även gemensamma kostnader kan beaktas.

Ett nyligen av Regeringsrätten avdömt mål gällde kostnader för kursförluster på fordringar i utländsk valuta.²⁶ Inkomsterna som togs upp i spärrbeloppsformelns täljare var räntor på dessa fordringar. Frågan var om nämnda kostnader skulle reducera de utländska inkomsterna i täljaren. Kursförlusterna ansågs inte kunna minska täljaren på grund av att de inte hade ett tillräckligt samband med de löpande ränteintäkterna från fordringarna. Även detta mål skulle kunna tolkas som att Regeringsrätten kräver ett direkt samband för att kostnader skall få dras av i täljaren och att uttalandet i Bolidenmålet om verksamhetens gemensamma kostnader därmed är överspelat. Enligt min mening behandlas dock i målet endast vad som krävs för att kostnader skall anses direkt hänför-

²³ SKV uttalar, helt i strid med RÅ 2004 ref. 132, att det på grund av RÅ 2001 ref. 43 är ”av intresse att utreda om en vid inkomsttaxeringen avdragsgill ’koncerngemensam’ kostnad – t.ex. koncernbidrag – helt eller delvis hänför sig till en utländsk inkomst”. Handledning för internationell beskattning 2007 s. 406.

²⁴ Lindencrona s. 124.

²⁵ von Uthmann s. 484.

²⁶ RR:s dom den 31 maj 2007 i mål 2220-06.

liga till utländska inkomster. Kursförlusterna uppfyllde inte detta sambandskrav eftersom ränteinkomsternas storlek är helt oberoende av förekomsten av kursförluster. Frågan om avdrag för gemensamma kostnader behandlades alltså inte i målet.

Rättspraxis efter Bolidenmålet ger således inte stöd för att gemensamma kostnader inte skall beaktas. Det är emellertid osäkert vilka kostnader som kan utgöra gemensamma kostnader. Dessutom måste det fastställas om kostnader som inte direkt kan hänföras till den utländska verksamheten skall dras av i sin helhet eller proportioneras på något sätt. Dessa frågor är svåra att avgöra enbart mot bakgrund av lagtexten och Bolidenmålet. Möjligen talar lagtexten i viss mån för att alla kostnader som påverkar utländska inkomster skall beaktas, oavsett om detta sker direkt eller indirekt.

Det är svårt att fastställa vilka kostnader som skall anses vara gemensamma för verksamheten i flera länder. Enligt Lindencrona skall det först avgöras vilka kostnader som är direkt hänförliga såväl till filialinkomster som till svenska inkomster.²⁷ Resterande kostnader kan sägas vara gemensamma för företaget. Enligt min mening är det emellertid inte alltid möjligt att klassificera kostnader utan ett tillräckligt nära samband med vare sig de svenska eller de utländska inkomsterna som gemensamma kostnader. Av 2007 års dom gällande kursförluster kan slutsatsen dras att kursförlusterna inte heller kunde anses utgöra gemensamma kostnader. Vissa kostnadstyper torde vara uteslagna från att kunna ses som gemensamma. Regeringsrättens uttalande i Bolidenmålet avsåg sannolikt kostnader som till sin karaktär är gemensamma, det vill säga kostnader som aldrig är direkt hänförliga till vissa inkomster. Exempel på sådana kostnader är kostnader för företagets ledning och administration. Kostnader som är hänförliga till verksamheten som helhet torde således enligt min mening kunna hänföras hit.²⁸

Det är enligt min mening rimligt att på något sätt beakta gemensamma kostnader i spärrbeloppsformelns täljare eftersom den annars inte skulle visa det verkliga resultatet av filialens verksamhet. Även dessa kostnader har nämligen bidragit till filialens vinster. Det vore dock missvisande att beakta kostnaderna i sin helhet i täljaren eftersom de också har bidragit till de svenska inkomsterna. Dessutom är det inte sannolikt att företaget får dra av de gemensamma kostnaderna i sin helhet i filialstaten. Att dra av dem helt i täljaren skulle alltså leda till omotiverat negativa effekter för utländska filialverksamheter. En uppfattning som har förts fram i doktrinen är att avdrag för gemensamma kostnader i täljaren skall beräknas med ledning av artikel 7.3 i OECD:s modellavtal och

²⁷ Lindencrona s. 124.

²⁸ Jfr artikel 7.3 i OECD:s modellavtal.

dess kommentar.²⁹ Vid beräkningen av vinster hos ett fast driftställe skall enligt nämnda artikel avdrag medges för utgifter som uppkommit för det fasta driftstället, inklusive utgifter för företagets ledning och allmänna förvaltning. I OECD-kommentaren till artikel 7.3 anges bland annat att det kan vara lämpligt att dra av en proportionell del av allmänna administrationskostnader hos det fasta driftstället, bestämd utifrån det fasta driftställets omsättning i förhållande till företagets totala omsättning.³⁰

Denna tolkning av rekvisitet kostnader saknar dock enligt min mening direkt stöd i såväl lagtexten som Bolidenmålet. Ett alternativ är som nämnts att gemensamma kostnader i sin helhet beaktas i täljaren. Ett annat alternativ är att genomföra en likadelning så att en lika stor andel anses belöpa på varje utländsk filial samt Sverige. Båda dessa alternativ medför dock större nackdelar än att en proportionerlig del beaktas enligt ovanstående förslag för allokering av kostnader. De skulle nämligen på ett sämre sätt motsvara de olika verksamheternas verkliga resultat. Det är alltså svårt att komma till någon bättre slutsats om hur gemensamma kostnader skall beaktas i spärrbeloppets täljare än genom en proportionering efter storleken på de olika verksamheternas storlek (till exempel omsättningens storlek). Det kan emellertid konstateras att OECD-kommentaren är långt ifrån tydlig vad gäller hanteringen av gemensamma kostnader. Det anges till exempel på flera ställen att det en viss tillämpning är lämplig men valfri för staterna. Starka skäl talar ändå enligt min mening för att vägledning kan hämtas från OECD:s modellavtal eftersom det där åtminstone finns vissa utvecklade principer för proportionering av kostnader.³¹ Något som ytterligare talar för att modellavtalet kan tillmätas betydelse vid tolkningen av AvrL är att Sverige ofta hänvisar till denna lag i metodartiklarna i gällande skatteavtal vilka i sin tur baseras på modellavtalet.³²

2.3.4 Slutsatser

Mot bakgrund av nu behandlad rättspraxis kan den slutsatsen dras att endast redovisningsmässigt periodiserade kostnader får dras av i spärrbeloppsformelns täljare. Utländska filialunderskott och skattemässiga reserveringar får inte dras av. Inte heller torde framrullade underskott kunna beaktas i täljaren ens om de helt eller delvis är hänförliga till utländska filialer. Däremot får sådana kostnader som är direkt hänförliga till

²⁹ Lindencrona s. 126; Aldén & Nylén s. 221.

³⁰ Paragraf 16 i kommentaren till artikel 7 i OECD:s modellavtal.

³¹ Det bör påpekas att modellavtalet och dess kommentar inte kan behandlas som en auktoritativ rättskälla vid tolkningen av svensk rätt. De principer som utvecklats i modellavtalet kan emellertid användas till vägledning vid tolkningen av AvrL som inte ger någon ledning alls för hur kostnader skall allokteras.

³² Se t.ex. artikel 25.6 1) i skatteavtalet mellan de nordiska länderna (SFS 1996:1512).

utländska inkomster dras av i täljaren. Detta torde vara svårt att fastställa i många fall, vilket 2007 års dom från Regeringsrätten tydligt visar. Det är mer oklart hur företagsgemensamma kostnader skall hanteras. Det ligger emellertid närmast till hands att de proportioneras med viss ledning av artikel 7.3 i OECD:s modellavtal.

2.4 Fastställande av de sammanlagda förvärvsinkomsterna

2.4.1 Inledning

Den del av spärrbeloppsformeln som utgörs av den totala svenska skatten på förvärvsinkomst beräknas som nämnts utifrån den beskattningsbara inkomsten som bestäms enligt 1:5 IL (se ovan avsnitt 2.2.2). Det kan tyckas att samma belopp skall utgöra ”de sammanlagda förvärvsinkomsterna”, det vill säga nämnaren i spärrbeloppsformeln. Så är emellertid inte fallet vilket uttryckligen framgår av lagtexten. Allmänna avdrag skall nämligen inte beaktas i spärrbeloppsformelns nämnare enligt 7 § 1 st. 2 men. AvrL (jfr 1:5 st. 2 IL). Hanteringen av allmänna avdrag vid beräkningen av spärrbeloppet liknar alltså hanteringen av bland annat grundavdrag i målet *de Groot*.³³ Inte heller avdrag för avsättning till expansionsfond skall beaktas (7 § 3 st. 2 men. AvrL). Mot bakgrund av dessa uttryckliga undantag och ovan genomförda tolkning av ”utländska förvärvsinkomster” uppstår frågan hur ”sammanlagda förvärvsinkomster” skall tolkas.

Klart torde vara att samtliga enligt IL skattepliktiga intäkter skall beaktas vid beräkningen av de sammanlagda förvärvsinkomsterna. Dessutom skall samtliga enligt IL avdragsgilla kostnader dras av. Till skillnad från vid utredningen av täljaren uppstår inga problem vad gäller fördelning av företagsgemensamma kostnader eftersom samtliga kostnader skall beaktas i nämnaren. Det kan emellertid ifrågasättas hur filialunderskott, gamla underskott och vissa rent skattemässiga avdrag skall hanteras. Regeringsrätten har behandlat dessa frågor i ett par mål som även har rört tolkningen av ”utländska förvärvsinkomster” i spärrbeloppsformelns täljare. Tolkningen av begreppet förvärvsinkomster i täljaren respektive i nämnaren har därvid ofta kommit till olika resultat. Anledningen till detta synes delvis vara en EG-konform tolkning mot bakgrund av fördragsfriheterna. Jag vill understryka att jag först senare i uppsatsen kommer att diskutera hur avräkningsreglerna förhåller sig till EG-rätten (se nedan kapitel 3). I förevarande kapitel ifrågasätter jag således varken eventuella EG-konforma tolkningar i rättspraxis eller egna tolkningsresultat som eventuellt kan tänkas strida mot EG-rätten.

³³ Mål C-385/00 *de Groot*. Se närmare om detta mål nedan avsnitt 3.5.2.1.

2.4.2 Rent skattemässigt grundade avdrag

Frågan som skall behandlas här är om avdrag som inte kan sägas motsvaras av kostnader i företagsekonomisk mening skall minska de sammanlagda förvärvsinkomsterna i spärrbeloppsformelns nämnare. Ovan har konstaterats att rekvisitet ”utländska förvärvsinkomster” i rättspraxis inte har ansetts inkludera rent skattemässiga avdrag. Avgörande för denna tolkning var att dessa avdrag inte kunde anses utgöra kostnader enligt IL. I detta avseende föreligger en viktig skillnad i ordalydelse mellan stadgandet om täljaren och nämnaren. De sammanlagda förvärvsinkomsterna specificeras nämligen till skillnad från de utländska förvärvsinkomsterna inte som ”intäkter med avdrag för kostnader”. Det skulle därför kunna hävdas att en tolkning av uttrycket sammanlagda förvärvsinkomster resulterar i att skattemässiga avdrag skall beaktas i nämnaren. Även lagtextens utformning i övrigt kan tyckas tala för en sådan tolkning. Som nämnts ovan stadgas det uttryckligen att varken expansionsfondsavsättningar eller allmänna avdrag skall beaktas i spärrbeloppsformelns nämnare. Om dessa avdrag uttryckligen behövde uteslutas kan man tycka att övriga skattemässiga avdrag skall beaktas i nämnaren.

Lagstiftarens avsikt talar emellertid emot att täljaren och nämnaren skall tolkas på olika sätt vad gäller beaktandet av avdrag. Som nämnts användes uttrycket ”den utländska nettoinkomsten” för täljaren när reglerna infördes, och det finns inget som tyder på att en materiell ändring åsyftades med ändringen till den nuvarande formuleringen.³⁴ Dessutom kan uttrycket ”intäkter efter avdrag för kostnader” ses som endast ett förtydligande till det underliggande rekvisitet ”de utländska förvärvsinkomsterna”. Om förvärvsinkomsterna i täljaren inte har ansetts inkludera rent skattemässiga avdrag synes det alltså finnas skäl att göra en liknande tolkning av förvärvsinkomster i nämnaren.

I rättspraxis har rent skattemässiga avdrag inkluderats i spärrbeloppsformelns nämnare trots att de behandlades på motsatt sätt i täljaren. Skatterättsnämnden (vars förhandsbesked fastställdes av Regeringsrätten) uttalande följande i RÅ 2004 ref. 132:

”När det gäller beräkningen av de skattskyldiges sammanlagda förvärvsinkomst är nämndens uppfattning att med denna inkomst förstås, i fall som det förevarande, den beskattningsbara inkomsten, dvs. intäkter efter avdrag för lämnade koncernbidrag [...]. För denna uppfattning talar även att en minskning av den sammanlagda förvärvsinkomsten med mindre belopp än lämnade koncernbidrag i princip skulle medföra att avräkning för hela den utländska skatten skulle omöjliggöras eller försvåras och således kunna avhålla en skattskyldig från att utnyttja den i artikel 56 EG stadgade rätten till fria kapitalrörelser (jfr EG-domstolens dom den 12 december 2002 i mål C-385/00, de Groot).”

³⁴ Se ovan avsnitt 3.3.1.

Slutsatsen av rättsfallet synes vara att de sammanlagda förvärvsinkomsterna anses vara samma sak som den beskattningsbara inkomsten enligt 1:5 IL. Spärrbeloppets nämnare stämmer därmed överens med det belopp som används för att beräkna den totala svenska skatten. På grund av detta kan det i linje med Regeringsrättens och Skatterättsnämndens ståndpunkt tyckas vara svårt att se att uttrycket sammanlagda förvärvsinkomster skulle avvika från den beskattningsbara förvärvsinkomsten, bortsett från de uttryckliga undantagen i lagtexten. Denna tolkning innebär dock istället en bristande överensstämmelse mellan täljaren och nämnaren. Som nämnts talar en tolkning av bestämmelsen i viss mån för att samma typer av avdrag skall göras både från täljaren och från nämnaren. En annan sak är att avdragens hela storlek skall beaktas i nämnaren medan så inte skall ske i täljaren. Som konstaterats ovan innebar det redaktionella tillägget ”intäkter efter avdrag för kostnader” att bestämmelsen blev materiellt oklar. De klara förarbetsuttalandena synes därvid inte ha vägt tillräckligt tungt för att inte betrakta ändringen som en ändring av rättsläget (se ovan avsnitt 2.3.2.3). En naturlig följd av denna tolkning av täljaren vore enligt min mening att även tolka nämnaren på samma sätt.

Skatterättsnämndens tolkning synes emellertid delvis ha grundats på ett annat argument. Som framgår av ovan citerade uttalande gjordes en EG-konform tolkning av uttrycket sammanlagda förvärvsinkomster. Detta kan visserligen tyckas utgöra ett förstärkande skäl för en tolkning som redan har gjorts, men det kan i så fall ifrågasättas varför uttalandet över huvud taget togs med. Det ligger nära till hands att anta att Skatterättsnämnden ansåg att den bristande överensstämmelse mellan täljaren och nämnaren som tolkningen gav upphov till krävde ett förstärkande tolkningsargument. Anledningen till den EG-konforma tolkningen uttrycks som att ett exkluderande av koncernbidrag från nämnaren skulle ”medföra att avräkning för hela den utländska skatten skulle omöjliggöras eller försvåras”. Detta uttalande tycks förutsätta att dubbelbeskattning i sig är oförenlig med EG-fördraget. Denna fråga kommer att behandlas nedan i kapitel 3.

2.4.3 Avdrag för underskott

Det framgår av det ovan behandlade rättsfallet RÅ 1999 ref. 65 att utländska filialunderskott skall dras av från den sammanlagda förvärvsinkomsten. Detta innebär att utländska filialunderskott minskar nämnaren men inte täljaren. Det är svårt att se att bestämmelsens ordalydelse talar för att en sådan skillnad skall göras. När det gäller hanteringen av underskott saknas nämligen den språkliga skillnad som talar för att rent skattemässiga avdrag skall beaktas på olika sätt i täljaren och i nämnaren. Det har emellertid

konstaterats att Skatterättsnämnden och Regeringsrätten när det gäller underskott gjorde en tolkning av bestämmelsen utifrån tydliga förarbetsuttalanden istället för att beakta bestämmelsens ordalydelse eller systematik (se ovan avsnitt 2.3.2).

Det råder större oklarhet om tidigare års underskott skall tillåtas att minska nämnaren när spärrbeloppet skall beräknas. Vid införandet av rätten till avräkning användes uttrycket ”sammanlagd inkomst” för nämnaren.³⁵ Med detta begrepp avsågs förvärvsinkomsterna före avdrag före gamla underskott. När avräkningsmetoden infördes uttalade nämligen lagstiftaren att underskottsavdrag liksom allmänna avdrag ”bör fördelas i lika mån på svenska och utländska inkomster”.³⁶ Uttrycket ändrades till ”sammanräknad förvärvsinkomst” vid införandet av AvrL, men utan att några materiella ändringar åsyftades.³⁷ Ovan har konstaterats att underskott inte torde medräknas i täljaren (se avsnitt 2.3.2). Innebörden av förarbetsuttalandena blir därmed att underskott inte heller skall räknas med i nämnaren. Vid denna tid fastställdes dock inte underskottets storlek det år som det uppkom, och det var valfritt att begära avdrag för gamla underskott inom tio år efter deras uppkomst. Efter 1990 års skattereform fastställs underskott samma år som de uppkommer och dras alltid av från nästföljande års inkomster.³⁸

Eftersom gamla underskott numera till skillnad från tidigare är obligatoriska att dra av kan man tycka att den sammanlagda förvärvsinkomsten skulle avse inkomsten efter eventuella förlustavdrag. Som nämnts skall ju termer och uttryck tolkas i enlighet med deras användning i IL (2 a § AvrL). Att tolka bestämmelsen så motsägs dock av klara förarbetsuttalanden. Enligt min mening finns det utrymme för båda tolkningarna, och frågan är om företräde skall ges åt förarbetena eller den ändrade innebörden som har uppstått till följd av ändrad lagstiftning på annat håll. Regeringsrätten har vid fastställande av de utländska förvärvsinkomsterna i spärrbeloppsformelns täljare i ett avseende givit företräde åt en ändrad innebörd av lagtexten trots att denna var oavsiktlig (se avsnitt 2.3.3.2). Å andra sidan har uttalanden i förarbetena ansetts leda till en tolkning av uttrycket utländska förvärvsinkomster som inte inkluderar underskott (se avsnitt 2.3.2).

Något som komplicerar tolkningen ytterligare är det ovannämnda förhållandet att underskott fastställs det år de uppkommer. Detta kan tyckas innebära att de skall ingå i den sammanlagda förvärvsinkomsten detta år och inte det år som de faktiskt används. Regeringsrätten uttalar i ovannämnda RÅ 2001 ref. 43 att underskott visserligen skall

³⁵ Prop. 1966:127 s. 4.

³⁶ Prop. 1966:127 s. 61.

³⁷ Prop. 1985/86:131 s. 7 och 21. Syftet med ändringen var endast ”ökad klarhet”, se a. prop. s. 21.

³⁸ Prop. 1989/90:110 s. 546.

fastställas det år de uppkommer, men de sammanlagda förvärvsinkomsterna kan ändå lägst vara 0. Detta kan tolkas som att Regeringsrätten anser att underskott beaktas i nämnaren det år som de uppkommer, men sammanlagd förvärvsinkomst kan inte avse ett negativt belopp. Enligt min mening kan detta dock inte vara ett avgörande skäl till att underskott inte skall beaktas det år som de faktiskt skall dras av.

En slutsats av den rättspraxis som hittills behandlats angående spärrbeloppsformeln är att Regeringsrätten väljer en förmånlig tolkning för de skattskyldiga om olika tolkningsargument talar för olika lösningar (se vidare avsnitt 2.5 nedan). Skatterättsnämndens ovannämnda uttalande (fastställt av Regeringsrätten) i RÅ 2004 ref. 132 om att med de sammanlagda förvärvsinkomsterna måste avses den beskattningsbara inkomsten skulle därmed kunna överföras till hanteringen av gamla underskott. Om uttalandet tolkas på ett generellt sätt innebär det nämligen att gamla underskott måste beaktas i nämnaren det år som de har rullats fram till. Mot denna bakgrund anser jag att övervägande skäl talar för att gamla underskott skall minska spärrbeloppsformelns nämnare.

2.5 Sammanfattande diskussion

För att uppfylla uppsatsens första delsyfte har jag i detta kapitel undersökt hur avdrag fördelas mellan de svenska och de utländska inkomsterna i spärrbeloppets beräkningsformel. Sammanfattningsvis innebär utredningen av formelns täljare och nämnare följande.³⁹ Rent skattemässiga avdrag hänförs alltid i sin helhet till de svenska inkomsterna vid beräkningen av spärrbeloppet, även om de i realiteten helt eller delvis hänför sig till den utländska verksamheten. Verkliga kostnadsavdrag som har ett direkt samband med utländska inkomster hänförs i sin helhet hänförs till dessa och gemensamma kostnader proportioneras enligt de utländska inkomsternas andel av de totala inkomsterna. Utländska filialunderskott hänförs till de svenska inkomsterna eftersom de inte minskar de utländska förvärvsinkomsterna i täljaren. Framrullade underskott skall sannolikt behandlas på samma sätt som rent skattemässiga avdrag och därmed i sin helhet hänförs till de svenska inkomsterna genom att de inkluderas i nämnaren. Slutsatsen av detta är att det endast är de verkliga kostnadsavdragen som tillåts sänka spärrbeloppet.

Det kan konstateras att det i rättspraxis har gjorts en delvis inkonsekvent tolkning av spärrbeloppsformeln. Ofta talar ordalydelsen och systematiska skäl för en viss tolkning medan förarbetena anger en annan tolkning. I vissa rättsfall ges därvid ordalydelsen

³⁹ Om effekterna av att beakta avdrag i olika varianter i täljaren respektive nämnaren, se avsnitt 2.2.2.

företräde medan Regeringsrätten i andra fall kommer till motsatt slutsats. Vid tolkningen av rekvisitet utländska förvärvsinkomster i spärrbeloppsformelns täljare kan det exempelvis konstateras att förarbetena ges stor betydelse när det gäller underskott medan förarbetena får stå tillbaka för ordalydelsen när det gäller kostnader. Genomgående har emellertid formeln tolkats på ett för de skattskyldiga förmånligt sätt. Det kan därför hävdas att en tolkning som resulterar i bristande systematik är försvarlig. Enligt min mening är det dock inte tillräckligt att en viss tolkning är förmånlig för den enskilde. Det hade varit bättre ur förutsebarhetsperspektiv med en mer konsekvent tolkning.

Det faktum att avdrag som i realiteten är hänförliga till utlandet inte dras av de utländska inkomsterna vid spärrbeloppsberäkningen, innebär dessutom att utländska skatter avräknas mot svenska skatter som belöper på inkomster som intjänats i Sverige. Mot bakgrund av detta anser Skatteverket att Regeringsrättens tolkning av spärrbeloppsformeln innebär att spärrbeloppet ”blåses upp” till följd av att avdrag som uppkommit i samband med intjänandet av de utländska inkomsterna som helhet räknas till de svenska inkomsterna.⁴⁰ Kritiken tycks framförallt vara inriktad mot den rättspraxis som gäller rent skattemässiga avdrag. Skatteverket föreslår därför en lagändring så att skattemässiga överavskrivningar på inventarier skall tillåtas minska spärrbeloppsformelns täljare.⁴¹

Man kan fråga sig vilka skäl Regeringsrätten har haft för att välja en förmånlig linje för de skattskyldiga. Som nämnts uttrycker Skatterättsnämnden ett EG-rättsligt, systematiskt tolkningsargument för att koncernbidrag och utdelningar från värdepappersfonder skall inkluderas i de sammanlagda förvärvsinkomsterna. Det uttrycks inte något sådant argument för att övriga rent skattemässiga avdrag skall beaktas på ett för de skattskyldiga förmånligt sätt. Det kan dock antas att EG-rättsliga överväganden har legat till grund för bedömningar i Skatterättsnämnden och i Regeringsrätten även i andra fall av rent skattemässiga avdrag. Det är annars svårt att förklara den något inkonsekventa tolkningen av spärrbeloppsformeln som har gjorts. Om så har varit fallet kan det tyckas att detta borde ha redovisats tydligare. Det är nämligen inte klart att en snävare tolkning skulle strida mot EG-rätten. Det är möjligt att EG-rättsliga hänsyn exempelvis kan få betydelse för bedömningen av om gamla underskott skall beaktas i nämnaren precis som var fallet beträffande koncernbidrag. Resultatet blir i så fall att underskott i sin helhet blir hänförliga till de svenska inkomsterna. Även här kan det enligt min mening ifrågasättas om EG-rätten ställer några sådana krav.

⁴⁰ SKV, PM 2006-03-20 s. 32 f.

⁴¹ SKV, PM 2006-03-20 s. 33.

3 Ordinary credit och etableringsfriheten

3.1 Inledning

I detta kapitel skall jag behandla den andra delen av uppsatsens syfte, nämligen hur den svenska principen för ordinary credit förhåller sig till EG-fördragets etableringsfrihet. Det som skall utredas i detta kapitel är således räckvidden av Sveriges skyldigheter att inte hindra sina egna medborgare och företag att företa gränsöverskridande filialetableringar. Jag kommer inledningsvis att beskriva allmänt hur etableringsfriheten har tillämpats i rättspraxis (avsnitt 3.2) och redogöra för konflikten mellan medlemsstaternas suveränitet på området direkt beskattning och etableringsfriheten (avsnitt 3.3).

Den första frågan som uppstår är om ordinary credit i sig är oförenlig med etableringsfriheten till följd av ett förbud mot rena restriktioner (avsnitt 3.4). I avsnitt 3.5 skall det vidare utredas hur behandlingen av avdrag i spärrbeloppsformeln förhåller sig till etableringsfrihetens krav på likabehandling mellan gränsöverskridande och rent nationella etableringar. I båda dessa fall aktualiseras den övergripande konflikten mellan medlemsstaternas skattesuveränitet och förverkligandet av den inre marknaden. En övergripande fråga är också vilket perspektiv EG-domstolen anlägger när det bedöms om nationella åtgärder utgör hinder mot etableringsfriheten. Vidare sammanfattas och närmare diskuteras i avsnitt 3.6 hur den svenska ordinary credit förhåller sig till etableringsfriheten såsom denna har utretts i avsnitt 3.4-3.5. Kapitlet avslutas i avsnitt 3.7 med en sammanfattande diskussion av slutsatserna av kapitlets undersökning.

3.2 Om etableringsfriheten

3.2.1 Allmänt

Etableringsfriheten härrör från förverkligandet av den inre marknaden. Det stadgas i artikel 3.1 c) EG och artikel 14 EG att en inre marknad skall upprättas med fri rörlighet för bland annat personer. Etableringsfriheten anses vara den ena underkategorin till den fria rörligheten för personer och fastslås i artikel 43 EG. I artikel 43 1 st. 1 men. EG anges att inskränkningar⁴² för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium skall förbjudas. Enligt 2 men. skall förbudet även omfatta inskränkningar för medborgare i någon medlemsstat att upprätta kontor, filialer eller dotterbolag. Den del av etableringsfriheten som stadgas i 1 men. avser primäreta-

⁴² Den engelska språkversionen talar om ”restrictions”.

bleringar, medan den del som stadgas i 2 men. avser sekundäretableringar.⁴³ I artikel 43 2 st. EG specificeras närmare vad som innefattas i etableringsfriheten. Det anges att friheten skall innefatta rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag, särskilt bolag som de definieras i artikel 48 andra stycket, på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare. Detta kan tolkas som ett krav på likabehandling av nationella och utländska medborgare.

Restriktioner mot etableringsfriheten kan delas upp i två underkategorier: (direkt och indirekt) diskriminerande restriktioner respektive rena restriktioner. Diskrimineringsförbudet anses vara ett utflöde av det allmänna förbudet mot diskriminering på grund av nationalitet i artikel 12 EG medan restriktionsförbudet i stort anses härröra från artikel 3 och 14 EG om upprättandet av den inre marknaden.⁴⁴ EG-domstolen har definierat diskriminering som ”en tillämpning av olika regler i jämförbara situationer eller av samma regel i olika situationer”⁴⁵. Med rena restriktioner avses bestämmelser som är helt likabehandlande, men ändå utgör ett hinder för etableringsfriheten. Dessa hinder orsakas den sammantagna effekten av två eller flera staters regelsystem.⁴⁶

EG-domstolen slog tidigt fast att etableringsfriheten har direkt effekt och innefattar principen om icke-diskriminering på grund av nationalitet.⁴⁷ I tidiga avgöranden tycks EG-domstolen dock ha menat att endast den del av etableringsfriheten som innehåller ett krav på icke-diskriminering har direkt effekt.⁴⁸ På personrörlighetens område har det diskuterats i vilken mån fördragsfriheterna även förbjuder andra faktiska hinder som kan försvåra funktionen hos den inre marknaden.⁴⁹ Som nämnts tyder ordalydelsen av artikel 43 EG på att den endast kräver likabehandling. EG-domstolens dom i målet *Gebhard* har emellertid ansetts innebära en definitiv utvidgning av etableringsfriheten till att gälla icke-diskriminerande restriktioner.⁵⁰ Det kan alltså uppstå hinder mot etableringsfriheten på grund av sammantagna effekter av flera länders bestämmelser, utan

⁴³ Angående dessa begrepp se Dahlberg s. 138.

⁴⁴ Se vidare Farmer s. 75 f. Jfr även följande uttalande av GA Jacobs i förslag till avgörande i de förenade målen C-92/92 och C-326/92 *Phil Collins* föredraget den 30 juni 1993: ”Although the abolition of discriminatory rules and practices may not be sufficient in itself to achieve the high level of economic integration envisaged by the treaty, it is clearly an essential prerequisite.”

⁴⁵ Se t.ex. mål 279/93 *Schumacker* p. 30.

⁴⁶ Jfr mål 120/78 *Cassis de Dijon* där den s.k. principen om ömsesidigt erkännande slogs fast för den fria rörligheten för varor. Landet dit en vara har importerats skall erkänna de produktregler som gäller i varans ursprungsland. Eftersom variationer i olika länders regelsystem sålunda kan skapa ett förbjudet hinder mot varurörligheten är det tydligt att EGD här anlägger ett gemenskapsperspektiv vid hinderprövningen.

⁴⁷ Se mål 2/74 *Reyners*.

⁴⁸ *Craig & de Búrca* s. 776.

⁴⁹ Se *Craig & de Búrca* s. 768.

⁵⁰ Mål C-55/94 *Gebhard*. Se vidare *Craig & de Búrca* s. 785 f. och *Lehner* s. 18. Se även t.ex. mål C-415/93 *Bosman* (gällde art. 39 EG) och mål C-53/95 *Kemmler* (dubbelböroda i form av socialavgifter).

att den hindrande medlemsstaten har diskriminerat eller på något sätt olikbehandlat den gränsöverskridande situationen jämfört med en motsvarande inhemsk situation.

Ordalydelsen av artikel 43 2 st. EG talar för att etableringsfriheten endast förbjuder hinder i värdstaten. Det har dock fastslagits att även hinder i ursprungsstaten för sådana gränsöverskridande aktiviteter som skyddas i EG-fördraget är oförenliga med fördragsfriheterna.⁵¹ Det är här fråga om en person som vill etablera sig utomlands, men hindras av bestämmelser i sin egen hemviststat. Ett hinder kan bestå av regler som på något sätt avskräcker från att bedriva gränsöverskridande verksamhet jämfört med inhemsk verksamhet. Här är det alltså inte fråga om diskriminering på grund av nationalitet.⁵²

3.2.2 Översiktligt om rättsläget på skatteområdet

På skatteområdet har EG-domstolen slagit fast att direkt diskriminering är förbjuden i värdstaten.⁵³ Indirekt diskriminering aktualiseras ofta när det gäller nationella skattebestämmelser. Orsaken till detta är att staterna ofta begränsar sin beskattningsmakt med hjälp av de skattskyldigas anknytning till statens territorium. Ofta är kriteriet då inte personers medborgarskap utan deras hemvist. Indirekt diskriminering i värdstaten vid etablering av dotterbolag har förklarats strida mot etableringsfriheten.⁵⁴ När det gäller indirekt diskriminering vid etablering av filialer kan målet *Saint-Gobain* och eventuellt målet *Futura* nämnas som exempel.⁵⁵ Rättsläget är emellertid oklart vad gäller det sistnämnda målet som kommer att diskuteras mer ingående i avsnitt 3.4.2.3.

Hemstatshinder vid dotterbolagsetableringar har bland annat konstaterats i målen *Bosal Holding* och *Marks & Spencer*.⁵⁶ Vid filialetableringar har kravet på likabehandling i hemstaten slagits fast endast i målet *AMID*.⁵⁷ EG-domstolen är återhållsam med att använda termen diskriminering när det gäller hemstatshinder utan konstaterar istället ofta att en negativ olikbehandling mellan den gränsöverskridande situationen och en motsvarande rent inhemsk situation föreligger, och att denna får avskräckande effekter för viljan att utnyttja etableringsfriheten.⁵⁸ Frågan om objektivt jämförbara situationer föreligger har istället behandlats som en rättfärdigandegrund.⁵⁹ Detta har i allmänhet

⁵¹ Se mål 81/87 *Daily Mail* p. 16.

⁵² Men det är heller inte samma sak som rena restriktioner. Se avsnitt 3.2.2 och jfr *Terra & Wattel* s. 54 f.

⁵³ Mål C-270/83 *avoir fiscal* p. 18-20 och mål C-311/97 *Royal Bank of Scotland* p. 23-31.

⁵⁴ Se t.ex. mål C-324/00 *Lankhorst-Hohorst* p. 28.

⁵⁵ Mål C-307/97 *Saint-Gobain* p. 36-37 och mål C-250/95 *Futura* p. 26.

⁵⁶ Mål C-168/01 *Bosal Holding* p. 27 och mål C-446/03 *Marks & Spencer* p. 31-34.

⁵⁷ Mål C-141/99 *AMID* p. 21-23.

⁵⁸ Se Dahlberg s. 198. Denna jämförelse benämns ibland "migrant/non-migrant test", se O'Shea s. 889.

⁵⁹ Se t.ex. mål C-446/03 *Marks & Spencer* p. 36-40. Se även Persson Österman & Ståhl 145 f.

tolkats som att EG-domstolen vill skapa ett större utrymme för att hinder mot fördragsfriheterna skall kunna rättfärdigas på andra grunder än de som uttryckligen anges i EG-fördraget.⁶⁰ Det finns emellertid exempel på att EG-domstolen har använt sig av uttrycket diskriminering även när det gäller hemstatshinder.⁶¹

När det gäller frågan om rena restriktioner är förbjudna enligt etableringsfriheten på skatteområdet har rättsläget länge varit oklart. Denna fråga kommer att utredas närmare nedan (avsnitt 3.4). I avsnitt 4.3 nedan behandlas frågan om det speciella med skatteområdet i förhållande till EG-rätten och vissa teorier som har framlagts på grund av detta.

EG-domstolen har på den direkta beskattningens område tolkat fördragsfriheternas materiella innehåll på likartade sätt trots att fördragsfriheterna sinsemellan är olika formulerade. Om inget annat anges utgår jag därför i uppsatsen från att rättspraxis som gäller tolkningen av andra fördragsfriheter kan överföras till etableringsfriheten.

3.3 Medlemsstaternas skattesuveränitet och dess konsekvenser

3.3.1 Allmänt

Gemenskapslagstiftaren har ingen så kallad Kompetenz-Kompetenz, det vill säga beslutsbefogenheter kan inte härledas från EG självt utan måste tilldelas av medlemsstaterna. På området direkt beskattning kan gemenskapen endast anta bestämmelser enligt artikel 94 EG vilket måste ske enhälligt och för att harmonisera nationella bestämmelser som direkt inverkar på den gemensamma marknadens upprättande och funktion. Ett fåtal direktiv om direkt beskattning har antagits på detta sätt. Vidare stadgar artikel 293 EG att medlemsstaterna har ett visst ansvar att förhandla med varandra för att undvika dubbelbeskattning. Denna bestämmelse har emellertid i målet *Gilly* förklarats sakna direkt effekt.⁶² Några överenskommelser enligt artikel 293 EG har heller inte träffats.

3.3.2 Medlemsstaternas beskattningsmakt kontra etableringsfriheten

Mot bakgrund av att bestämmelser om direkt beskattning inte är harmoniserade kan medlemsstaterna i sin interna skattelagstiftning bestämma vilka subjekt och vilka objekt som skall anses ha tillräcklig anknytning till den egna staten för att beskattas. I målet *Gilly* uttalar EG-domstolen att medlemsstaterna "har behörighet att avgöra enligt vilka kriterier som inkomst och förmögenhet skall beskattas i syfte att avskaffa dubbelbe-

⁶⁰ Se t.ex. *Farmer* s. 76.

⁶¹ Se t.ex. mål C-513/04 *Kerckhaert* p. 19. Angående jämförelsesituationerna se not 56.

⁶² Mål C-336/96 *Gilly* p. 15.

skattning, i förekommande fall genom avtal”.⁶³ EG-domstolen har vidare i sin rättspraxis angående direkt beskattning och etableringsfriheten hänvisat till just medlemsstaternas rätt att genom bilaterala avtal fördela⁶⁴ beskattningsbefogenheter, bland annat genom att fastställa kriterier för anknytning.⁶⁵ Detta uttrycks ofta som en utgångspunkt för hinderprövningen. I senare rättspraxis anges att medlemsstaterna kan fördela sina beskattningsbefogenheter inte bara genom skatteavtal utan även unilateralt.⁶⁶

När medlemsstaterna fritt bestämmer sin beskattningsmakt utåt uppstår emellertid problem. Det kan uppstå luckor (dubbel ickebeskattning) eller överlappning (dubbelbeskattning) på grund av att medlemsstaterna inte begränsar sin beskattningsmakt på ett koordinerat sätt. Beskattningsmakten riskerar även att bestämmas på ett sätt som diskriminerar gränsöverskridande situationer. Det uppstår alltså delvis en konflikt med etableringsfriheten. Efter att ha gjort ovannämnda uttalanden om medlemsstaternas behörigheter på skatteområdet har EG-domstolen därför uttryckt att ”[v]id utövandet av den så fördelade beskattningsbehörigheten är medlemsstaterna emellertid skyldiga att iaktta gemenskapsreglerna”.⁶⁷ Medlemsstaterna får alltså fritt bestämma sin beskattningsmakt och även fritt fördela beskattningsbefogenheterna mellan sig. När de sedan utövar denna egenhändigt avgränsade och fördelade beskattningsmakt måste de dock följa EG-fördragets bestämmelser, bland annat etableringsfriheten.

3.3.3 Diskriminering kontra förskjutningar och skillnader

Det är inte helt klart vilka konsekvenser EG-domstolens ovannämnda uttalanden har för fördragsfriheternas tillämpning på skatteområdet.⁶⁸ Det är dock tydligt att EG-domstolen har försökt att balansera mellan den fria rörligheten och medlemsstaternas suveränitet på skatteområdet.⁶⁹ Detta framgår i ett flertal mål där hinderprövningen har haft ett nära samband till beskattningen i en annan stat eller till skatteavtal.⁷⁰ Det är uppenbart att medlemsstaternas parallella beskattningsbehörigheter har hindrande effekter på gränsöverskridande etableringar. Mot bakgrund av konflikten mellan medlemsstaternas suveränitet på skatteområdet och den fria rörligheten har emellertid slutsatsen dragits att det inte är möjligt att förbjuda alla tänkbara hinder på skatteområdet.

⁶³ Mål C-336/96 *Gilly* p. 24. Se även t.ex. mål C-385/00 *de Groot* p. 93.

⁶⁴ I de engelska språkversionerna används ordet ”allocate”.

⁶⁵ Se t.ex. mål C-336/96 *Gilly* p. 30 och mål C-385/00 *de Groot* p. 93.

⁶⁶ Se t.ex. mål C-470/04 *N* p. 44 och mål C-374/04 *ACT Group Litigation* p. 52.

⁶⁷ Mål C-385/00 *de Groot* p. 94.

⁶⁸ Jfr *Lehner* s. 21 som påpekar att beskattningsmakten är särskilt betydelsefull för en stats suveränitet.

⁶⁹ Se även *Weber* s. 585 f.

⁷⁰ Se t.ex. mål C-336/96 *Gilly*, C-307/97 *Saint-Gobain* och C-385/00 *de Groot*.

Wattel skiljer i detta avseende mellan diskriminerande åtgärder, skillnader ("disparities") och förskjutningar ("dislocations") varvid de två sistnämnda hindren inte är förbjudna enligt fördragsfriheterna.⁷¹ En skillnad föreligger om en hindrande effekt uppstår till följd av att medlemsstaterna har olika regler. Ett sådant hinder försvinner om båda medlemsstaterna skulle ha samma regler.⁷² Exempelvis föreligger en skillnad när två länder har olika höga skattesatser. Förskjutningar föreligger vid negativa skatteeffekter till följd av att det parallellt existerar två olika skattejurisdiktioner. Som exempel på förskjutningar kan nämnas dubbelbeskattning och uteslutande ur skattebasen av kostnader eller förluster som är hänförliga till inkomster som är uteslutna ur skattebasen. Generaladvokat Geelhoed gör i sitt förslag till avgörande i målet *ACT Group Litigation* liknande distinktioner men benämner dem kvasiinskränkningar och verkliga inskränkningar (p. 37-40).⁷³ Kvasiinskränkningar är inte oförenliga med etableringsfriheten och förklaras vara en direkt följd av att nationella skattesystem existerar parallellt. Som exempel ges bland annat vad som av Wattel benämns skillnader mellan nationella skattesystem och inskränkningar till följd av förskjutningar av skattebasen.

Wattels och Geelhoeds teorier är avsedda att kompromissa mellan skattesuveräniteten och den inre marknaden. Skillnader mellan skattesystem utgör rena restriktioner som enbart kan vara förbjudna om flera länders skattebestämmelser sammanlagt kan utgöra ett hinder. Förskjutningar kan däremot inte ensidigt hänföras till en av kategorierna diskriminering eller rena restriktioner. Dubbelbeskattning anges som exempel på en förskjutning av skattebasen. Detta anses traditionellt utgöra en ren restriktion. Andra former av hinder på grund av förskjutningar torde dock ofta innefatta en olikbehandling i någon av staterna, även om inte detta (åtminstone ensamt) orsakar den negativa effekten. Det är osäkert om EG-domstolen accepterar åtskillnaden mellan skillnader, förskjutningar och diskriminering.⁷⁴ Det kan särskilt ifrågasättas att förskjutningar hänförs till en egen kategori, eftersom den som nämnts kan tyckas inrymma flera olika slags hindrande åtgärder.⁷⁵ Distinktionerna är inte av något större värde om det inte definieras närmare hur långt staternas beskattningsmakt sträcker sig. De skall därför diskuteras ytterligare när EG-domstolens rättspraxis analyseras i uppsatsen.

⁷¹ Wattel s. 198 ff. Se även Terra & Wattel s. 57 ff.

⁷² Jfr Weber s. 588 som anser att "disparities" kan föreligga även när två stater har identiska skatteregler.

⁷³ Förslag till avgörande av GA Geelhoed i mål C-374/04 *ACT Group Litigation* föredraget den 23 februari 2006, se särskilt p. 31-73. Geelhoed hänvisar till denna analys i förslag till avgöranden i mål C-513/04 *Kerckhaert* föredraget den 6 april 2006 och i mål C-170/05 *Denkavit* föredraget den 27 april 2006. Weber instämmer i huvudsak med Geelhoeds analys, se Weber s. 587.

⁷⁴ Se t.ex. Vanistendael s. 417 f.

⁷⁵ Se även Douma s. 532.

3.4 Det rena restriktionsförbudet

3.4.1 Inledning

Frågan i detta avsnitt är om metoden ordinary credit i allmänhet kan sägas hindra företag från att etablera filialer i andra medlemsstater. Att hemviststaten medger lättnad för dubbelbeskattningen ifrågasätts inte i sig. Om en restriktion kan konstateras genom att bedöma flera länders sammantagna effekt skulle dock avräkningsmetodens förenlighet med etableringsfriheten kunna ifrågasättas. Som nämnts finns det rättspraxis som tyder på att sådana rena restriktioner strider mot etableringsfriheten. Den protektionistiska karaktären av avräkningsmetoden skulle därvid kunna ifrågasättas på två grunder. För det första kan en hårdare beskattning i källstaten innebära att valet mellan att etablera en filial inom landet, eller i en lågskattestat, blir jämförelsevis mer attraktivt än att etablera en filial i en högskattestat.⁷⁶ Hela den utländska beskattningen undanröjs nämligen inte i Sverige till följd av spärrbeloppet. För det andra innebär avräkningsmetoden att det är omöjligt att dra nytta av en låg beskattning i källstaten.⁷⁷ I denna situation kvarstår en dubbelbeskattning eftersom Sverige endast avräknar den lägre utländska skatten.

Dessa effekter av ordinary credit skulle alltså strida mot etableringsfriheten om antingen internationell juridisk dubbelbeskattning i sig kan anses strida mot etableringsfriheten, eller om det faktum att medlemsstaterna tillämpar olika skattenivåer strider mot etableringsfriheten.⁷⁸ När det gäller etableringar i högskattestater måste det därvid kunna läggas Sverige i egenskap av hemviststat till last att inte hela dubbelbeskattningen undanröjs med hjälp av avräkning. Vid etableringar i lågskattestater måste det istället kunna åläggas hemviststaten att helt befria de utländska inkomsterna från beskattning. Frågan gäller om etableringsfriheten ställer ett krav på skatteneutralitet ur den inre marknadens perspektiv.⁷⁹ Kan ett hinder konstateras på grund av flera länders beskattning, och kan i så fall hemviststaten åläggas att åstadkomma neutralitet på något sätt?

3.4.2 Rättspraxis från EG-domstolen

3.4.2.1 Mål C-336/96 Gilly – den tredje tolkningsfrågan

Målet *Gilly* gällde beskattningen av en person som var bosatt i Frankrike, arbetade vid en skola i Tyskland och var medborgare i såväl Frankrike som Tyskland. Hon beskatta-

⁷⁶ Se Terra & Wattel s. 229. Jfr Loukota s. 139 f.

⁷⁷ Se Wattel s. 161. Jfr även Loukota s. 136 ff.

⁷⁸ Förekomsten av ett spärrbelopp kan även tänkas innebära diskriminering jämfört med dotterbolagsetableringar. Denna fråga omfattas emellertid inte av denna uppsats, se ovan avsnitt 1.2.

⁷⁹ Se även Terra & Wattel s. 258 ff.

des för sin tyska inkomst i båda länderna i enlighet med tillämpligt skatteavtal. I Frankrike erhöll Gilly en avräkning motsvarande den franska skatt som belöpte på hennes tyska inkomster. I Tyskland beskattades hennes tyska inkomster hårdare än vad som var fallet i Frankrike. Hela den tyska skatten kunde alltså inte bli avräknad i Frankrike. Den tredje frågan i målet var om den metod för undvikande av dubbelbeskattning som användes i det fransk-tyska skatteavtalet stred mot artikel 39 EG. Personer som arbetade utomlands blev hårdare beskattade än personer som arbetade enbart i landet.

Inledningsvis noterar EG-domstolen att syftet med bestämmelserna var att undvika dubbelbeskattning och inte att undvika att skatten som den skattskyldige skulle betala i en av staterna inte var högre än i den andra staten (p. 46). De negativa effekterna berodde enligt EG-domstolen inte på undvikandet av dubbelbeskattning utan var en följd av att medlemsstaternas skattetabeller skiljde sig åt (p. 47). Medlemsstaterna är själva behöriga att fastställa sina skattetabeller eftersom dessa inte är harmoniserade. Därefter uttalade EG-domstolen att:

”Bosättningsstaten [skulle], om den hade varit skyldig att såsom skattekredit tillräkna ett belopp som överstiger den del av den inhemska skatten som motsvarar den utländska inkomstkällan, ha sett sig nödsakad att minska den skatt som avser övriga inkomster ned till detta belopp, vilket skulle leda till förlorade skatteintäkter för denna stat och följaktligen en kränkning av dess suveränitet i fråga om direkt beskattning.” (p. 48)

Uttalandet visar att EG-domstolen beaktar medlemsstaternas skattesuveränitet vid hinderprövningen. Det är dock inte möjligt att utifrån målet dra några längre gående slutsatser om hur den närmare avvägningen mellan denna suveränitet och fördragsfriheterna skall göras. Uttalandet kan inte sägas vara avgörande för bedömningen att nationella bestämmelser i ett visst fall inte är oförenliga med etableringsfriheten, det vill säga det är inte möjligt att konstatera förenlighet med EG-fördraget så snart en kränkning av skattesuveräniteten riskeras.⁸⁰ Argumentationen i *Gilly*-målet måste i denna del kvalificeras för att vara av värde för fall som innefattar en nationell olikbehandling (se vidare nedan avsnitt 3.5). Målet visar emellertid att det inte strider mot fördragsfriheterna att tillämpa helt likabehandlande regler varvid en negativ effekt uppstår enbart på grund av variationer i olika länders skattesatser. Detta innebär att det är tillåtet att vid ett undanröjande av den internationella juridiska dubbelbeskattningen inte beakta att källstaten tillämpar en högre skattesats. Det torde alltså redan av målet *Gilly* gå att dra slutsatsen att spärrbeloppet som tillämpas i svensk rätt är förenligt med etableringsfriheten.

⁸⁰ Ett tydligt exempel på detta är mål C-446/03 *Marks & Spencer*. Se nedan avsnitt 3.5.

3.4.2.2 Mål C-513/04 Kerckhaert

EG-domstolen har i målet *Kerckhaert* tagit ställning till förenligheten av en viss form av internationell juridisk dubbelbeskattning i förhållande till den fria rörligheten för kapital som stadgas i artikel 56 EG. Makarna Kerckhaert-Morres var bosatta i Belgien och ägde aktier i ett franskt bolag från vilket de erhöll utdelning. Utdelningen källbeskattades i Frankrike och taxerades på vanligt sätt i Belgien. Enligt det fransk-belgiska skatteavtalet hade en person med hemvist i Belgien som erhöll utdelning från ett franskt företag rätt till avräkning för den franska källskatten. Enligt belgisk intern rätt hade emellertid en sådan rätt till avräkning tagits bort. Makarna Kerckhaert-Morres beskattades därför i Belgien för utdelningen. Skattesatsen var lika hög som vid rent nationella utdelningar (25 procent). Den nationella domstolen ställde frågan om det utgjorde ett hinder mot artikel 56 EG att avräkning för den franska källskatten inte medgavs i Belgien.

EG-domstolen förklarade inledningsvis att de nationella bestämmelserna i målet skiljde sig från tidigare mål⁸¹ som gällt hemstatshinder mot artikel 56 EG vid beskattning av utdelningar från utländska bolag till en i landet bosatt individ. Den belgiska lagstiftningen olikbehandlade nämligen inte utdelningar från andra medlemsstater jämfört med utdelningar från inhemska företag (p. 17). Skattesatsen var densamma i båda fallen. EG-domstolen konstaterade även att aktieägare bosatta i Belgien inte befinner sig i olika situationer beroende på om de erhåller utdelning från ett inhemskt eller från ett utländskt företag. En person som får utdelning befinner sig nämligen ”inte nödvändigtvis” i en annan situation ”bara för att utdelningen kommer från ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat som utövar sin beskattningsrätt och därvid innehåller inkomstskatt avseende utdelningen i form av källskatt” (p. 19).⁸² Vidare påpekade EG-domstolen att i det aktuella fallet ”beror de eventuella ofördelaktiga konsekvenserna av ett sådant system för inkomstbeskattning som de här aktuella belgiska reglerna på att två medlemsstater parallellt utövar sin beskattningsrätt” (p. 20). Det är därför medlemsstaternas ensak att vidta lämpliga åtgärder för undanröjande av dubbelbeskattningen.

Enligt min mening visar domen att EG-domstolen i denna del har anslutit sig till den linje som förespråkas av Geelhoed och Wattel, nämligen att skillnader mellan skattesystem och överlappningar av skattesystem (kvasiinskränkningar) inte i sig kan utgöra

⁸¹ Mål C-35/98 *Verkooijen*, mål 315/02 *Lenz* och mål C-319/02 *Manninen*.

⁸² Denna fråga gäller om olikbehandling kan krävas inom ramen för diskrimineringsförbudet till följd av att en annan medlemsstats beskattning innebär att olika situationer föreligger. En liknande bedömning kan ha varit aktuell mål C-250/95 *Futura*, se not 87 nedan. Frågan diskuteras mer ingående i avsnitt 3.5.3.2.

hinder för fördragsfriheterna.⁸³ Situationer där gränsöverskridande aktiviteter hindras enbart på grund av att två stater parallellt utövar sin beskattningsmakt torde därmed inte strida mot etableringsfriheten. Det står i och med domen klart att en unilateralt identisk beskattning en inkomst vid en jämförelse mellan en gränsöverskridande situation och en motsvarande inhemsk situation inte kan strida mot fördragsfriheterna, trots att inkomsten är föremål för internationell juridisk dubbelbeskattning. Enligt min bedömning saknar det betydelse att målet endast gäller artikel 56 EG. Utgången i målet torde dessutom kunna överföras till andra typer av dubbelbeskattning, till exempel av filialinkomster. Det är alltså relativt klart att en särbehandling måste anses ske även vid andra faktiska omständigheter, andra nationella bestämmelser och andra fördragsfriheter.

3.4.2.3 Mål som talar för ett rent restriktionsförbud på skatteområdet

Det finns rättspraxis där EG-domstolen vid bedömningen av om ett lands skattesystem utgör ett hinder mot etableringsfriheten har beaktat även utformningen av andra länders skattesystem. Målet *Futura* har ofta ansetts innebära att EG-domstolen tolkar etableringsfriheten (och även de övriga fördragsfriheterna) som innehållandes ett sådant rent restriktionsförbud.⁸⁴ Fallet gällde ett franskt företag med en filial i Luxemburg. För att få dra av tidigare års filialförluster mot årets filialvinster i Luxemburg krävdes att *Futura* hade fullgjort vederbörlig bokföring i Luxemburg. EG-domstolen gjorde bedömningen att det luxemburgska kravet på bokföring innebar att ett utländskt företag skulle vara tvunget att hålla bokföring i både hemviststaten och i verksamhetsstaten (p. 25). Ett sådant krav är enligt EG-domstolen förbjudet enligt artikel 43 EG (p. 26).

EG-domstolens bedömning tyder på att regler i den andra medlemsstaten (Frankrike) beaktades när det skulle bedömas om den första medlemsstatens (Luxemburgs) bestämmelser innebar ett hinder mot etableringsfriheten.⁸⁵ Enligt Persson Österman & Ståhl kan målet emellertid tolkas som att EG-domstolen ansåg att det förelåg en olikbehandling, eftersom bokföringsskyldigheten inte inträdde i källstaten förrän bolaget yrkade avdrag för förluster, medan bokföringsskyldighet alltid förelåg för inhemska bolag.⁸⁶ Att tvingas fullgöra bokföringsskyldigheten retroaktivt skulle då kunna ses som en nackdel till följd av denna olikbehandling. EG-domstolens uttalanden i målet tyder

⁸³ Se även O'Shea s. 910.

⁸⁴ Mål C-250/95 *Futura*. Den första tolkningsfrågan i målet behandlas i avsnitt 3.5.3.1.

⁸⁵ Se även Lehner s. 17. Jfr Lang s. 422 och Terra & Wattel s. 55 vilka tolkar EGD:s dom i målet som att det förelåg olika situationer som alltså skulle behandlas olika. Om denna fråga se vidare avsnitt 3.5.3.2.

⁸⁶ Persson Österman & Ståhl s. 102.

dock enligt min mening inte på att bestämmelserna bedömdes på det sättet. Även om EG-domstolen i målet kan anses förbjuda en dubbelbörda, har åsikten framförts att reglerna som bedömdes inte var materiellt skatterättsliga regler utan av en mer processuell karaktär, och att det därför är svårt att dra slutsatser av bedömningen i målet.⁸⁷

Målet *AMID* kan också tolkas som att även andra bestämmelser än den hindrande statens egna beaktas i bedömningen av vad som utgör ett hinder mot etableringsfriheten.⁸⁸ I doktrinen har hindret i målet ansetts bero på att förlusterna inte kunde dras av vare sig i Belgien eller i Luxemburg, varför det var frågan om ett hinder orsakat av två interagerande skattesystem.⁸⁹ Som framgår närmare nedan i avsnitt 3.5.2.3 är det emellertid fråga om en unilateral olikbehandling i målet och frågan är därför enligt min mening snarare hur EG-domstolen genomför sin diskrimineringsbedömning.

3.4.3 Slutsatser

I doktrinen har det antagits att dubbelbeskattning är oförenlig med fördragsfriheterna till följd av det rena restriktionsförbudet, och att det skall avgöras mot bakgrund av sedvanliga bestämmelser i skatteavtal vilken stat som har den bättre rätten att beskatta en viss inkomst.⁹⁰ Mot bakgrund av målet *Kerckhaert* kan etableringsfriheten emellertid inte tolkas som innehållandes ett rent restriktionsförbud på skatteområdet i den meningen att dubbelbeskattning i sig är oförenlig med etableringsfriheten. Om medlemsstaten i fråga behandlar en gränsöverskridande verksamhet på samma sätt som en motsvarande inhemsk verksamhet kan inte enbart det faktum att även en annan stat beskattar inkomsten innebära att den förstnämnda medlemsstaten har handlat i strid med etableringsfriheten.⁹¹ Målet *Gilly* visar dessutom att skillnader mellan medlemsstaters skattesatser inte kan utgöra ett hinder mot artikel 39 EG. Denna tolkning torde kunna överföras till artikel 43 EG.⁹² EG-domstolen kräver således att det sker någon form av olikbehandling i en och samma stat av gränsöverskridande och inhemska verksamheter.

De mål som skulle kunna tyda på ett dubbelbörderesonemang på skatteområdet är enligt min mening inte oförenliga med denna bedömning. Som nämnts kan inte *Futura*-målet tas till intäkt för att en dubbel beskattning skall kvalificera som en sådan dubbel-

⁸⁷ Weber s. 589 f.

⁸⁸ Mål C-141/99 *AMID*. Målet behandlas mer ingående nedan i avsnitt 3.5.2.3.

⁸⁹ Lehner s. 17.

⁹⁰ Lehner s. 21 och Vanistendael s. 418 ff.

⁹¹ Se även Loukota s. 139 f.

⁹² Jfr mål C-403/03 *Schempp* som gällde skatter i relation till art. 12 och 18 EG. EGD uttalade att skillnader i medlemsstaternas regelsystem inte kan utgöra ett hinder mot den fria rörligheten, se p. 34 och 45-46.

börda. Mot bakgrund av målen *Gilly* och *Kerckhaert* instämmer jag i Webers ovan nämnda uttalande om att dubbelbördan i målet *Futura* avsåg regler av en typ som skiljer sig alltför mycket från materiella skatteregler för att kunna överföras till frågan om internationell juridisk dubbelbeskattning. Vad gäller målet *AMID* räcker det att konstatera att utgångspunkten för hinderprövningen var en unilateral olikbehandling.

Denna tolkning av etableringsfriheten avviker från tolkningen av etableringsfriheten när det gäller inskränkningar på andra rättsområden (jfr avsnitt 3.2.4). Skälet till den avvikande tolkningen torde enligt min mening vara medlemsstaternas parallella utövande av beskattningskompetenser (om dessa, se avsnitt 3.3). Det är inte möjligt att ur EG-fördraget härleda ett ansvar för antingen hemviststaten eller källstaten att böja sig för den andres beskattningskompetens.⁹³ Detta är såvitt jag förstår skälet till Geelhoeds och Wattels ovan nämnda distinktioner (se avsnitt 3.3.3). Mot bakgrund av ovan behandlade rättspraxis instämmer jag i deras ståndpunkt att varken det som benämns skillnader mellan skattesystem eller internationell dubbelbeskattning i sig kan strida mot etableringsfriheten. Inskränkningar som uppstår endast som en följd av utövandet av parallella beskattningsbehörigheter kan alltså inte strida mot etableringsfriheten.

3.5 Diskrimineringsförbudet

3.5.1 Inledning

I detta avsnitt skall det behandlas om ett hänförande av olika avdrag till de utländska förvärvsinkomsterna i spärrbeloppsformeln innebär att en gränsöverskridande filialverksamhet diskrimineras i förhållande till en rent nationell verksamhet. Jag följer därvid EG-domstolens vanliga prövningsmetod när det gäller hinder i ursprungsstaten (se avsnitt 3.2.2). Först undersöks om det föreligger en negativ olikbehandling ("migrant/non-migrant test") och därefter behandlas frågan om denna olikbehandling är rättfärdigad med hänsyn till att det inte föreligger objektivt jämförbara situationer.⁹⁴ Undersökningen inriktas mot hur hinderprövningen påverkas av det faktum att två skattejurisdiktioner beskattar samma inkomster. Trots att den samlade effekten av två skattesystem inte ensamt kan skapa ett hinder är det oklart i vilken utsträckning ett annat skattesystem kan beaktas när en unilateral olikbehandling föreligger.⁹⁵ EG-domstolen tycks därvid varken anlägga ett rent gemenskapsperspektiv eller ett rent nationellt perspektiv. Undersök-

⁹³ Se även Weber s. 594.

⁹⁴ Se t.ex. mål C-168/01 *Bosal Holding* och mål C-446/03 *Marks & Spencer*.

⁹⁵ Jfr Weber s. 599 ff. och Vanistendael s. 414 f.

ningen i detta avsnitt är ett led i den större frågan om hur konflikten mellan medlemsstaternas beskattningsbehörighet och etableringsfriheten närmare skall lösas.

När det gäller denna fråga är emellertid EG-domstolens rättspraxis bitvis svårtolkad. Ibland har EG-domstolen ansett att diskriminering inte föreligger på grund av att medlemsstaterna legitimt har avgränsat sin beskattningsbehörighet på olika sätt.⁹⁶ I några fall används avgränsningen av beskattningsbehörigheten istället som rättfärdigande-grund.⁹⁷ EG-domstolen tycks anse att en sådan avgränsning kan innebära att jämförbara situationer över huvud taget inte föreligger, medan det i vissa fall behöver undersökas mer i detalj hur fördelningen av beskattningsrätten förhåller sig till det aktuella hindret.⁹⁸ I uppsatsen behandlar jag rättspraxis som kan tolkas som att EG-domstolen har tagit ställning till förekomsten av en negativ olikbehandling eller objektivt jämförbara situationer, även om det i några av de behandlade rättsfallen i viss utsträckning kan vara osäkert vilken bedömning EG-domstolen egentligen ägnar sig åt.

I avsnitt 3.5.2 skall det undersökas om och på vilket sätt fördelningen av avdrag i spärrbeloppsformeln kan utgöra en negativ olikbehandling. För att kunna ta ställning till detta kommer undersökningen att inriktas mot frågan hur EG-domstolen bedömer en situation där en skattskyldig med gränsöverskridande verksamhet drabbas negativt, men det kan tyckas vara oklart om de negativa effekterna beror på utländsk beskattning eller nekade avdrag.⁹⁹ Vidare kommer jag i avsnitt 3.5.3 att utreda hur EG-domstolen fastställer objektivt jämförbara situationer. Det kan hävdas att situationen med en utländsk filialetablering inte kan jämföras med en inhemsk filialetablering med avseende på hanteringen av avdrag eftersom Sverige har begränsat sin beskattningsmakt så att inkomster från utländska filialer delvis inte beskattas på grund av avräkning, medan motsvarande inkomster från inhemska filialer helt och hållet beskattas i Sverige.

Den principiella frågan i avsnitt 3.5 är om man kan karaktärisera en fördelning av kostnader, underskott eller skattemässiga dispositioner på utländska inkomster vars skatt avräknas som en följd av en tillåten förskjutning av skattebasen från Sveriges sida. Eftersom Sverige i en viss utsträckning avstår från att beskatta de utländska inkomsterna genom AvrL, skulle ett hänförande av olika avdrag till dessa inkomster kunna anses vara legitimt till följd av att det i själva verket är fråga om negativa effekter till följd av medlemsstaternas parallella beskattningsbehörigheter (jfr ovan avsnitt 3.3.3).

⁹⁶ Se t.ex. mål C-336/96 *Gilly* p. 30 och mål C-250/95 *Futura* p. 22.

⁹⁷ Se t.ex. mål C-470/04 *N* p. 42-44 och mål C-446/03 *Marks & Spencer* p. 45.

⁹⁸ Detta framgår enligt min mening tydligt i mål C-446/03 *Marks & Spencer* p. 37-45, särskilt p. 41.

⁹⁹ Denna undersökning baseras på målen C-385/00 *de Groot*, C-141/99 *AMID* och C-170/05 *Denkavit*.

3.5.2 Negativ olikbehandling

3.5.2.1 Mål C-385/00 de Groot

Målet gällde tolkningen av artikel 39 EG om fri rörlighet för arbetstagare. de Groot var bosatt i Nederländerna. Han hade arbetat där, men även i Storbritannien, Frankrike och Tyskland. Nederländerna medgav lindring av dubbelbeskattningen med metoden alternativt exempt, som alltid medger nedsättning med den del av hemviststatens skatt som belöper på de utländska inkomsterna. Metoden liknar alltså ordinary credit, med den skillnaden att nedsättning alltid medges med ett belopp som motsvarar spärrbeloppet.

Nedsättningsbeloppet beräknades genom att skatten på hela inkomsten multiplicerades med ett bråktal bestående av de utländska inkomsterna i täljaren och den totala inkomsten i nämnaren. Skatten på hela inkomsten måste således beräknas före nedsättningsbeloppet. Avdrag skulle då göras för betalade underhållsbidrag och skattefritt belopp som personliga förhållanden och familjeförhållanden ger rätt till (bland annat grundavdrag). Vid beräkningen av nedsättningsbeloppet fick de totala inkomsterna i bråktalets nämnare inte minskas med nämnda avdrag. Resultatet blev att de personliga avdragen proportionerades på de Groots inhemska och utländska inkomster när storleken av nedsättningsbeloppet beräknades. Nedsättningen blev alltså mindre än om avdragen i sin helhet hade hänförs till den inhemska inkomsten.

EG-domstolen konstaterade att proportioneringsberäkningen innebar att de Groot fick en mindre skatteförmån på grund av ovannämnda avdrag än om han hade uppburit alla sina inkomster i Nederländerna (p. 83). Detta utgjorde en nackdel för de Groot, vilken kan ha avskräckande effekt på förvärvsarbete i utlandet. Till skillnad från målet *Gilly* hävdade EG-domstolen att nackdelen för de Groot inte berodde på skillnader mellan hemviststatens och verksamhetsstatens skattesystem (p. 86). Den sistnämnda nackdelen bestod nämligen av att de Groot inte erhöll samma skatteförmåner som en arbetstagare som inte har utnyttjat sin rätt till fri rörlighet (p. 87). Därefter uttalades att det är hemviststatens ansvar att beakta personliga förhållanden och familjesituation (p. 89-90).¹⁰⁰ Att dessa förhållanden beaktades när den totala skatten bestämdes spelade enligt EG-domstolen ingen roll eftersom proportioneringsberäkningen i realiteten medförde att dessa delvis hänfördes till de utländska inkomsterna som inte beskattades (p. 91).

EG-domstolens resonemang i målet kan ifrågasättas. I såväl den rent interna som den gränsöverskridande situationen beskattades den skattskyldige för sina totala in-

¹⁰⁰ Detta är EGD:s vanliga uttalande när det gäller nationella bestämmelser om personliga avdrag, jfr mål C-279/93 *Schumacker* p. 31-35. Frågan om objektivt jämförbara situationer behandlas i avsnitt 3.5.3.

komster. I det senare fallet medgavs en nedsättning av skatten på utländska inkomster men nedsättningen minskas med den skatt som belöper på en proportionerlig del av bland annat den skattskyldiges personliga avdrag. Lättnaden behöver inte medges.¹⁰¹ Samtliga avdrag får göras vid beskattningen. Det är först när det avgörs hur stor nedsättning för dubbelbeskattning som skall medges som avdragen proportioneras ut. Det kan vara svårt att se detta som ett hinder till följd av en olikbehandling betraktat endast från ursprungsstatsreglernas perspektiv. Situationen kan aldrig bli mindre gynnsam än om han hade tjänat alla (motsvarande mängd) inkomster i sin hemviststat.¹⁰² Den nackdel som i realiteten uppstår jämfört med en intern situation kan tyckas vara en ökad skattebörd på grund av den internationella dubbelbeskattningen.

Vad EG-domstolen uttryckligen kräver är emellertid att personliga avdrag alltid i sin helhet måste kunna hänföras till de inhemska inkomsterna, och att detta krav även gäller vid spärrbeloppsberäkningen. Domstolens slutsats är alltså att de Groots hemviststat behandlar en gränsöverskridande situation sämre än en rent nationell situation genom att personliga avdrag inte medges fullt ut i det sistnämnda fallet. EG-domstolen tycks mena att beräkningen av nedsättningen till följd av dubbelbeskattning medförde att den skattskyldige i praktiken endast fick avdrag för en proportionerlig del jämfört med vad han egentligen har rätt till, för sina personliga förhållanden och familjeförhållanden.

I målet infördes ett undantag från hemviststatens skyldighet att bevilja skattemässiga förmåner som har samband med personliga förhållanden eller familjesituation. Till följd av medlemsstaternas suveränitet på skatteområdet uttalade EG-domstolen att en hemviststat har behörighet att genom skatteavtal befria sig från skyldigheten att fullt ut beakta personliga förhållanden och familjesituationen för en skattskyldig (p. 99). Skyldigheten kan alltså helt eller delvis överföras på en eller flera källstater. Därefter uttalades att hemviststatens skyldighet även bortfaller om någon källstat unilateralt beaktar en del av den skattskyldiges personliga förhållanden eller familjesituation (p. 100). En annan stats bestämmelser kan alltså beaktas för att bedöma om diskriminering föreligger i hemviststaten, även när något skatteavtal inte finns.

Hur denna del av målet skall tolkas är osäkert. Det skulle kunna tolkas som att EG-domstolen anser att till följd av ett beaktande av avdragen i en annan stat föreligger det ingen negativ olikbehandling. Det kan också tolkas som att ett sådant beaktande innebär att jämförbara situationer inte längre föreligger. Eftersom skyldigheten till likabehand-

¹⁰¹ Se mål C-336/96 *Gilly* och C-513/04 *Kerckhaert*. Se även ovan avsnitt 3.4.3.

¹⁰² För ett liknande resonemang se Terra & Wattel s. 99.

ling fortfarande i grunden verkar åligga hemviststaten synes EG-domstolen anse att ett beaktande av avdragen i källstaten kan neutralisera hemviststatens olikbehandling. Även målet *Denkavit* talar för denna slutsats (se vidare nedan avsnitt 3.5.2.3).

3.5.2.2 Mål C-141/99 AMID

Målet *AMID* är det enda målet där EG-domstolen har prövat hemstatshinder avseende etableringsfriheten vid etablering av filial utomlands. Ett belgiskt bolag, *AMID*, hade etablerat en filial i Luxemburg. *AMID* hade uppvisat förluster i Belgien samma år som dess luxemburgska filial hade uppvisat vinster. Hemviststatens förluster var inte avdragsgilla i Luxemburg. *AMID* ville därför dra av förlusterna från vinster ett senare år i hemviststaten Belgien. Enligt belgisk skattelagstiftning fick dock *AMID* inte rulla fram gamla underskott om *AMID*:s luxemburgska filial hade uppvisat vinst det året som underskotten hade uppstått. Den luxemburgska filialens vinster var undantagna från skatteplikt i Belgien enligt tillämpligt skatteavtal, men enligt belgiska skatteregler ansågs ändå förlusterna avräknade från vinster i utländska filialer som uppstått samma år.

EG-domstolen konstaterar att de belgiska skattereglerna begränsar möjligheten för belgiska företag med utländska filialer att rulla fram förluster till senare år, medan en avräkning av förlusterna mot filialvinster hade varit möjlig i situationen när belgiska företag endast har etablerat filialer i Belgien (p. 22). Det uppstår därför en negativ särbehandling mellan dessa två situationer eftersom ”inhemska förluster avräknas från vinster som enligt avtal är undantagna från skatteplikt” (p. 23). Frågan är vad EG-domstolen menar att hindret består av. EG-domstolen synes mena att företag med utländska filialer varken kan avräkna förluster mot filialvinster samma år eller rulla fram förluster till senare år när filialvinster har funnits samma år som förlusterna. Så är inte fallet vid en inhemsk filialetablering utan då kan förlusterna avräknas från filialvinsterna samma år. Förbudet att dra av eller rulla fram förlusterna tycks alltså vara den negativa effekten som EG-domstolen anser utgör ett hinder.

Det är emellertid inte självklart att hindret i målet kan anses vara en följd av en stats skattebestämmelser. Belgien beskattar inte de luxemburgska vinsterna över huvud taget. De belgiska förlusterna kan därför naturligtvis inte avräknas från dessa vinster. De kan heller inte rullas fram eftersom de enligt belgisk lag kan sägas ”belöpa” på filialvinsterna. Jämfört med inhemska förluster vid motsvarande filialvinster är det svårt att se någon negativ skatteeffekt av bestämmelserna. De inhemska förlusterna får visserligen avräknas från den inhemska filialens vinster, men detta beror på att de är skattepliktiga.

Den utländska filialens vinster är redan helt skattefria. Om själva förlustavdraget betraktas isolerat och strikt formellt går det möjligen att betrakta vägran att medge avdraget någonstans som en negativ behandling. Men om skatteeffekten av det vägrade avdraget bedöms, tycks det inte föreligga någon skillnad, förutsatt att inte beskattningen i källstaten beaktas. Vad hindret i realiteten består av i målet *AMID* är enligt min mening en följd av en förskjutning av skattebasen. Förlustavdraget hänförs enligt hemviststatens skattelagstiftning till inkomster som inte beskattas. Företaget drabbas dock inte av någon extra skattebörda i hemviststaten jämfört med om filialetableringen funnits i hemviststaten och genererat vinster av samma storlek. Den negativa effekten som EG-domstolen understryker finns, men består i realiteten av att företaget tvingas skatta i källstaten samtidigt som avdraget i hemviststaten inte kan dras av.

3.5.2.3 *Mål C-170/05 Denkavit*

Den nationella lagstiftningen som bedömdes i franska Conseil d'État var följande. Källskatt på 25 procent innehölls på utdelning som lämnades av ett franskt bolag till en fysisk eller juridisk person med hemvist i utlandet. Någon källskatt innehölls inte vid samma utdelning till en fysisk eller juridisk person med hemvist i Frankrike. Moderbolag med säte eller fast driftställe i Frankrike kunde få en nästan total skattebefrielse för mottagen utdelning från franska dotterbolag. I det fransk-nederländska skatteavtalet begränsas Frankrikes rätt att källbeskatta utdelningar till en skattesats om fem procent om moderbolaget äger 25 procent eller mer av dotterbolagets aktier. Detta belopp får avräknas av moderbolagets skatt i Nederländerna. Denkavit International ägde direkt 50 procent av kapitalet i Denkavit France. Denkavit France lämnade utdelningar till Denkavit International på vilka Frankrike innehöll fem procents källskatt.

EG-domstolen konstaterade inledningsvis att det strider mot etableringsfriheten att källbeskatta utdelningar till utländska moderbolag, när motsvarande utdelning till ett inhemskt moderbolag är skattefritt. Vad gäller stadgandet i skatteavtalet att Nederländerna skulle avräkna denna källskatt uttalar EG-domstolen att medlemsstaterna är fria att själva fastställa kriterierna för beskattning i syfte att avskaffa dubbelbeskattning, i förekommande fall genom avtalsslutande. Medlemsstaterna får därvid i bilaterala avtal till undvikande av dubbelbeskattning fastställa kriterierna för anknytning vid fördelning av beskattningsbefogenheterna (p. 43). Utövningen av de sålunda fördelade beskattningsbefogenheterna får dock inte strida mot gemenskapsrätten (p. 44). EG-domstolen konstaterar att utdelningen är skattefri i Nederländerna (p. 46). Inskränkningen av etable-

ringsfriheten neutraliseras därför inte av avräkningsbestämmelserna i skatteavtalet (p. 47). Den franska regeringen hävdade att det är hemviststatens ansvar att undanröja en uppkommen dubbelbeskattning (p. 51). EG-domstolen uttalar dock att en medlemsstat inte kan åberopa ett skatteavtal för att undkomma de skyldigheter som följer av EG-fördraget (p. 53). Skatteavtalet i kombination med den nederländska lagstiftningen innebär inte att den negativa verkan för det utländska moderbolaget försvinner (p. 54).

EG-domstolen tycks alltså anse att avräkning i ett annat land av en diskriminerande skatt kan neutralisera denna skatts diskriminerande effekt. Det är dock oklart om en sådan avräkning endast kan beaktas om den sker med stöd av ett skatteavtal, eller om även rent unilaterala lättnader av dubbelbeskattningen kan beaktas vid diskrimineringsbedömningen. Geelhoeds förslag till avgörande i målet kan tolkas som att han anser att det krävs ett skatteavtal för att den andra staten skall kunna neutralisera hindret.¹⁰³ Även Ståhl är av uppfattningen att det troligen krävs att lättnaden sker med stöd av ett skatteavtal, eftersom den potentiellt diskriminerande staten då själv har påverkat förekomsten av en lättnadsregel.¹⁰⁴ Något som talar för att avräkning måste ske med stöd av skatteavtal för att beaktas av EG-domstolen är att tolkningen av EG-domstolens dom annars skulle få märkliga konsekvenser. I målet friställer nämligen Nederländerna den franska utdelningen från skatteplikt. Om EG-domstolen inte skulle kräva stöd i ett skatteavtal, blir följderna av målet *Denkavit* att EG-domstolen endast beaktar avräkning av utländsk skatt i den andra staten. En rimlig tolkning av målet skulle då vara att såväl avräkning som friställning beaktas, så länge det sker med stöd av ett skatteavtal.¹⁰⁵

Enligt min mening finns det dock inget som säkert talar för denna tolkning. Det framgår av rättspraxis att EG-domstolen anser att fördelningen av beskattningsrätten inte behöver följa av ett skatteavtal utan kan genomföras unilateralt (se ovan avsnitt 3.3.2). Om en viss beskattning följer vedertagna internationellt skatterättsliga principer tycks den godtas av EG-domstolen, om diskriminerande effekter saknas. Den diskriminerande effekten undanröjs lika mycket med som utan stöd av ett skatteavtal. EG-domstolen beaktar den andra statens skatteregler vid bedömningen av om en diskriminerande effekt föreligger, men endast för att undvika unilateralt diskriminerande åtgärder (jfr ovan avsnitt 3.4.3). Det kan tilläggas att EG-domstolen i målet *de Groot* ansåg att

¹⁰³ Förslag till avgörande i mål C-170/05 *Denkavit* föredraget den 27 april 2006 (se p. 71). Även GA Mengozzi anser detta i sitt förslag till avgörande i mål C-379/05 *Amurta* föredraget den 7 juni 2007.

¹⁰⁴ Ståhl s. 353. Se även O'Shea s. 912.

¹⁰⁵ Jfr Weber s. 606 som kritiserar GA Geelhoed för att i sitt förslag till avgörande i mål C-170/05 *Denkavit* favorisera avräkningsmetoden framför friställningsmetoden.

rent interna bestämmelser i en annan medlemsstat kunde beaktas vid nackdelsbedömningen.¹⁰⁶ Det är dessutom sannolikt att Geelhoed, trots nyss nämnda yttrande, ansåg att andra staters bestämmelser kan beaktas vid nackdelsbedömningen även utan stöd i skatteavtal. I hans förslag till avgörande i *Kerckhaert*-målet framgår nämligen skälet till att han anser att två staters lagstiftning skall beaktas i hinderprövningen är att detta ”riskerar att inte återspegla det faktiska ekonomiska sammanhanget som aktören i fråga verkar i eller den övergripande balansen mellan bosättningsstat och källstat vid uppdelningen av beskattningsmakten”.¹⁰⁷ För att se det ekonomiska sammanhanget för en ekonomisk aktör krävs det även att unilaterala åtgärder i andra stater beaktas. Som nämnts har också medlemsstaterna rätt att unilateralt dela upp beskattningsmakten.

I målet står det klart att det är den särbehandlande beskattningen i Frankrike som utgör den diskriminerande effekten. Denna effekt kunde dock neutraliseras av lagstiftning i Nederländerna. Det skulle alltså lika gärna kunna sägas att det är avsaknaden av neutralisering i Nederländerna som skapar diskrimineringen, även om den läggs Frankrike till last. Ytterligare en slutsats av domen är att Nederländerna hade kunnat beskatta utdelningen med 5 procent skatt och avräkna Frankrikes 5 procent källskatt, och därmed hade ingen diskriminerande effekt uppstått enligt EG-domstolen. Det intressanta med detta är att den totala skatten för moderbolaget hade blivit densamma.

3.5.2.4 *Slutsatser*

I samtliga nu behandlade mål har en gränsöverskridande situation olikbehandlats med en motsvarande inhemsk situation. Som framgått är det emellertid i målen på olika sätt oklart vad som har orsakat den negativa effekten. I målet *Denkavit* skapades en internationell juridisk dubbelbeskattning genom att Frankrike innehöll källskatt på utdelningen. Den hindrande effekten ansågs av EG-domstolen utgöras av att sådan källskatt inte innehölls vid en rent nationell utdelning. Trots detta kunde hindret neutraliseras av att den andra medlemsstaten avräknade den innehållna källskatten. Detta är enligt min mening ett indirekt erkännande från EG-domstolen att det i själva verket är dubbelbeskattningen som utgör hindret i sammanhanget. Som ovan konstaterats är det även svårt att i målen *de Groot* och *AMID* i realiteten hitta några andra negativa skatteeffekter än sådana som beror på att de skattskyldigas beskattning är uppdelad på två skattejurisdiktioner.¹⁰⁸ Det-

¹⁰⁶ Angående sambandet mellan målen, se även O’Shea s. 913.

¹⁰⁷ Förslag till avgörande i mål C-513/05 *Kerckhaert* p. 26.

¹⁰⁸ Jfr ovan avsnitt 3.4.2.1 där det diskuteras om reglerna i målet *AMID* kan ses som rena restriktioner.

ta kan tolkas som att när väl olikbehandling har konstaterats, negativa effekter kan eftersökas genom att anlägga ett inre marknadsperspektiv, det vill säga bedömningen avgränsas inte till rent nationella effekter. I fall där två parallella skattesystem är tillämpliga på en skattskyldig och detta i sig innebär negativa effekter för den skattskyldige, skulle det i så fall vara avgörande för hemviststaten att behandla nationella och gränsöverskridande aktiviteter på ett likadant sätt. En olikbehandling som kan leda till ytterligare förskjutning av skattebasen torde vara förbjuden enligt artikel 43 EG.

En sådan tolkning är dock inte förenlig med att EG-domstolen underströk att det var det nekade personliga avdraget i målet *de Groot* respektive det nekade underskottsavdraget i målet *AMID* som utgjorde de negativa effekterna. Slutsatsen av målet *de Groot* blir då att lättnad för internationell dubbelbeskattning måste medges på rätt sätt för att inte strida mot EG-fördraget. EG-domstolens ståndpunkt synes vara att den medlemsstat som olikbehandlar en gränsöverskridande situation jämfört med en motsvarande inhemsk situation har ett ansvar att undanröja de negativa effekter som den skattskyldige drabbas av. Dubbelbeskattningen existerar dock oavsett åtgärder i hemviststaten. I målen *de Groot* och *AMID* tycks den negativa skatteeffekten i realiteten bestå av dubbelbeskattningen, men det har enligt EG-domstolen inträffat en omedelbar negativ effekt även i hemviststaten. Hemviststaten åläggs inte att undanröja dubbelbeskattningen utan endast att inte hänföra avdrag till inkomster som ändå inte beskattas.

Av målet *de Groot* framgår således att personliga avdrag som hänförs till de utländska inkomsterna och på så sätt minskar avräkningsbart belopp av EG-domstolen betraktas som att avdraget nekats i samma utsträckning i hemviststaten. Konsekvensen av detta synes vara att även andra sorters avdrag som hänförs till de utländska inkomsterna EG-rättsligt kan betraktas som helt eller delvis nekade i hemviststaten.¹⁰⁹ Kostnadsavdrag som är direkt hänförliga till utländska inkomster skiljer sig emellertid till sin karaktär jämfört med till exempel personliga avdrag eftersom de direkt hör ihop med vissa inkomster. Det skulle därför kunna hävdas att det inte innebär någon olikbehandling att hänföra kostnadsavdragen till de utländska inkomsterna som inte beskattas. Även i en rent nationell verksamhet kan det nämligen sägas att kostnadsavdragen hänförs på detta sätt. Enligt min mening är det dock svårt att tolka målet *de Groot* på annat sätt än att nackdelsbedömningen i sin helhet kan överföras till andra typer av avdrag som hänförs till de utländska inkomsterna vid spärrbeloppsberäkningen. Om kostnads-

¹⁰⁹ Detta förefaller också ha varit SRN:s uppfattning i RÅ 2004 ref. 132, se citatet ovan i avsnitt 2.4.2.

avdrag, underskott eller rent skattemässiga avdrag hänförs till de utländska inkomsterna vid spärrbeloppsberäkningen och därmed minskar spärrbeloppet, blir alltså den EG-rättsliga bedömningen att Sverige nekar dessa avdrag. Om verksamheten enbart hade bedrivits inom landet hade avdraget medgivits. Det uppstår alltså en negativ olikbehandling. Frågan om skillnaden mellan avdragens karaktär kan enligt min mening endast få betydelse vid jämförbarhetsbedömningen (se avsnitt 3.5.3). Det torde heller inte spela någon roll hur avdragen minskar spärrbeloppet, det vill säga om avdragen minskar täljaren eller om de inte minskar nämnaren. Slutsatsen är att så snart ett avdrag helt eller delvis hänförs till de utländska inkomsterna anses detta helt eller delvis nekat.

Ytterligare en slutsats som kan dras av ovanstående mål är att EG-domstolen anlägger ett gemenskapsperspektiv när den bedömer om en negativ olikbehandling kan neutraliseras. Av målet *de Groot* går det att dra slutsatsen att bestämmelser i andra medlemsstater kan beaktas när det bedöms om hemviststaten fortfarande skall ha ansvar att beakta bland annat en persons samtliga personliga förhållanden. Om en annan stat har medgivit ett personligt avdrag befrias hemviststaten från sitt ansvar. EG-domstolen tycks således inte anlägga ett rent unilateralt perspektiv vid bedömandet av om en diskriminering föreligger. Att ett sådant perspektiv kan anläggas även utanför området för personliga avdrag förstärks av slutsatsen som drogs ovan av målet *Denkavit*.

Detta resonemang kan emellertid inte direkt överföras till sådana avdrag som är aktuella i uppsatsen. En förutsättning för att en nackdel skall kunna neutraliseras måste vara att det verkligen är den ena statens skyldigheter som uppfylls i källstaten. När det gäller avdrag för kostnader som är direkt hänförliga till utländska inkomster torde det redan från början krävas att källstaten beaktar dessa om källstaten har inkluderat inkomsterna i sin skattebas (se avsnitt 3.5.3.1). Det är därför svårt att se hur källstaten skall kunna neutralisera de negativa effekterna av hemviststatens olikbehandling i dessa fall. Eventuellt skulle avdrag som källstaten har ett ansvar att beakta (och också beaktar) kunna vägras i hemviststaten i den mån motsvarande inkomster inte beskattas på grund av rätten till avräkning. Enligt min mening är detta dock snarare en fråga för jämförbarhetsbedömningen (se avsnitt 3.5.3) eller rättfärdigandebedömningen.

3.5.3 Objektivet jämförbara situationer

3.5.3.1 Rättspraxis från EG-domstolen

Som en utgångspunkt vill jag kort belysa EG-domstolens rättspraxis avseende objektivet jämförbara situationer för fysiska personer. I denna rättspraxis har nämligen EG-

domstolen ansetts göra en bredare jämförelse än när det gäller företag i det meningen att fler aspekter av situationerna beaktas.¹¹⁰ När det gäller fysiska personer och personliga avdrag i verksamhetsstaten har EG-domstolen uttalat att situationen för en obegränsat skattskyldig generellt sett inte är jämförbar med en begränsat skattskyldig.¹¹¹ Enligt min uppfattning är det emellertid snarare så att jämförelsen är bredare när EG-domstolen bedömer skattebestämmelser som skall ta hänsyn till den skattskyldiges totala situation. För att undersöka om situationerna är jämförbara måste då ett bredare perspektiv anläggas. Skillnaden märks särskilt tydligt i målet *Gerritse*.¹¹² I detta mål konstaterades kort att situationerna för personer bosatta i landet och personer bosatta utanför landet är jämförbara när det gäller bestämmelser om avdrag för kostnader direkt kopplade till intäkter i landet (p. 27). Om sådana avdrag medges för en obegränsat skattskyldig, skall de också medges för en begränsat skattskyldig. När rätt till olika personliga avdrag bedömdes fastslog EG-domstolen däremot i linje med målet *Schumacker*¹¹³ att utgångspunkten är att situationerna för nämnda personer inte är jämförbara (p. 43).

När det gäller bolag uttalar EG-domstolen ofta att platsen för sätet inte i sig utgör en objektiv skillnad som kan motivera en särskiljande lagstiftning eftersom etableringsfriheten då skulle riskera att urholkas.¹¹⁴ I målet *Marks & Spencer* bedömdes bestämmelser för koncernavdrag hos moderbolag för förluster i dess dotterbolag.¹¹⁵ Sådant avdrag medgavs inte om dotterbolaget inte var skattskyldigt i Storbritannien. Det konstaterades att jämförbarhet förelåg mellan ett moderbolag med ett inhemskt dotterbolag och ett moderbolag med ett utländskt dotterbolag, trots att vinster som uppstod i de utländska dotterbolagen inte beskattades i Storbritannien.¹¹⁶ EG-domstolen ansåg att Storbritannien genom att beskatta vinster enligt hemvistprincipen och källstatsprincipen visserligen ”handlar i enlighet med den territorialitetsprincip som gäller inom den internationella skatterätten”, men detta kunde inte i sig innebära att olika situationer förelåg (p. 36-40).

I målet *Bosal Holding*, som gällde avdrag för finansieringskostnader för dotterbolag, jämfördes moderbolag som etablerat dotterbolag inom landet och moderbolaget som

¹¹⁰ Dahlberg s. 106.

¹¹¹ Mål C-279/93 *Schumacker* p. 31-35. Objektivt jämförbara situationer i verksamhetsstaten föreligger dock om den skattskyldige inte förvärvat någon nämnvärd inkomst i sin hemviststat, p. 36-37.

¹¹² Mål C-234/01 *Gerritse*.

¹¹³ Mål C-279/93 *Schumacker* p. 31-35. Se vidare not 113.

¹¹⁴ Se t.ex. mål 270/83 *avoir fiscal* p. 18.

¹¹⁵ Mål 446/03 *Marks & Spencer*. Samma bedömning som i detta mål har EGD gjort vid den omvända situationen, d.v.s. när resultatutjämnning inom en koncern vägras vid vinster i ett dotterbolag och förluster i ett moderbolag, se mål C-231/05 *Oy AA*, EGD:s dom den 18 juli 2007. Det är enligt min mening svår-förståeligt varför begränsningen av beskattningsmakten inte kunde grunda olika situationer i detta mål.

¹¹⁶ Se även Weber s. 596.

etablerat dotterbolag i andra medlemsstater.¹¹⁷ Finansieringskostnader fick dras av i den förstnämnda situationen, men inte i den sistnämnda situationen. EG-domstolen konstaterade att situationerna var jämförbara eftersom dotterbolagens inkomster inte beskattades hos moderbolaget, oavsett om det var fråga om inhemska eller utländska dotterbolag (p. 39). Att de utländska dotterbolagens inkomster inte beskattades i Nederländerna var således inte en relevant skillnad med avseende på de nederländska bestämmelserna om avdragsrätt för finansieringskostnader hos moderbolaget.

I målet *Manninen* var det fråga om nationella bestämmelser som medgav lättnad för ekonomisk dubbelbeskattning vid utdelning från finska företag men inte från företag med säte i andra medlemsstater.¹¹⁸ I båda fallen kunde utdelningen bli föremål för ekonomisk dubbelbeskattning. Den andra medlemsstaten, Sverige, påförde nämligen det ägda bolaget bolagsskatt. Med avseende på bestämmelser som skall undvika dubbelbeskattning förklarade EG-domstolen därför att objektivt jämförbara situationer förelåg (p. 35-37). Det är intressant att notera att beskattningen i Sverige beaktades vid bedömningen av frågan om objektivt jämförbara situationer.¹¹⁹ Ett alternativ hade varit att konstatera att Finland inte påför bolagsskatt på det svenska bolaget men på ett motsvarande finskt bolag, varför inte objektivt jämförbara situationer föreligger. Wattels ståndpunkt är att målet *Manninen* utgör exempel på negativa effekter på grund av förskjutningar av skattebasen varför de finska reglerna inte borde ha ansetts hindra etableringsfriheten.¹²⁰ I målet *FII Group Litigation* var det också fråga om hemstatshinder i form av nationella skattebestämmelser för att hindra kedjebeskattnings på utdelningar.¹²¹ EG-domstolen konstaterade därvid jämförbarhet mellan bolag som erhåller utländsk utdelning och bolag som erhåller inhemsk utdelning. Genererade vinster kan i båda fallen ”principiellt” bli föremål för kedjebeskattnings (p. 62, 89 och 152).

Målet *AMID* gällde hemstatshinder vid en filialetablering i utlandet.¹²² I målet ansåg EG-domstolen att det faktum att friställningsmetoden för undvikande av dubbelbeskattnings tillämpades på den utländska filialen inte utgjorde en skillnad i skattemässig behandling som var relevant när det gäller bestämmelser om att vägra framrullandet av tidigare års underskott som inte var hänförliga till filialen om filialen uppvisat vinster underskottsåret. Ett rent inhemskt bolag som går med förlust befinner sig med avseende

¹¹⁷ Mål C-168/01 *Bosal Holding* p. 27 och 39.

¹¹⁸ Mål C-319/02 *Manninen*.

¹¹⁹ Wattel har kritiserat detta i ett förslag till avgörande, se Douma s. 529 med vidare hänvisning.

¹²⁰ Terra & Wattel s. 58.

¹²¹ Mål C-446/04 *FII Group Litigation*.

¹²² Mål C-141/99 *AMID*. Angående omständigheterna i målet och målets övriga frågor, se avsnitt 3.5.2.2.

på de aktuella skattebestämmelserna i en jämförbar situation med ett företag som också går med förlust i hemviststaten men som går med vinst i en filial utomlands.

De ovan refererade målen kan jämföras med målet *ACT Group Litigation* som gällde hinder i verksamhetsstaten.¹²³ I målet var det fråga om ett system för att medge avräkning hos utdelningsmottagande moderbolag för erlagd bolagsskatt i dotterbolaget. Avräkning medgavs dock inte för utländska moderbolag. EG-domstolen inledde jämförbarhetsbedömningen med att fastställa att medlemsstaterna exklusivt har behörighet att fastställa sin skattebas och skattesats samt att, unilateralt eller bilateralt, fördela dessa beskattningsbefogenheter (p. 50-52). När det gäller att förhindra kedjebeskattnings eller ekonomisk dubbelbeskattnings befinner sig utdelningsmottagande bolag inom landet och utom landet inte i samma situation (p. 58). Detta beror på att dotterbolagsstaten i så fall skulle vara tvungen att avstå från att beskatta en del av den inkomst som genererats på dess territorium (p. 59). EG-domstolen gjorde således uttryckligen en avvägning i jämförbarhetsbedömningen mellan medlemsstaternas skattesuveränitet och EG-fördragets etableringsfrihet. Om källstaten har begränsat sin beskattningsmakt respekteras detta av EG-domstolen, men om källstaten har sträckt ut sin beskattningsmakt på ett sådant sätt att utländska bolag beskattas, föreligger jämförbara situationer (p. 70).

En jämförelse kan dessutom göras med två andra mål som också avsåg hinder i verksamhetsstaten. I det ovan refererade målet *Denkavit* förelåg objektivt jämförbara situationer på grund av att medlemsstaten hade utsträckt sin beskattningsmakt till utländska utdelningar.¹²⁴ Sådan jämförbarhet konstaterades dock trots att källstaten inte beskattade inhemska utdelningar. EG-domstolen tycks ha ansett att undantaget från skatteplikt vad gäller utdelning till hemmahörande personer för att undvika kedjebeskattnings i realiteten var ett undantag från en underliggande skatteplikt för hemmahörande personer (p. 37). Vidare uttalade EG-domstolen i målet *Futura* att om källstaten nekar avdrag för förluster som inte har ett ekonomiskt samband med vinster i källstaten kan detta inte utgöra diskriminering, med hänvisning till ”den skatterättsliga territorialitetsprincipen”.¹²⁵ Det framgår inte klart om EG-domstolen i målet ansåg att förenlighet med EG-fördraget berodde på att situationen inte är objektivt jämförbar med en motsvarande inhemska situation. Trots att det var fråga om en negativ olikbehandling konstaterade dock EG-domstolen att diskriminering inte förelåg. Enligt min mening är dessa tre

¹²³ Mål C-374/04 *ACT Group Litigation*.

¹²⁴ Mål C-170/05 *Denkavit* p. 37. Angående omständigheterna i målet och hur EGD i övrigt besvarade tolkningsfrågorna, se avsnitt 3.5.2.3. Se även t.ex. mål C-311/97 *Royal Bank of Scotland* p. 28.

¹²⁵ Mål C-250/95 *Futura* p. 22. Målets andra tolkningsfråga behandlas i avsnitt 3.4.2.3.

mål exempel på att källstaten kan avgränsa sin beskattningsbehörighet och därmed undvika att beakta avdrag som hänför sig till inkomster utanför denna behörighet.

3.5.3.2 *Slutsatser*

Det framgår av rättspraxis att det skall bedömas om det föreligger någon skillnad mellan den inhemska och den gränsöverskridande etableringen som är relevant med avseende på de bestämmelser som är under bedömande. En sådan relevant skillnad kan vara att medlemsstaten har avgränsat sin beskattningsbehörighet beträffande utländska inkomster. Det kan då vara tillåtet att till exempel vägra avdrag för utländska kostnader eller förluster. Detta tycks dock möjligen endast utgöra en relevant skillnad när det är fråga om hinder i källstater. Hemviststaten har däremot ett större ansvar att beakta avdrag hänförliga till utländska källor.¹²⁶ Denna slutsats kan enligt min mening åtminstone dras av rättspraxis när en hemviststat beskattar den skattskyldige för den världsomspännande vinsten. Det är då inte ens möjligt att olikbehandla ett hemmahörande moderbolag beroende på var ett dotterbolag har hemvist med hänvisning till att utländska dotterbolag inte beskattas. Detta utgör nämligen ingen relevant skillnad i den situationen ens om bestämmelserna på något sätt avser dotterbolaget. Om bedömningen däremot avser en källstat framgår det tydligt att avgränsningen av beskattningsmakten blir viktig.

EG-domstolen tycks alltså anlägga ett gemenskapsperspektiv vid jämförbarhetsbedömningen åtminstone när hemviststaten beskattar enligt hemvistprincipen. Jag uppfattar därvid rättspraxis vid hinder i hemviststaten som att det gäller att fastställa vad de bedömda reglerna har för syfte. Om detta syfte kan uppnås i samma mån även när det gäller den jämförda gränsöverskridande situationen föreligger jämförbara situationer med avseende på dessa regler. Det framgår av rättspraxis att denna bedömning skall göras med beaktande även av bestämmelser i den andra medlemsstaten. I målen *FII Group Litigation* och *Manninen* konstaterar EG-domstolen endast att ekonomisk dubbelbeskattning behövde och kunde undanröjas även i den gränsöverskridande situationen, utan att diskutera hemviststatens avgränsning av beskattningsmakten. Det är däremot svårt att dra några slutsatser av målet *AMID*, eftersom uteslutandet av utländska inkomster ur skattebasen inte torde vara relevant för bedömningen av bestämmelser som vägrar avdrag för underskott i allmänhet. I målen *Marks & Spencer* och *Bosal Holding* konstaterades att situationerna inte var olika enbart på grund av att utländska dotterbolags vinster inte beskattades i ursprungsstaten.

¹²⁶ Jfr Cordewener m.fl. s. 228, Schilcher s. 163 f. och Persson Österman & Ståhl s. 156 f.

Det skulle kunna tyckas att denna rättspraxis talar emot att EG-domstolen skulle betrakta en hemviststats avgränsning av beskattningsmakten som en sådan relevant skillnad att olika situationer föreligger.¹²⁷ Hemviststater har i flera av de behandlade fallen haft ett ansvar att likabehandla gränsöverskridande situationer trots att utländska inkomster inte har beskattats. Samtliga ovannämnda mål utom *AMID* och *Futura* har emellertid gällt situationer där ett moderbolag (eller en aktieägare) har befunnit sig i en stat och ett dotterbolag i en annan. Hemviststaten har i dessa mål beskattat moderbolaget för dess världsomspännande vinst. Denna stat har därvid inte ansetts begränsa beskattningsmakten på ett sådant sätt att det motiverar vägrandet av en skatteförmån som är kopplat till ett annat dotterbolag i en annan stat. Att dotterbolagen inte har beskattats har inte utgjort en relevant skillnad. Det kan hävdas att situationen är en annan när hemviststaten har avgränsat beskattningsbehörigheten avseende ett och samma skattesubjekt genom att till exempel avstå från att beskatta inkomster från utländska filialer.

Enligt min mening talar dock flera argument emot att ett territorialitetsresonemang skulle kunna tillämpas även på hemviststater. EG-domstolens rättspraxis som har avsett hinder i värdstaten vid moder- och dotterbolagsförhållanden talar för att dessa situationer bedöms på samma sätt som värdstatshinder vid filialetableringar. I det ovannämnda målet *ACT Group Litigation* bedömdes det nämligen vara en relevant skillnad att en dotterbolagsstat hade avgränsat beskattningsbehörigheten avseende moderbolagets beskattning. Även målet *Denkavit* tyder på att det inte kan betraktas som en relevant skillnad att hemviststaten har avskurit beskattningsmakten när det gäller hemmahörande subjekt. Detta sågs i målet enbart som ett undantag från en underliggande skatteplikt.

Slutsatsen av detta är enligt min mening att EG-domstolen placerar ett större ansvar på hemviststaten än vad såväl Geelhoed som Wattel anser. Geelhoed tycks anse att gränsen mellan inskränkningar till följd av förskjutningar av skattebasen och inskränkningar till följd av diskriminering bland annat skall dras inom ramen för bedömningen av objektivt jämförbara situationer.¹²⁸ Om hemviststaten har delat upp beskattningsrätten så att de utländska inkomsterna inkluderas får diskriminering inte ske mellan inhemska inkomster och de utländska inkomsterna.¹²⁹ Om källstaten har delat upp beskattningsrätten så att utländska personer omfattas av denna får dessa inte behandlas

¹²⁷ Jfr även Weber s. 610.

¹²⁸ Se för det följande förslag till avgörande av GA Geelhoed i mål C-374/04 *ACT Group Litigation* föredraget den 23 februari 2006 p. 56-57 och p. 66.

¹²⁹ Helt följdriktigt kritiserar GA Geelhoed EGD:s domar i målen *Bosal Holding* och *Marks & Spencer*, se anförda förslag p. 62-65. Enligt Geelhoed var t.ex. kravet på jämförbarhet inte uppfyllt i *Bosal Holding* eftersom "Nederländerna undantar all inkommande vinst från utländska dotterbolag från skatt".

sämre än personer med hemvist i landet. Wattels ovannämnda kritik av målet *Manninen* tyder på att han intar en liknande ståndpunkt som Geelhoed. En skillnad är dock att Geelhoed anser att jämförbarhet förelåg i målet eftersom Finland i båda situationerna beskattade moderbolaget för den världsomspännande vinsten.¹³⁰ Geelhoed anser således här att territorialitet skall föreligga endast vad gäller utdelningsmottagaren medan Wattel anser att det skall föreligga territorialitet med beaktande av beskattningen av såväl ägaren som det ägda bolaget. Det är svårt att förena Geelhoeds och Wattels uppfattningar med diskussionen ovan och särskilt målen *Bosal Holding* och *Marks & Spencer*.

Frågan av betydelse för uppsatsens del är vilka kostnader som hemviststaten måste beakta trots att de helt eller delvis kan vara hänförliga till utländska inkomster. Om en hemviststat har negativt särbehandlat en gränsöverskridande situation (se ovan avsnitt 3.5.2) framgår det enligt min mening av rättspraxis att en hemviststat som inkluderar de utländska inkomsterna i sin skattebas har ett ansvar att även beakta samtliga avdragsgilla poster som är hänförliga till dessa inkomster, på samma sätt som om inkomsterna hade varit inhemska. Hemviststaten har då utsträckt sin beskattningsbehörighet och måste därmed behandla gränsöverskridande verksamheter på samma sätt som rent interna verksamheter. Det finns här ingen relevant skillnad med avseende på de aktuella reglerna om avdragsrätt. Mot bakgrund av ovanstående slutsatser kan det emellertid ifrågasättas om svaret blir ett annat om hemviststaten faktiskt undantar utländska inkomster från beskattning i samma utsträckning som avdragen vägras. Det kan hävdas att ett sådant partiellt undantagande sker när skatten på de utländska inkomsterna nedsätts enligt AvrL. Slutsatsen torde dock bli att det inte är möjligt för en hemviststat att avgränsa beskattningsbehörigheten och slippa beakta avdragsgilla poster.¹³¹

Slutligen kan frågan ställas om det inom ramen för diskrimineringsförbudet kan konstateras att olika situationer föreligger på grund av att en inkomst beskattas även i en annan medlemsstat. I bland annat målet *Manninen* har bestämmelser i andra medlemsstater beaktats när frågan om jämförbarhet bedömts. Enligt målet *Kerckhaert* kan dock inte enbart det faktum att en annan medlemsstat utövar sin beskattningsrätt på en viss inkomst innebära att olika situationer föreligger (se ovan avsnitt 3.4.2.2). Detta kan enligt min mening förklaras med att EG-domstolen tar hänsyn till konflikten mellan medlemsstaternas beskattningsbehörighet när jämförbarhetsfrågan bedöms. Det har ovan

¹³⁰ Jfr förslag till avgörande i mål C-374/04 *ACT Group Litigation* p. 58 och 86 med Terra & Wattel s. 62.

¹³¹ En annan sak är att hemviststatens begränsning av beskattningsmakten sannolikt kan beaktas genom att fördelningen av beskattningsmakten tillämpas som självständig rättfärdigande grund, jfr mål C-446/03 *Marks & Spencer* p. 41-46, mål C-231/05 *Oy AA* p. 51-56 och mål C-470/04 *N* p. 42.

konstaterats att flera medlemsstaters parallella utövande av beskattningsmakt inte kan utgöra ett hinder inom ramen för ett rent restriktionsförbud. Det finns därför inget att invända mot EG-domstolens ståndpunkt att så inte heller kan vara fallet inom ramen för diskrimineringsförbudet. Andra medlemsstaters bestämmelser kan därför enbart beaktas vid jämförbarhetsbedömningen inom ramen för en unilateral olikbehandling.

3.6 Närmare om förhållandet till svensk ordinary credit

Det konstaterades i avsnitt 3.4 att det inte till följd av ett rent restriktionsförbud kan åläggas hemviststaten att undanröja internationell juridisk dubbelbeskattning. Det är inte heller hemviststatens ansvar att neutralisera inskränkningar som uppstår på grund av att medlemsstaterna har varierande skattenivåer. Det förhållandet att den svenska avräkningsmetoden på grund av spärrbeloppet inte avräknar all utländsk skatt om den utländska skatten är högre än den svenska kan alltså inte strida mot etableringsfriheten i detta avseende. Det kan heller inte vara oförenligt med etableringsfriheten att inte hela den svenska skatten nedsätts om den utländska skatten är lägre.

Vidare har fördelningen av avdrag mellan de utländska och de svenska inkomsterna i avsnitt 3.5 prövats i förhållande till etableringsfrihetens diskrimineringsförbud. Utredningen visar för det första att ett hänförande av avdrag till de utländska inkomsterna vid beräkning av spärrbeloppet betraktas som att avdraget anses vara nekat. Detta innebär en negativ olikbehandling vid jämförelse med en motsvarande inhemsk verksamhet, under förutsättning att kraven enligt IL för att bevilja avdragen är uppfyllda. De negativa effekterna synes dock kunna neutraliseras om den andra staten beaktar ett avdrag som denna stat inte har ansvar att beakta. När det vidare gäller jämförbarhetsbedömningen ställs det enligt min mening höga krav på hemviststatens ansvar att beakta den skattskyldiges samtliga avdrag, oavsett om denna stat avgränsar sin beskattningsmakt vad gäller utländska inkomster eller nedsätter skatten på dessa inkomster.

Mot bakgrund av dessa slutsatser synes hanteringen av avdrag i spärrbeloppsformeln ha följande förhållande till diskrimineringsförbudet. Som framgår av jämförbarhetsbedömningen har källstaten sannolikt ansvar att beakta avdrag som är direkt hänförliga till inkomster i denna stat men däremot inte företagsgemensamma kostnader. Avdrag för gemensamma kostnader kan således proportioneras i hemviststaten utan att det uppstår en negativ olikbehandling, under förutsättning att källstaten också proportionerar dem. Till följd av artikel 7.3 i OECD:s modellavtal är det sannolikt att källstaten gör en sådan

proportionering. Däremot synes avdrag som är direkt hänförliga till utländska inkomster inte kunna hänföras till dessa vid spärrbeloppsberäkningen. Detsamma gäller underskott hänförliga till utlandet. Rent skattemässiga avdrag kan inte nekas i Sverige, oavsett om de är gemensamma eller direkt hänförliga till utlandet. Rent skattemässiga avdrag som kan sägas vara gemensamma för verksamheten (till exempel koncernbidrag) är ofta endast avdragsgilla enligt svensk rätt, varför det är osannolikt att de beaktas i utlandet. Alla undersökta avdrag utom företagsgemensamma kostnader måste således hänföras i sin helhet till de svenska inkomsterna vid spärrbeloppsberäkningen om en negativ olikbehandling jämfört med en motsvarande inhemsk situation skall undvikas. Vidare kan som nämnts objektivt jämförbara situationer konstateras trots att hemviststaten helt avstår från att beskatta de utländska inkomsterna eller nedsätter skatten för dem kan innebära att hemviststaten undgår ansvaret att beakta nämnda avdrag. Även om hemviststaten på ett sådant sätt begränsar sin beskattningsmakt måste utländska avdrag således beaktas. En sådan begränsning kan nämligen inte innebära att den utländska filialetableringen inte går att jämföra med en motsvarande rent nationell situation.

Slutsatsen är att det var korrekt av Skatterättsnämnden och Regeringsrätten att tolka spärrbeloppsformeln på ett för de skattskyldiga förmånligt sätt, åtminstone när det gäller rent skattemässiga avdrag och underskott. Ett stort ansvar läggs på hemviststaten att beakta olika avdrag även om detta inte helt och hållet följer av målet *de Groot* som Skatterättsnämnden hänvisade till i RÅ 2004 ref. 132. Det torde vara möjligt att i linje med Regeringsrättens uttalande i Bolidenmålet hänföra gemensamma kostnader till de utländska inkomsterna i spärrbeloppsberäkningen. En EG-konform tolkning av spärrbeloppsformeln talar för att gemensamma kostnader skall proportioneras enligt OECD:s modellavtal, men endast när källstaten också proportionerar dem. Vad gäller hanteringen av kostnader som är direkt hänförliga till den utländska verksamheten tycks den nuvarande svenska regleringen innebära att ett hinder uppstår ett hinder mot etableringsfriheten. Rättsläget är dock relativt osäkert och det skall poängteras att frågan om rättfärdigande av ett hinder mot etableringsfriheten inte har behandlats i uppsatsen.

3.7 Sammanfattande diskussion

För att uppfylla den andra delen av uppsatsens syfte har det i detta kapitel undersökts hur den svenska ordinary credit förhåller sig till etableringsfriheten. Som angavs i syftet har därvid både förenligheten av avräkningsmetoden i sig och den svenska spärrbe-

loppsformeln ställts i relation till etableringsfriheten. Jag avser att i detta avsnitt sammanfatta och kort diskutera vilka slutsatser som kan dras i detta avseende av ovan genomförda utredning av etableringsfriheten.

Det som i doktrinen benämns skillnader mellan skattesystem eller hinder som enbart är en följd av att flera skattesystem existerar parallellt kan inte utgöra ett hinder mot etableringsfriheten. Ovannämnda rättspraxis visar att EG-domstolen anlägger ett gemenskapsperspektiv vid hinderprövningen, men endast när en unilateral negativ olikbehandling föreligger. Reglerna i flera stater beaktas därvid för att balansera staternas skattesuveränitet mot upprätthållandet av den inre marknaden. Detta sker både vid frågan om negativ olikbehandling och vid frågan om jämförbarhet. Sådana hänsyn verkar särskilt kunna tas i de fall där två skattejurisdiktioner på något sätt har inverkat på de negativa effekterna för den skattskyldige. En faktor som EG-domstolen beaktar vid jämförbarhetsbedömningen är hur beskattningsmakten faktiskt används i en medlemsstat.

Det kan emellertid konstateras en negativ olikbehandling även när de negativa effekterna i realiteten orsakas av två skattejurisdiktioner. Det synes dessutom finnas små möjligheter att beakta en hemviststats avgränsning av beskattningsmakten vid jämförbarhetsbedömningen. När väl en medlemsstat (särskilt en hemviststat) unilateralt har olikbehandlat en gränsöverskridande situation jämfört med en motsvarande rent nationell situation finns det alltså en stor risk att detta skall utgöra ett hinder. Negativa effekter uppstår nämligen mycket ofta när två skattejurisdiktioner är inblandade.

Det är alltså inte helt korrekt att kategoriskt skilja mellan diskriminering, skillnader mellan skattesystem och förskjutningar av skattebasen i medlemsstaternas skattesystem. Inom ramen för diskrimineringsförbudet kan skillnader mellan skattesystem beaktas, såväl vid bedömningen av om negativa effekter har uppstått som vid bedömningen av om objektivt jämförbara situationer föreligger. Likaså kan en diskriminering uppkomma delvis till följd av att medlemsstaterna har avgränsat och fördelat sina beskattningsbefogenheter på ett sådant sätt att skattebaserna på olika sätt överlappar varandra. Det kan därför endast skiljas mellan diskriminerande åtgärder och icke-diskriminerande åtgärder. Den närmare gränsdragningen mellan dessa kategorier är mycket oklar.

Mot bakgrund av detta riskerar hanteringen av avdrag i spärrbeloppsformeln att strida mot etableringsfriheten. Det saknar betydelse att det rör sig om ett led i en lindring av dubbelbeskattningen. EG-domstolen synes endast i viss utsträckning godta att avdrag istället medges i andra stater. I övrigt har hemviststaten små möjligheter att undvika en diskriminering om olika avdrag nekats trots skattebefrielse av motsvarande inkomster

(se avsnitt 3.5). Anledningen till att det vid jämförbarhetsbedömningen läggs ett stort ansvar på hemviststaten är enligt min mening att denna stat har en möjlighet att beakta en persons alla intäkter och avdrag. Om en hemviststat avgränsar bort beskattningen av utländska inkomster och kostnader drabbas den skattskyldige negativt. Avdrag måste kunna beaktas åtminstone en gång, och ibland både i hemviststaten och i källstaten.¹³² Precis som när det gäller personliga avdrag läggs det därför ett stort ansvar på hemviststaten. Detta innebär att hinder som är ett resultat av förskjutningar av skattebasen inte alltid är förenliga med etableringsfriheten, utan endast under vissa förutsättningar.

4 Avslutning

Avslutningsvis kan det sägas att Regeringsrättens försiktiga inställning till att hänföra avdrag till de utländska inkomsterna i spärrbeloppsformeln synes vara motiverad ur ett EG-rättsligt perspektiv. Åtminstone verkar det inte generellt, såsom uttryckts i doktrinen, inom ramen för hinderprövningen kunna tas någon hänsyn till att överlappande skattebaser får den skattskyldiges beskattning att bli fragmenterad. Enligt min mening är det emellertid motiverat att dessa hänsyn åtminstone kan tas inom ramen för rättfärdigandebedömningen. Särskilt påkallat är det att avdrag direkt hänförliga till utländska inkomster skall kunna hänföras till dessa inkomster i spärrbeloppsformeln, eftersom den skattskyldige åtnjuter en proportionellt lika stor nedsättning av skatten.

¹³² Jfr Terra & Wattel s. 62 f. och Weber s. 599.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Propositioner

Prop. 1966:127 med förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen m.m.

Prop. 1982/83:14 om avräkning av utländsk skatt.

Prop. 1985/86:131 om den skattemässiga behandlingen av kostnader vid viss verksamhet i utlandet m.m.

Prop. 1989/90:110 Reformerad inkomst- och företagsbeskattning.

Prop. 1999/00:2 Inkomstskattelagen.

Statens offentliga utredningar

SOU 1962:59 Internationella skattefrågor: betänkande av dubbelbeskattningssakkunniga.

Övrigt

SKV, PM 2006-03-20, Metoder för att undvika internationell dubbelbeskattning.

Rättsfall

Europeiska unionen

2/74 Jean Reyners v. Belgian State [1974] ECR 631

120/78 Rewe-Central AG v. Bundesmonopolverwaltung für Branntwein ("Cassis de Dijon") [1979] ECR 649

283/81 Srl CILFIT and Lanificio di Gavardo SpA v. Ministero della sanità [1982] ECR 03415

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

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

C-92/92 and C-326/92 Phil Collins v. Imtrat Handelsgesellschaft GmbH and Patricia Im- und Export Verwaltungsgesellschaft mbH and Leif Emanuel Kraul v. EMI Electrola GmbH [1993] ECR I-05145

- C-279/93 Finanzamt Köln-Altstadt mot Roland Schumacker REG 1995 s. I-00225
- C-415/93 Union royale belge des sociétés de football association ASBL mot Jean-Marc Bosman, Royal club liégeois SA mot Jean-Marc Bosman m.fl. och Union des associations européennes de football (UEFA) mot Jean-Marc Bosman REG 1995 s. I-04921
- C-55/94 Reinhard Gebhard mot Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano REG 1995 s. I-04165
- C-53/95 Inasti (Institut national d'assurances sociales pour travailleurs indépendants) mot Hans Kemmler REG 1996 s. I-00703
- C-250/95 Futura Participations SA och Singer mot Administration des contributions REG 1997 s. I-02471
- C-336/96 Makarna Robert Gilly mot Directeur des services fiscaux du Ras-Rhin REG 1998 s. I-02793
- C-307/97 Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland mot Finanzamt Aachen-Innenstadt REG 1999 s. I-06161
- C-311/97 Royal Bank of Scotland plc mot Elliniko Dimosio (grekiska staten) REG 1999 s. I-02651
- C-35/98 Staatssecretaris van Financiën mot B.G.M. Verkooijen REG 2000 s. I-04071
- C-141/99 Algemene Maatschappij voor Investing en Dienstverlening NV (AMID) mot Belgische Staat REG 2000 s. I-11619
- C-285/00 F.W.L. de Groot mot Staatssecretaris van Financiën REG 2002 s. I-11819
- C-324/00 Lankhorst-Hohorst GmbH mot Finanzamt Steinfurt REG 2002 s. I-11779
- C-168/01 Bosal Holding BV mot Staatssecretaris van Financiën REG 2003 s. I-09409
- C-315/02 Anneliese Lenz mot Finanzlandesdirektion für Tirol REG 2004 s. I-07063
- C-319/02 Petri Manninen REG 2004 s. I-07477
- C-403/03 Egon Schempp mot Finanzamt München V REG 2005 s. I-06421
- C-446/03 Marks & Spencer plc mot David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes) REG 2005 s. I-10837
- C-374/04 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation mot Commissioners of Inland Revenue REG 2006 s. I-11673
- C-446/04 Test Claimants in the FII Group Litigation mot Commissioners of Inland Revenue REG 2006 s. I-11753
- C-470/04 N mot Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo REG 2006 s. I-07409

C-513/04 Mark Kerckhaert och Bernadette Morres mot Belgische Staat REG 2006 s. I-10967

C-170/05 Denkavit International BV och Denkavit France SARL mot Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie REG 2006 s. I-11949

C-379/05 Amurta S.G.P.S. mot Inspecteur van de Belastingdienst (ännu ej avgjort)

Sverige

RÅ 1999 ref. 65

RÅ 2001 ref. 43

RÅ 2002 not. 207

RÅ 2004 ref. 132 I-II

RÅ 2005 ref. 57

RR:s dom den 31 maj 2007 i mål 2220-06.

SRN:s förhandsbesked den 31 augusti 2004. SKV:s rättsfallsprotokoll nr 21/04. (Ej överklagat.)

Litteratur

Aldén, S. & Nylén, H., Avräkning av utländsk skatt mot avkastningsskatt, Svensk Skattetidning 2002 s. 215-221.

Cordewener, A., Dahlberg, M., Pistone, P., Reimer, E. & Romano, C., The Tax Treatment of Foreign Losses: Ritter, M & S, and the Way Ahead (Part Two), European Taxation 2004 s. 218-233.

Craig, P. & de Búrca, G., EU Law: text, cases and materials, 3 uppl., Oxford 2003.

Dahlberg, M., Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital, Haag 2005. (cit. Dahlberg)

Dahlberg, M., Internationell beskattning – en lärobok, Lund 2005.

Douma, S., The Three Ds of Direct Tax Jurisdiction: Disparity, Discrimination and Double Taxation, European Taxation 2006 s. 522-533.

Farmer, P., The Court's case law on taxation: a castle built on shifting sands?, EC Tax Review 2003 s. 75-81.

Handledning för internationell beskattning 2007, Skatteverket, Stockholm 2007.

Lang, M., Direct Taxation: Is the ECJ Heading in a New Direction?, European Taxation 2006 s. 421-430.

- Lehner, M., Avoidance of Double Taxation within the European Union: Is There an Obligation under EC Law? I: Tax Treaty Law and EC Law. Lang, M., Schuch, J. & Staringer, C. (red.), Wien 2007.
- Lindencrona, G., Juridik och matematik – nyare praxis på den svenska skatteavräkningslagen. I: Festskrift till Edward Andersson, Helsingfors 2003, s. 114-126.
- Loukota, W., The Credit Method and Community Law. I: Tax Treaty Law and EC Law. Lang, M., Schuch, J. & Staringer, C. (red.), Wien 2007.
- OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital (condensed version), Paris 2005. (cit. OECD:s modellavtal)
- O’Shea, T., Dividend Taxation Post-Manninen: Shifting Sands or Solid Foundations?, Tax Notes International 2007 s. 887-918.
- Persson Österman, R. & Ståhl, K., EG-skatterätt, 2 uppl., Uppsala 2006.
- Ståhl, K., EG-domstolens domar, Skattenytt 2007 s. 350-361.
- Terra, B. & Wattel, P., European Tax Law, 4 uppl., Deventer 2005.
- von Uthmann, K., Klargörande om avdrag för kostnader i samband med avräkning av utländsk skatt?, Svensk Skattetidning 2004 s. 480-484.
- Vanistendael, F., The ECJ at the Crossroads: Balancing Tax Sovereignty against the Imperatives of the Single Market, European Taxation 2006 s. 413-420.
- Wattel, P., Corporate tax jurisdiction in the EU with respect to branches and subsidiaries; dislocation distinguished from discrimination and disparity; a plea for territoriality, EC Tax Review 2003 s. 194-202.
- Weber, D., In Search of a (New) Equilibrium Between Tax Sovereignty and the Freedom of Movement Within the EC, Intertax 2006 s. 585-616.