

Innehåll

1 Sammanfattning	3
2 Lagtext	7
2.1 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	7
2.2 Förslag till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt	19
3 Bakgrund	23
3.1 Inledning	23
3.2 Diskrimineringsförbud i skatteavtal	24
3.3 Etableringsfriheten i EG-rätten	25
4 Överväganden och förslag	31
4.1 Skattskyldighet för utdelning på andelar	31
4.2 Utdelning av andelar i dotterbolag	37
4.3 Koncernbidrag	42
4.4 Kommissionärsförhållanden	55
4.5 Avräkningslagen	57
5 Offentligfinansiella konsekvenser	59
6 Författningskommentar	61
6.1 Förslaget till lagen om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	61
6.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt	65

1 Sammanfattning

I promemorian behandlas vissa nationella regler som vid inkomstbeskattningen i dag gynnar svenska företag i förhållande till utländska företag i samma situation eller gynnar investeringar i Sverige framför investeringar i utlandet. I promemorian förslås ändringar i reglerna om skattefria utdelningar i vissa fall, utskiftningar från ekonomiska föreningar, koncernbidrag, kommissionärförhållanden och avräkning av utländsk skatt. Slutligen föreslås terminologiska anpassningar i vissa bestämmelser i inkomstskattelagen (1999:1229, IL).

Utdelningar på näringsbetingade andelar

Enligt gällande regler i 24 kap. 15 och 20 §§ IL kan bara svenska företag ta emot skattefri utdelning på näringsbetingade andelar. I promemorian föreslås att ett utländskt bolag som bedriver näringsverksamhet här vid ett fast driftställe skall jämföras med ett svenskt företag. Det utländska bolaget måste dock höra hemma inom en stat i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) och motsvara ett sådant svenskt företag som kan ta emot skattefri utdelning.

Lex Asea

Lex Asea gör det möjligt att dela upp företag utan omedelbara inkomstskattekonsekvenser. Ett moderbolag som delar ut andelarna i ett dotterbolag måste dock enligt gällande bestämmelser i 42 kap. 16 § IL vara svenskt. I promemorian föreslås att bestämmelserna också skall gälla utländska moderbolag.

Utskiftning från ekonomiska föreningar

Om en svensk ekonomisk förening ombildas till ett svenskt aktiebolag, skall aktier som skiftas ut till medlemmarna inte behandlas som utdelning (42 kap. 20 § IL). I promemorian föreslås att utländska bolag som motsvarar svenska aktiebolag eller ekonomiska föreningar skall jämföras med svenska företag om de utländska bolagen hör hemma i en stat inom EES.

Utskiftning i annat fall då föreningen upplöses behandlas enligt gällande rätt som utdelning om den ekonomiska föreningen är svensk (42 kap. 19 § IL). I promemorian föreslås att motsvarande skall gälla om den ekonomiska föreningen är ett utländskt bolag som hör hemma i en stat inom EES.

Koncernbidrag

Koncernbidrag kan i dag enligt 35 kap. IL bara lämnas mellan svenska företag och vidarebefordras genom sådana företag. I promemorian föreslås att utländska bolag som hör hemma i en stat inom EES jämföras med motsvarande svenska företag om

- både givare och mottagare är skattskyldiga för näringsverksamhet i Sverige,
- koncernbidraget skall tas upp som intäkt i näringsverksamhet som bedrivs i Sverige, och
- näringsverksamheten som koncernbidraget hänförs till inte är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal.

Kommissionärsförhållanden

Med kommissionärsföretag avses enligt 36 kap. 2 § IL ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening som bedriver näringsverksamhet i eget namn för ett annat svenskt aktiebolags eller en svensk ekonomisk förenings räkning. Med kommittentföretag avses det bolag eller den förening för vars räkning verksamheten bedrivs. I promemorian föreslås att utlandsägda fasta driftställen jämföras med svenska företag om det utländska bolaget motsvarar

ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening och hör hemma i en stat inom EES.

Om det utländska företaget är kommittentföretag krävs att kommissionärsverksamheten hänförs till det utländska företagets fasta driftställe i Sverige.

Avräkningslagen

Lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt, AvrL, gäller bara för personer som är obegränsat skattskyldiga i Sverige. Fysiska och juridiska personer som hör hemma i utlandet och har fast driftställe i Sverige föreslås också få tillämpa reglerna i AvrL.

2 Lagtext

2.1 Förslag till lag om ändring i inkomstkattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstkattelagen (1999:1229)

dels att 11 kap. 26 §, 12 kap. 24 och 25 §§, 17 kap. 6 och 7 §§, 24 kap. 15 och 20 §§, 35 kap. 3–5 §§, 40 kap. 6 §, 42 kap. 16 §, 48 kap. 8 och 9 §§ och 61 kap. 19 § samt rubrikerna närmast före 17 kap. 6 § och 48 kap. 8 och 9 §§ skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas tre nya paragrafer, 35 kap. 2 a §, 36 kap. 2 a §, och 42 kap. 20 a § samt närmast före 17 kap. 7 § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

11 kap.

26 §

Förmån av resa inom *eller mellan Europeiska unionens medlemsländer eller EES-länderna* till eller från anställningsintervju skall inte tas upp. Detta gäller också ersättning för sådan resa till den del ersättningen inte överstiger utgifterna för resan och, när det gäller resa med egen bil, inte överstiger avdragsbeloppet enligt 12 kap. 27 §.

Förmån av resa inom *Europeiska ekonomiska samarbetsområdet* till eller från anställningsintervju skall inte tas upp. Detta gäller också ersättning för sådan resa till den del ersättningen inte överstiger utgifterna för resan och, när det gäller resa med egen bil, inte överstiger avdragsbeloppet enligt 12 kap. 27 §.

12 kap.**24 §**

När en skattskyldig på grund av sitt arbete vistas på en annan ort än den där han eller hans familj bor, skall **u**-gifter för hemresor dras av, om avståndet mellan hemorten och arbetsorten är längre än 50 kilometer. Avdrag skall göras för högst en hemresa per vecka och bara för utgifter för resor inom *eller mellan Europeiska unionens medlemsländer eller EES-länderna*.

Avdraget skall beräknas efter utgiften för det billigaste färdsatet. Skäliga utgifter för flygresor och utgifter för tågresa skall dock dras av.

Om det saknas godtagbara allmänna kommunikationer, skall **u**-gifter för resa med egen bil eller med den skattskyldiges förmånsbil dras av med det belopp som gäller för resor mellan bostaden och arbetsplatsen enligt 27 och 29 §§. Detta gäller också den som använt en förmånsbil som en närstående till honom eller hans sambo men inte han själv är skattskyldig för.

25 §

Utgifter för särskilda resor inom *eller mellan Europeiska unionens medlemsländer eller EES-länderna* i samband med att den skattskyldige börjar eller slutar en tjänst skall dras av. Bestämmelserna i 24 § andra och tredje styckena tillämpas också för sådana avdrag.

När en skattskyldig på grund av sitt arbete vistas på en annan ort än den där han eller hans familj bor, skall **u**-gifter för hemresor dras av, om avståndet mellan hemorten och arbetsorten är längre än 50 kilometer. Avdrag skall göras för högst en hemresa per vecka och bara för utgifter för resor inom *Europeiska ekonomiska samarbetsområdet*.

Utgifter för särskilda resor inom *Europeiska ekonomiska samarbetsområdet* i samband med att den skattskyldige börjar eller slutar en tjänst skall dras av. Bestämmelserna i 24 § andra och tredje styckena tillämpas också för sådana avdrag.

17 kap.**6 §**Andelar som förvärvas genom vissa utdelningar och utskiftningar

För andelar som förvärvas genom sådan utdelning av ~~an~~delar i dotterbolag som avses i 42 kap. 16 § *skall* som anskaffningsvärde anses så stor del av anskaffningsvärdet för aktierna *i det utdelande bolaget* som motsvarar den förändring i marknadsvärdet som utdelningen *inneburit* för dessa aktier. Anskaffningsvärdet för aktierna *i det utdelande bolaget* skall minskas i motsvarande mån.

Om den som förvärvar *aktier* genom utdelning utan att äga aktier i *det utdelande bolaget* har lämnat ersättning för rätten till utdelning, anses ersättningen som anskaffningsvärde. Om någon ersättning inte *har lämnats*, är anskaffningsvärdet noll.

Andelar som förvärvas genom genom utdelning i vissa fall

För andelar som förvärvas genom sådan utdelning av ~~an~~delar i dotterbolag som avses i 42 kap. 16 §, anses som anskaffningsvärde så stor del av anskaffningsvärdet för aktierna i *moderbolaget* som motsvarar den förändring i marknadsvärdet som utdelningen *medför* för dessa aktier. Anskaffningsvärdet för aktierna i *moderbolaget* skall minskas i motsvarande mån.

Om den som förvärvar *andelar* genom utdelning utan att äga aktier i *moderbolaget* lämnar ersättning för rätten till utdelning, anses ersättningen som anskaffningsvärde. Om någon ersättning inte *lämnas*, är anskaffningsvärdet noll.

Aktier som förvärvas genom utskiftning i vissa fall**7 §**

För aktier som förvärvas genom *sådan* utskiftning från en ekonomisk förening som

För aktier som förvärvas genom utskiftning från en ekonomisk förening *vid en sådan*

avses i 42 kap. 20 § skall som anskaffningsvärde anses anskaffningsvärdet för andelarna i den förening som *skiftat* ut aktierna.

ombildning av en svensk ekonomisk förening till aktiebolag som avses i 42 kap. 20 §, skall som anskaffningsvärde anses anskaffningsvärdet för andelarna i den förening som *skiftar* ut aktierna.

24 kap.

15 §

Utdelning på näringsbetingade andelar i svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar skall inte tas upp, *om den tas emot av*

- ett sådant svenskt aktiebolag eller en sådan svensk ekonomisk förening som inte är investmentföretag eller förvaltningsföretag,

- en sådan svensk stiftelse eller svensk ideell förening som inte omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i 7 kap.,

- en svensk sparbank, eller
- ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag

Utdelning på näringsbetingade andelar i svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar skall inte tas upp av

1. ett sådant svenskt aktiebolag eller en sådan svensk ekonomisk förening som inte är investmentföretag eller förvaltningsföretag,

2. en sådan svensk stiftelse eller svensk ideell förening som inte omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i 7 kap.,

3. en svensk sparbank, eller

4. ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag.

Vid tillämpning av bestämmelserna i första stycket skall ett utländskt bolag, som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och motsvarar ett svenskt företag som avses i första stycket 1–

4, behandlas som ett sådant företag.

20 §

Utdelning på andelar i en utländsk juridisk person skall inte tas upp av ett svenskt företag om

Utdelning på andelar i en utländsk juridisk person skall inte tas upp av ett företag om

1. utdelningen på grund av 12–19 §§ inte skulle ha tagits upp om den utdelande juridiska personen hade varit svensk, och
2. inkomstbeskattningen av den utländska juridiska personen är jämförlig med inkomstbeskattningen enligt denna lag av ett svenskt företag med motsvarande inkomster.

35 kap.

2 a §

Vid tillämpning av bestämmelserna i detta kapitel skall ett utländskt bolag, som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och som motsvarar ett svenskt företag som anges i dessa bestämmelser, behandlas som ett sådant företag, om både givaren och mottagaren av koncernbidraget är skattskyldiga för näringsverksamhet i Sverige och koncernbidraget utgör inkomst i mottagarens näringsverksamhet.

3 §

Ett koncernbidrag från ett moderföretag till ett helägt dotterföretag eller från ett helägt dotterföretag till ett moderföretag skall dras av under förutsättning att

1. varken givaren eller mottagaren är ett privatbostadsföretag, investmentföretag eller förvaltningsföretag,

2. både givaren och mottagaren redovisar bidraget öppet i självdeklarationen vid samma års taxering,

3. dotterföretaget har varit helägt under givarens och mottagarens hela beskattningsår eller sedan dotterföretaget började bedriva näringsverksamhet av något slag,

4. mottagaren inte enligt ett skatteavtal skall anses ha hemvist i en utländsk stat, *och*

4. mottagaren inte enligt ett skatteavtal skall anses ha hemvist i en utländsk stat *om inte annat följer av andra stycket,*

5. *näringsverksamheten som koncernbidraget hänförs till inte är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal, och*

5. om bidraget lämnas från dotterföretaget till moderföretaget, utdelning under beskattningsåret från dotterföretaget inte skall tas upp hos moderföretaget.

6. om bidraget lämnas från dotterföretaget till moderföretaget, utdelning under beskattningsåret från dotterföretaget inte skall tas upp hos moderföretaget.

Första stycket 4 gäller inte om mottagaren är ett sådant utländskt bolag som avses i 2 a §.

4 §

Ett koncernbidrag från ett helägt dotterföretag till ett annat helägt dotterföretag till

Ett koncernbidrag från ett helägt dotterföretag till ett annat helägt dotterföretag till

samma moderföretag skall dras av, om de förutsättningar som anges i 3 § 1–4 är uppfyllda och

samma moderföretag skall dras av, om de förutsättningar som anges i 3 § *första stycket* 1–5 är uppfyllda och

1. moderföretaget är ett investmentföretag eller förvaltningsföretag,

2. utdelning under beskattningsåret från det dotterföretag som ger koncernbidraget inte skall tas upp av moderföretaget, eller

3. utdelning under beskattningsåret från det dotterföretag som tar emot koncernbidraget skall tas upp av moderföretaget.

5 §

Ett koncernbidrag från ett moderföretag till ett annat svenskt aktiebolag än ett helägt dotterföretag skall dras av, om de förutsättningar som anges i 3 § 1, 2 och 4 är uppfyllda och om ägarförhållandena under givarens och mottagarens hela beskattningsår eller sedan mottagaren började bedriva näringsverksamhet av något slag har varit sådana att mottagaren genom fusioner mellan moderföretag och dotterbolag har kunnat gå upp i moderföretaget. Fusion skall anses kunna äga rum när ett moderföretag äger mer än 90 procent av aktierna i ett dotterbolag, men inte i andra fall.

Ett koncernbidrag från ett moderföretag till ett annat svenskt aktiebolag än ett helägt dotterföretag skall dras av, om de förutsättningar som anges i 3 § *första stycket* 1, 2, 4 och 5 är uppfyllda och om ägarförhållandena under givarens och mottagarens hela beskattningsår eller sedan mottagaren började bedriva näringsverksamhet av något slag har varit sådana att mottagaren genom fusioner mellan moderföretag och dotterbolag har kunnat gå upp i moderföretaget. Fusion skall anses kunna äga rum när ett moderföretag äger mer än 90 procent av aktierna i ett dotterbolag, men inte i andra fall.

36 kap.*2 a §*

Vid tillämpning av bestämmelserna i detta kapitel skall ett utländskt bolag, som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och motsvarar ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening, behandlas som ett sådant företag, om det utländska bolaget bedriver näringsverksamhet vid ett fast driftställe i Sverige.

Om det utländska bolaget är kommittentföretag gäller första stycket bara under förutsättning att inkomsten från kommissionärsverksamheten skall tas upp i näringsverksamheten som bedrivs vid det fasta driftstället.

40 kap.**6 §**

Med koncern avses i detta kapitel

- en koncern enligt någon av de bestämmelser som anges i 5 § första stycket,
- när det gäller svenska ideella föreningar, en koncern enligt 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554), och
- en motsvarande utländsk företagsgrupp, om moderföretaget hör hemma i en *medlemsstat i Europeiska unionen* eller är ett sådant ut-
- en motsvarande utländsk företagsgrupp, om moderföretaget hör hemma i en *stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet* eller är

ländskt bolag som avses i 6 kap. 10 §. ett utländskt bolag.

42 kap.

16 §

Utdelning från ett svenskt aktiebolag (moderbolaget) i form av andelar i ett dotterbolag skall inte tas upp om

Utdelning, från ett svenskt aktiebolag *eller ett utländskt bolag som motsvarar ett svenskt aktiebolag* (moderbolaget), i form av andelar i ett dotterbolag skall inte tas upp om

1. utdelningen lämnas i förhållande till innehavda aktier i moderbolaget,

2. aktierna i moderbolaget är marknadsnoterade,

3. samtliga moderbolagets andelar i dotterbolaget delas ut,

4. andelar i dotterbolaget efter utdelningen inte innehas av något företag som tillhör samma koncern som moderföretaget,

5. dotterbolaget är ett svenskt aktiebolag eller ett utländskt bolag, och

6. dotterbolagets näringsverksamhet till huvudsaklig del består av rörelse eller, direkt eller indirekt, innehav av andelar i sådana företag som till huvudsaklig del bedriver rörelse och i vilka dotterbolaget, direkt eller indirekt, innehar andelar med ett sammanlagt röstetal som motsvarar mer än hälften av röstetalet för samtliga andelar i företaget.

Första stycket gäller även om mottagaren av utdelningen inte äger aktierna i det utdelande bolaget.

I 48 kap. 8 § finns bestämmelser om anskaffningsutgiften på andelarna i moderbolaget och dotterbolaget.

20 a §

Vid tillämpning av bestämmelserna i 19 och 20 §§ skall ett utländskt bolag, som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska

samarbetsområdet och motsvarar en svensk ekonomisk förening, behandlas som en sådan. Vid tillämpning av bestämmelserna i 20 § skall ett utländskt bolag, som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och motsvarar ett svenskt aktiebolag, behandlas som ett sådant.

48 kap.

Andelar som erhålls genom utdelning i vissa fall

Andelar som förvärvas genom utdelning i vissa fall

8 §

För andelar som *erhålls* genom sådan utdelning av andelar i dotterbolag som avses i 42 kap. 16 §, anses som anskaffningsutgift så stor del av omkostnadsbeloppet för aktierna i moderbolaget – beräknat vid tidpunkten för utdelningen – som motsvarar den förändring i marknadsvärdet på dessa aktier som utdelningen medför.

När det senare skall beräknas ett omkostnadsbelopp för aktierna i moderbolaget, skall den genomsnittliga anskaffningsutgiften minskas i motsvarande mån.

Om den som *erhåller* andelar i utdelning utan att äga aktier i moderbolaget lämnar ersättning för rätten till utdel-

För andelar som *förvärvas* genom sådan utdelning av andelar i dotterbolag som avses i 42 kap. 16 §, anses som anskaffningsutgift så stor del av omkostnadsbeloppet för aktierna i moderbolaget – beräknat vid tidpunkten för utdelningen – som motsvarar den förändring i marknadsvärdet som utdelningen medför för dessa aktier.

Om den som *förvärvar* andelar genom utdelning utan att äga aktier i moderbolaget lämnar ersättning för rätten till

ning, anses ersättningen som anskaffningsutgift. Om någon ersättning inte lämnas, är *de utdelade andelarnas anskaffningsutgift* noll.

Aktier som *erhålls* genom utskiftning i vissa fall

utdelning, anses ersättningen som anskaffningsutgift. Om någon ersättning inte lämnas, är *anskaffningsutgiften* noll.

Aktier som *förvärvas* genom utskiftning i vissa fall

9 §

För aktier som *erhålls* genom utskiftning från en ekonomisk förening vid sådan ombildning av en *svensk* ekonomisk förening till aktiebolag som avses i 42 kap. 20 §, *anses* som anskaffningsutgift det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelarna i föreningen hade avyttrats vid tidpunkten för utskiftningen.

För aktier som *förvärvas* genom utskiftning från en ekonomisk förening vid sådan ombildning av en ekonomisk förening till aktiebolag som avses i 42 kap. 20 §, *skall* som anskaffningsutgift *anses* det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelarna i föreningen hade avyttrats vid tidpunkten för utskiftningen.

61 kap.

19 §

Som synnerliga skäl för att justera värdet av bilförmån nedåt anses

- att bilen använts som arbetsredskap,
- att bilen använts i taxinäring, att den körts minst 6 000 mil i verksamheten under kalenderåret och att dispositionen för privat körning varit begränsad i mer än ringa utsträckning, eller
- att det finns liknande omständigheter.

Värdet av bilförmån skall justeras nedåt också när bilen ingår i en större grupp av bilar som deltar i ett test eller liknande för att prova ut ny eller förbättrande miljö- eller säker-

Värdet av bilförmån skall justeras nedåt också när bilen ingår i en större grupp av bilar som deltar i ett test eller liknande för att prova ut ny eller förbättrande miljö- eller säker-

hetsteknik eller dylikt och bilen i det utförandet inte finns att köpa på den allmänna marknaden inom *Europeiska unionens medlemsländer eller EES-länderna*.

hetsteknik eller dylikt och bilen i det utförandet inte finns att köpa på den allmänna marknaden inom *Europeiska ekonomiska samarbetsområdet*.

Om bilen är utrustad med teknik för drift helt eller delvis med miljövänligare drivmedel än bensin och dieselolja eller med elektricitet och bilens nybilspris därför är högre än nybilspriset för närmast jämförbara bil utan sådan teknik, skall förmånsvärdet justeras nedåt till en nivå som motsvarar förmånsvärdet för den jämförbara bilen.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2001.

Bestämmelserna i 40 kap. 6 § i sin nya lydelse tillämpas på beskattningsår som påbörjas efter den 1 januari 2001 eller senare.

2.2 Förslag till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt

dels att 1 och 2 §§ skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 2 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1¹ §

Om en obegränsat skattskyldig har haft intäkt

Om en obegränsat skattskyldig har haft intäkt *eller en begränsat skattskyldig har haft sådan intäkt som hänför sig ett fast driftställe i Sverige*

a) som medtagits vid taxering enligt inkomstskattelagen (1999:1229),

b) för vilken han beskattats i utländsk stat, och

c) som enligt skattelagstiftningen i den utländska staten anses härröra därifrån,

har han – med den inskränkning som följer av 2 § – genom avräkning av den del av den utländska skatten som belöper sig på intäkten rätt att erhålla nedsättning av statlig inkomstskatt och kommunal inkomstskatt enligt 4–13 §§.

Motsvarande gäller i tillämpliga delar i fall en fysisk person enligt lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt skall betala fastighetsskatt för en privatbostad som är belägen utomlands.

Om ett svenskt företag vid en prövning enligt 24 kap. 20 § inkomstskattelagen inte kan visa att inkomstbeskattningen av den utländska juridiska personen är jämförlig med inkomstbeskattningen

¹ Senaste lydelse 1999:1255.

enligt nämnda lag av ett svenskt företag med motsvarande inkomster men övriga förutsättningar för skattefrihet för utdelningen är uppfyllda, gäller följande. Utöver den avräkning som medges enligt första stycket och enligt dubbelbeskattningsavtal, har företaget rätt att genom avräkning erhålla nedsättning av statlig inkomstskatt med ett belopp som motsvarar tretton procent av utdelningens bruttobelopp. Vid en sådan avräkning gäller 4–13 §§ i tillämpliga delar.

2 §²

Rätt till avräkning enligt 1 § första stycket föreligger inte om statlig inkomstskatt, kommunal inkomstskatt, den utländska skatten samt den utländska intäkten omfattas av dubbelbeskattningsavtal. Med att den utländska intäkten omfattas av dubbelbeskattningsavtal avses även fall då någon intäkt av en privatbostad som är belägen utomlands inte uppburits men, om sådan intäkt hade uppburits, denna omfattats av dubbelbeskattningsavtal. Rätt till avräkning enligt 1 § andra stycket föreligger inte om statlig fastighetsskatt omfattas av dubbelbeskattningsavtal. Vid avräkning med stöd av dubbelbeskattningsavtal tillämpas dock 4–13 §§.

Bestämmelserna i första stycket tillämpas inte då en begränsat skattskyldig har rätt till avräkning av utländsk skatt enligt 1 § första stycket.

2 a §

Termer och uttryck som används i denna lag har samma betydelse och tillämpningsområde som i inkomstskattelagen (1999:1229) om inte annat

² Senaste lydelse 1999:1255.

anges eller framgår av sammanhanget.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2001 och tillämpas första gången vid 2002 års taxering.

3 Bakgrund

3.1 Inledning

För inte så länge sedan bestod de flesta koncerner i Sverige av enbart svenska företag i koncernen. Utvecklingen har lett till att allt fler koncerner i svenskt näringsliv har utländska inslag. Samtidigt har vi iklätt oss internationella åtaganden som förbjuder diskriminering av utländska intressen och inskränkningar i etableringsfriheten. Detta följer inte enbart av bestämmelserna i de skatteavtal som Sverige ingått med andra länder utan också av vårt inträde i den Europeiska unionen.

I promemorian behandlas nationella regler som i dag gynnar svenska företag i förhållande till utländska företag i samma situation. Det gäller reglerna om skattefria utdelningar i vissa fall, koncernbidrag, kommissionärförhållanden och avräkning av utländsk skatt. Avsikten är inte att ge en heltäckande redogörelse av ämnet inom företagsskatteområdet. Frågor som ryms inom befintliga utredningars uppdrag, t.ex. frågan om beskattningen av utländska skadeförsäkringsföretag som behandlas av Utredningen (Fi 1998:11) om vissa internationella företagsskattefrågor (Dir. 1998:74), faller utanför framställningen.

I detta kapitel lämnas en beskrivning över vad som gäller i fråga om diskriminering enligt det modellavtal som publicerats av Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) och enligt fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen (EG-fördraget).

3.2 Diskrimineringsförbud i skatteavtal

Enligt OECD:s modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet får en avtalsslutande stat inte behandla företag som ägs av person eller personer med hemvist i en annan avtalsslutande stat sämre än vad den behandlar andra företag (den s.k. ägarregeln i artikel 24.5). En avtalsslutande stat får inte heller vid beskattningen behandla ett fast driftställe (t.ex. en filial) till ett företag i en annan avtalsslutande stat mindre fördelaktigt än ett företag med hemvist i denna stat (den s.k. filialregeln i artikel 24.3). Diskrimineringsreglerna innebär att vi från svensk sida garanterar att utlandsägda svenska företag eller fasta driftställen i princip skall ges samma skattemässiga behandling som gäller för svenska företag med svenska ägare.

Interna svenska skatteregler diskriminerar i princip inte bolag som enligt vår bolagsrättsliga lagstiftning är svenska även om de är utlandsägda. Däremot finns det regler som diskriminerar utlandsägda fasta driftställen som bedriver skattepliktig verksamhet i Sverige. Vidare kan förmåner nekas på den grunden att det i en koncern ingår utländska företag.

I flertalet skatteavtal som Sverige ingått finns det regler om förbud mot diskriminering. I de allra flesta fall är dessa regler utformade enligt OECD:s modellavtal.

Koncernbidragsreglernas tillämpningsområde har i praktiken utvidgats genom tillämpning av den nämnda ägarregeln. Motsvarande gäller tillämpningsområdet för bestämmelserna om skattefria utdelningar enligt filialregeln. Ett utlandsägt fast driftställe i Sverige kan få avräkning av utländsk skatt med tillämpning av filialregeln.

Två svenska aktiebolag med samma utländska moderföretag anses på grund av ägarregeln sinsemellan kunna lämna och ta emot koncernbidrag med skatterättslig verkan. Rättsfallet RÅ 1987 ref. 158 gällde tillämpningen av 2 § 4 mom. den upphävda lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, när det i ett skatteavtal fanns ett diskrimineringsförbud. Samtliga aktier i bolagen A och B ägdes av ett holländskt bolag. På grund av diskrimineringsförbudet kunde A överlåta samtliga aktier i bolaget C till B utan omedelbara skattekonsekvenser. Eftersom 2 § 4 mom. SIL tog sikte på svens-

ka bolag såsom koncernbidragsreglerna gör har rättsfallet även relevans för koncernbidrag mellan utlandsägda systerbolag.

Koncernbidrag kan också ges med skatterättslig verkan i koncerner där givare och mottagare är svenska bolag men där ett mellanliggande koncernbolag är ett utländskt bolag med hemvist i ett land med vilket Sverige ingått ett skatteavtal som innehåller en bestämmelse om förbud mot diskriminering. I RÅ 1993 ref. 91 I kunde koncernbidrag lämnas med avdragsrätt från A till C. A ägde samtliga aktier i det amerikanska företaget B som i sin tur ägde samtliga aktier i C. Både A och C var svenska företag.

I RÅ 1993 ref. 91 II kunde koncernbidrag inte lämnas då det bland de företag som berördes fanns såväl företag med hemvist i Tyskland som i Schweiz. Skatteavtalen med Tyskland och Schweiz innehåller vardera ett diskrimineringsförbud. Enligt Regeringsrätten förutsatte avdrag att diskrimineringsförbuden i de båda avtalen tillämpades samtidigt. Eftersom bestämmelserna i varje skatteavtal är avsedda att tillämpas enbart de avtalsslutande staterna emellan och inte i förhållande till en stat som inte är avtalspart fanns det inte utrymme för en sådan samtidig tillämpning.

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked den 25 juni 1998 funnit att koncernbidrag, på grund av att det fanns diskrimineringsförbud i skatteavtal, har kunnat lämnas mellan ett svenskt företag och ett utländskt företag med fast driftställe i Sverige, oberoende av i vilken riktning bidragen skulle lämnas. Målet gällde ett franskt företag som hade för avsikt att påbörja verksamhet i ett dotterföretag i Sverige samt att öppna en filial här i landet.

3.3 Etableringsfriheten i EG-rätten

Reglerna i EG-fördraget bygger på principerna om icke-diskriminering och fri rörlighet. I artikel 12 finns ett generellt förbud mot diskriminering som grundar sig på nationalitet. Denna artikel har inte tillämpats direkt av EG-domstolen i något skattemål om etableringsfrihet.

I EG-fördraget ställs inte upp några krav på allmän etableringsfrihet för företag och enskilda näringsidkare. I artikel 43 i EG-

fördraget föreskrivs i stället likhet i etableringsförutsättningarna. Det innebär att det skall råda likhet mellan inländska och utländska rättssubjekt när det gäller förutsättningarna att etablera sig. Artikeln har av EG-domstolen ansetts utgöra ett förbud för en medlemsstat att hindra att en av statens egna medborgare etablerar sig i en annan medlemsstat och även att hindra att medborgare i en annan medlemsstat etablerar sig i den förstnämnda medlemsstaten. Enligt domstolen utgör artikeln på samma sätt hinder mot att en medlemsstat försvårar för personer som är bosatta, men inte medborgare, i medlemsstaten att etablera företag i andra medlemsstater. I artikel 48 likställs bolag som hör hemma i en medlemsstat med fysiska personer som är medborgare i medlemsstaten.

Nationella regler som inskränker etableringsfriheten för näringsutövare på grund av deras nationalitet kan bara rättfärdigas med stöd av artiklarna 45 och 46. EG-domstolen har tolkat dessa regler restriktivt. Enligt artikel 45 kan verksamhet som, *om än endast tillfälligt*, är förenad med utövande av offentlig makt legitimera undantag från den fria rörligheten. Enligt artikel 46 kan också hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa legitimera undantag.

Under senare år har EG-domstolen vid ett flertal tillfällen tagit ställning till etableringsfriheten enligt EG-fördraget i förhållande till nationella skatteregler. I de fall den nationella lagstiftningen strider mot EG-rätten skall EG-rätten ges företräde. Det innebär att en sådan nationell regel inte skall tillämpas.

I en dom den 16 juli 1998, i mål C-264/96 Imperial Chemical Industries plc (ICI), REG 1998, s. I-4711, uttalade domstolen att beskattningsrätten omfattas av medlemsstaternas nationella behörighet men att enligt fast rättspraxis medlemsstaterna ändå skall beakta EG-rätten vid utövandet av sin behörighet (punkt 19 och där angivna rättsfall). ICI, som var ett brittiskt bolag, ägde genom ett konsortium 49 procent av det likaledes brittiska bolaget Coopers Animal Health (Holdings) Ltd (nedan Holdings). Holdings verksamhet bestod uteslutande i att inneha aktier i 23 dotterbolag som var rörelsedrivande och som utövade verksamhet i flera länder. Av dessa bolag hade fyra sitt säte i Storbritannien, bl.a. det förlustbringande Coopers Animal Health Ltd (CAH). Vidare hade sex bolag sitt säte i andra medlemsländer och 13 i tredje land. ICI re-

kades avdrag för CAH:s förlust eftersom den nationella lagstiftningen krävde att ett holdingbolags verksamhet uteslutande eller huvudsakligen skulle bestå i att inneha aktier eller värdepapper i rörelsedrivande dotterbolag med säte i Storbritannien. Domstolen fann att det stred mot artikel 43 i EG-fördraget att göra en skattelättnad beroende av huruvida holdingbolagets verksamhet uteslutande eller huvudsakligen består i att inneha aktier i dotterbolag som är etablerade i den berörda medlemsstaten.

EG-domstolen har i en dom den 29 april 1999 i mål C-311/97, Royal Bank of Scotland, REG 1999 I-2651, funnit att grekisk skattelagstiftning i ett visst avseende stred mot etableringsfriheten i artikel 43 i EG-fördraget. Den grekiska lagstiftningen innebar att bolag som hade säte i en annan medlemsstat med ett fast driftställe i Grekland beskattades med en högre skattesats än bolag med säte i Grekland.

I en dom den 21 september 1999 i mål C-307/97, Compagnie de Saint-Gobain, har domstolen funnit att det stred mot etableringsfriheten i artiklarna 43 och 48 i EG-fördraget att inte bevilja ett fast driftställe i Tyskland, som tillhörde ett bolag med säte i en annan medlemsstat, vissa skatteförmåner under samma förutsättningar som gäller för liknande bolag med säte i Tyskland. Saint-Gobain ZN (ZN) var en tysk filial till det franska bolaget Compagnie de Saint-Gobain SA (SA). SA var begränsat skattskyldigt i Tyskland eftersom det varken hade sitt säte eller sin verkliga ledning där. SA hade genom sin tyska filial andelar i ett amerikanskt och i två tyska bolag. De tyska bolagen hade dotterbolag i Schweiz, Österrike och Italien. SA nekades tre skatteförmåner vid utdelning som syftar till att utdelning, som uppbärs i Tyskland av bolag som äger andelar i utländska bolag och vilken redan har beskattats i utlandet, inte skall beskattas även i Tyskland. För det första nekades SA befrielse från tysk skatt på utdelningar som ZN hade erhållit från USA och Schweiz med motiveringen att enligt skatteavtalen hade skattebefrielsen förbehållits tyska bolag och bolag som var obegränsat skattskyldiga i Tyskland. För det andra nekades SA avräkning för den utländska bolagsskatt som hade påförts de vinster som utbetalats av SA:s utländska dotterbolag och närstående bolag i de länder där dessa var etablerade. Detta motiverades med att förmånen

enligt lagen var förbehållen bolag som var obegränsat skattskyldiga i Tyskland. För det tredje fick SA inte befrielse från förmögenhetsskatt på andelar i det amerikanska bolaget. Förmånen tillkom enligt den nationella lagstiftningen bara innehav i inhemska bolag.

I en dom den 18 november 1999 i mål C-200/98, X AB och Y AB, har EG-domstolen slagit fast att koncernbidragsreglerna som tidigare fanns i 2 § 3 mom. SIL i vissa situationer strider mot den fria etableringsrätten i artikel 43 i EG-fördraget. I målet som gällde ett av Regeringsrätten inhämtat förhandsavgörande mellan X AB, Y AB och Riksskatteverket, var frågan om koncernbidrag med avdragsrätt kan lämnas mellan de svenska företagen X AB och Y AB om det senare företaget ägs av X AB och dess helägda dotterbolag. Enligt ett alternativ till organisation av koncernen skulle två av dotterbolagen, ett tyskt och ett nederländskt äga 15 % vardera av Y AB. Resterande 70 % skulle ägas av moderföretaget och dess svenska dotterföretag. Skatterättsnämnden hade konstaterat att fusionsregeln, trots icke-diskrimineringsklausuler i skatteavtalen med Tyskland och Nederländerna, inte kunde tillämpas eftersom det var fråga om att tillämpa två avtal samtidigt. Regeringsrätten frågade domstolen om det var förenligt med EG-fördraget att tillämpa en ordning som innebär att ett koncernbidrag inte tillerkänns samma skatterättsliga verkan när det svenska företaget äger det mottagande företaget tillsammans med två eller flera helägda utländska dotterföretag, som har sitt säte i olika länder med vilka Sverige har ingått skatteavtal som innehåller en icke-diskrimineringsklausul.

EG-domstolen konstaterade (punkt 28) att det strider mot bestämmelserna om etableringsfrihet i EG-fördraget att i lagstiftningen särbehandla olika typer av koncernbidrag på grundval av var dotterbolagen har sina säten. Domstolens svar på Regeringsrättens fråga var (punkt 31) att artiklarna 43 och 48 utgör hinder för att samma skattelättnader vägras för bidrag som lämnas mellan två aktiebolag med säte i en medlemsstat, när det ena bolaget i sin helhet ägs av det andra bolaget tillsammans med flera helägda dotterbolag med säte i flera andra medlemsstater med vilka den förstnämnda staten har ingått ett skatteavtal som innehåller en icke-diskrimineringsklausul.

Regeringsrätten ändrade förhandsbeskedet i enlighet med förhandsavgörandet i dom den 15 mars 2000, mål nr 7894-1996.

EG-domstolens dom den 13 april 2000 i mål C-251/98, Baars, behandlar företagsundantaget i den nederländska förmögenhetsskattelagen som innebär att en skattskyldig som driver ett eller flera företag får, i den utsträckning som anges i lagen, göra avdrag för det kapital som investerats i företagen från den sammanlagda förmögenheten. Som förutsättning gäller bl.a. att företagen är etablerade i Nederländerna. Baars som var bosatt i Nederländerna ägde 100 procent av aktierna i Ballyard Foods Limited (Ballyard) som var etablerat i Irland. Baars fick inte tillämpa företagsundantaget på grund av att Ballyard inte var etablerat i Nederländerna. EG-domstolen uttalade att ett sådant villkor för avdrag, att innehavet avser bolag som är etablerade i den berörda medlemsstaten och som innebär att aktieägare i bolag som är etablerade i andra medlemsstater inte har denna avdragsrätt, strider mot artikel 43 i EG-fördraget.

4 Överväganden och förslag

4.1 Skattskyldighet för utdelning på andelar

Promemorians förslag: Utdelning på näringsbetingade andelar som ett utländskt bolag innehar i Sverige och som hänför sig till ett fast driftställe skall vara skattefri på samma villkor som gäller för svenska företag om det utländska bolaget hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES).

Bakgrunden till promemorians förslag

Utdelning från svenska företag

Vid inkomstbeskattningen gäller principen att avkastning på eget kapital skall beskattas en gång i bolaget och en gång hos ägarna när vinsten delas ut (ekonomisk dubbelbeskattning). En huvudprincip är vidare att en inkomst bara skall beskattas en gång inom bolagssektorn. Utdelningsinkomster är därför i praktiken sällan skattepliktiga i bolagssektorn. Utdelningsinkomster på kapitalplaceringar är dock skattepliktiga. Sådana investeringar jämföras med andra finansiella placeringar, t.ex. insättning i bank. För kapitalplaceringar gäller därför att beskattning i vissa fall sker i flera led (kedjebeskattnings) inom bolagssektorn.

Lagtexten har utformats så att skatteplikt för utdelning är huvudregel. Utdelningar som ett företag får skall enligt 15 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229, IL) tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet.

Från denna huvudregel undantas utdelning på s.k. näringsbetingade andelar. Bestämmelserna finns i 24 kap. 12–22 §§ IL. Vad som avses med en *näringsbetingad* andel anges i 24 kap. 16 §.

Reglerna om skattefri utdelning på näringsbetingade andelar är i IL utformade så att viss utdelning inte skall tas upp som intäkt.

Skattefriheten omfattar, när det gäller utdelning från svenska företag, utdelning från svenska aktiebolag och ekonomiska föreningar. Skattefriheten för utdelning omfattar både utdelning som tas emot i förhållande till innehavda aktier eller andelar och utdelning som tas emot efter annan grund. Den är även tillämplig för stiftelser och ideella föreningar som inte är undantagna från skattskyldighet samt för svenska sparbanker och svenska ömsesidiga försäkringsföretag. Bestämmelserna gäller inte för sådan utdelning på andelar i form av rabatt eller pristillägg som en kooperativ förening skall dra av enligt 39 kap. 22 § IL. Reglerna gäller inte för utdelning på andelar som ägs indirekt via ett handelsbolag.

Enligt 24 kap. 17 § IL är utdelning på andel i ett förvaltningsföretag eller investmentföretag inte skattefri om ett sådant företag äger mer än enstaka andelar för vilka utdelning skulle ha tagits upp som intäkt om andelarna hade ägts direkt av det företag som tar emot utdelning från förvaltningsföretaget eller investmentföretaget.

Reglerna om skattefri utdelning gäller inte heller för utdelning på andelar som är lagertillgångar. Utdelning på lagerandelar skall tas upp som intäkt utom i vissa fall då det är fråga om andelar i ett företag som hör hemma i en utländsk stat som är medlem i Europeiska unionen, se 24 kap. 22 § IL.

En skatteflyktsbestämmelse finns i 24 kap. 18 § IL, den s.k. Lundinregeln. Den innebär att ett företag som förvärvar andelar i ett annat företag inte får ta emot utdelning av de i detta företag före förvärvet uppsamlade vinstmedlen skattefritt om det inte är uppenbart att det köpande företaget genom andelsförvärvet erhållit en tillgång av verkligt och särskilt värde för dess verksamhet. Denna bestämmelse infördes år 1966 (prop. 1966:85, bet. 1966:BevU55, SFS 1966:724) på förslag av skatteflyktskommittén (SOU 1963:52).

Utdelning från utländska företag

Bestämmelserna om skattefrihet gällde ursprungligen bara i fråga om utdelning från svenska företag. För utdelning från ett utländskt företag förelåg alltså i princip skattskyldighet för svenska aktiebolag och ekonomiska föreningar.

Många svenska skatteavtal innehåller emellertid bestämmelser som begränsar de svenska företagens skattskyldighet för utdelning från utländska företag. Dessa regler innebär ofta att utdelningen i princip blir skattefri i samma utsträckning som skulle ha gällt om utdelningen hade lämnats av ett svenskt företag.

För att tillgodose kravet på en jämförlig beskattning också i de fall då skatteavtal saknades infördes bestämmelser om dispens genom lagstiftning år 1979 (prop. 1978/79:210, bet. 1978/79: SkU57, SFS 1979:612). Som förutsättningar för dispens gällde att utdelningen skulle ha varit skattefri om det utdelande företaget varit svenskt samt att inkomstbeskattningen av det utländska företaget var jämförlig med den svenska inkomstbeskattningen. En ytterligare förutsättning för dispens var att frågan om skattebefrielse eller skattenedsättning i Sverige inte hade reglerats i skatteavtal.

Genom en lagändring år 1991 (prop. 1990/91:107, bet. 1990/91:SkU30, SFS 1991:412) slopades dispensregeln. I stället infördes bestämmelser om frikallelse från skattskyldighet för utdelning från en utländsk juridisk person om vissa förutsättningar i 7 § 8 mom. SIL var uppfyllda. Motsvarande bestämmelser finns numera i 24 kap. 20 och 21 §§ IL. För att utdelningen skall vara skattefri gäller dels att utdelningen skulle ha varit skattefri om den utländska juridiska personen varit svensk, dels att inkomstbeskattningen av den utländska juridiska personen i den stat där den hör hemma är jämförlig med den svenska inkomstbeskattningen.

Beträffande rekvisitet jämförlig beskattning uttalades i förarbetena (prop. 1990/91:107 s. 28–29) att en skatt på 15 % på ett underlag som beräknats enligt svenska regler får anses som jämförlig med den svenska inkomstbeskattningen. Vidare framhölls bl.a. att det bör godtas att utdelningen för ett år innefattat vissa inkomster som inte beskattats då de utgjort skattefria kapitalvinster eller på grund av regler om underskottsavdrag.

För att inte ett svenskt företag, som har skatterättsligt hemvist i en annan stat enligt en bestämmelse i ett skatteavtal på grund av plats för företagsledning eller liknande, skall kunna lämna skattefri utdelning till sitt svenska moderföretag oavsett skattebelastningen i den stat där den hör hemma, infördes år 1996 en bestämmelse i ett nytt sista stycke i 7 § 8 mom. den upphävda lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, (24 kap. 12 § IL) om att kravet på jämförlig beskattning skall gälla även i denna situation (prop. 1996/97:18, bet. 1996/97:SkU9, SFS 1996:1227).

Bestämmelserna om jämförlig beskattning ses nu över av Utredningen (Fi 1998:11) om vissa internationella företagsskattefrågor (Dir. 1998:74).

Vad som avses med en utländsk juridisk person framgår av 6 kap. 8 § IL. Utländska juridiska personer delas in i utländska bolag och andra utländska juridiska personer. Med ett utländskt bolag avses enligt 6 kap. 9 § IL en utländsk juridisk person om beskattningen är likartad med vad som gäller för svenska aktiebolag. I 6 kap. 10 § IL finns en hjälpregel för utländska juridiska personer som hör hemma i någon av de stater som anges i paragrafen, stater med vilka Sverige ingått skatteavtal. En juridisk person anses som ett utländskt bolag om personen är skattskyldig till inkomstskatt i den stat där företaget hör hemma och om den omfattas av ett skatteavtals regler om begränsning av beskattningsrätten.

Bestämmelserna kompletterades år 1994 genom att ett nytt sjunde stycke infördes i 7 § 8 mom. SIL (prop. 1993/94:234, bet. 1993/94:SkU25, SFS 1994:778). Beskattningen av en utländsk juridisk person, som hör hemma i ett land med vilket Sverige ingått skatteavtal skall anses jämförlig med svensk inkomstbeskattning (den s.k. presumtionsregeln). Med skatteavtal avses endast avtal som inte är begränsat till att omfatta vissa inkomster. Vidare gäller presumtionsregeln endast om den utländska juridiska personens inkomster inklusive utdelningar kommer från verksamhet i Sverige eller ett avtalsland och verksamheten är normalt beskattad där den bedrivs. Obetydliga andra inkomster, dvs. mindre än 5% av de totala inkomsterna, hindrar dock inte att presumtionsregeln tillämpas. Bestämmelsen finns numera 24 kap. 21 § IL.

Inför Sveriges medlemskap i EU införlivades med svensk rätt bland annat rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moder- och dotterbolag som hör hemma i olika medlemsstater, det s.k. *moder-dotterbolagsdirektivet* (prop. 1994/95:52, bet. 1994/95:SkU10, SFS 1994:1863). Bestämmelserna togs in i 7 § 8 mom. åttonde och nionde styckena SIL. De finns nu i 24 kap. 22 § IL. Direktivet syftar till att utdelning skall kunna lämnas av ett dotterbolag i en medlemsstat till ett moderbolag i en annan medlemsstat utan beskattning i den senare medlemsstaten. I artikel 4 i direktivet föreskrivs att om ett moderbolag får utdelning från ett dotterbolag i en annan medlemsstat, skall den medlemsstat i vilken moderbolaget hör hemma, antingen avstå från att beskatta sådan utdelning eller medge att moderbolaget från skatten på utdelningen får avräkna utländsk skatt som belöper sig på de utdelade vinsterna och i förekommande fall källskatt på utdelningen.

För att uppfylla kraven i direktivet utvidgades reglerna om när ett näringsbetingat andelsinnehav skall anses föreligga så att även innehav av andelar i ett företag i en annan medlemsstat omfattas om det svenska företaget innehar andelar i det utländska företaget motsvarande minst 25 procent av andelskapitalet. Andelarna i det utländska företaget kan som tidigare nämnts även vara lagertillgångar, se 24 kap. 22 § IL.

Skattefriheten för utdelning på näringsbetingade andelar i en utländsk juridisk person gäller inte om det mottagande företaget är ett förvaltnings- eller investmentföretag.

Skattefri utdelning kan bara tas emot av *svenska* företag. Reglerna gäller således inte ett utlandsägt fast driftställe i Sverige som får utdelning från ett dotterföretag.

Skälen för promemorians förslag

Reglerna om skattefri utdelning i IL omfattar både utdelning på andelar i svenska företag och i utländska juridiska personer. Där emot gäller de bara om mottagaren är ett *svenskt* företag. Enligt intern rätt kan alltså ett utländskt företag som bedriver verksamhet i Sverige genom ett fast driftställe här och äger andelar som är

knutna till det fasta driftstället i ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening eller en utländsk juridisk person inte ta emot skattefri utdelning från sådana dotterföretag.

Med tillämpning av skatteavtal kan utländska företag med fast driftställe i Sverige i många fall ändå ta emot skattefri utdelning från svenska och utländska dotter- och intresseföretag. I de flesta skatteavtal som Sverige ingått finns en artikel som förbjuder diskriminering och som innebär att Sverige måste behandla fasta driftställen som innehas av person med hemvist i annan avtalsslutande stat på samma sätt som om utdelningen i stället tagits emot av ett svenskt företag.

Såsom framgått av avsnitt 3.3, och särskilt EG-domstolens dom den 21 september 1999 i mål C-307/97, *Compagnie de Saint-Gobain*, strider det mot etableringsfriheten i EG-fördraget att behandla ett utländskt företags fasta driftsställe i Sverige oförmånligare vid beskattningen än ett svenskt företag i motsvarande situation. Såsom nämnts har EG-rätten företrädare framfört nationell rätt vilket innebär att de nationella reglerna inte skall tillämpas om de strider mot fördraget.

Mot den redovisade bakgrunden finns det skäl att ändra reglerna om skattefri utdelning på näringsbetingade andelar så att de inte längre står i konflikt med våra internationella åtaganden.

Om ett utländskt företag bedriver verksamhet i Sverige genom ett fast driftställe här bör det skattefritt kunna ta emot utdelning på andelar som är knutna till driftstället under de förutsättningar som hade gällt om utdelningen i stället tagits emot av ett svenskt företag.

Denna ordning bör gälla en utländsk juridisk person med fast driftställe i Sverige om den utländska juridiska personen hör hemma i en stat inom EES. EES omfattar de femton till Europeiska unionen anslutna staterna Belgien, Danmark, Tyskland, Grekland, Spanien, Frankrike, Irland, Italien, Luxemburg, Nederländerna Österrike, Portugal, Finland Sverige och Storbritannien samt de tre till EFTA anslutna staterna Island, Liechtenstein och Norge. För utländska juridiska personer som hör hemma i andra stater bör denna fråga regleras i skatteavtal.

Förslaget föranleder ändringar i 24 kap. 15 och 20 §§ IL.

4.2 Utdelning av andelar i dotterbolag

Promemorians förslag: Lex Asea utvidgas till att gälla även när ett utländskt bolag delar ut dotterbolagsandelar. Vid ombildning av en ekonomisk förening till ett aktiebolag jämföras utländska aktiebolag och ekonomiska föreningar med svenska om de är utländska bolag som hör hemma i en stat inom EES.

Bakgrunden till promemorians förslag

Lex Asea

För att underlätta omstruktureringar inom näringslivet och delningar av bolag infördes år 1991 skattefrihet för utdelning av andelar i dotterbolag i vissa fall (prop. 1990/91:167, bet. 1990/91:SkU30, SFS 1991:412). Regleringen syftar till att möjliggöra en uppdelning av ett bolag utan omedelbar beskattning. En förutsättning är att uppdelningen sker genom att moderbolaget delar ut samtliga andelar i ett dotterbolag.

Lagstiftningen kom i första hand till för att underlätta delningen av Asea och kallas därför Lex Asea. Lagstiftningen infördes provisoriskt i avvaktan på en generell översyn av skattefrågorna i samband med omstruktureringar. Bestämmelserna togs ursprungligen in i 3 § 7 mom. fjärde stycket SIL.

År 1998 ändrades bestämmelserna efter förslag av Företagskatteutredningen (SOU 1998:1) och de flyttades till ett eget moment, 3 § 7 a mom. SIL (prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU5, SFS 1998:1606). Bestämmelserna finns numera i 42 kap. 16 § IL.

För att bestämmelserna skall bli tillämpliga måste vissa villkor vara uppfyllda. För det första måste det utdelande bolaget (moderbolaget) vara ett *svenskt* aktiebolag. Vidare uppställer lagtexten numera följande sex villkor för att utdelningen skall vara skattefri:

- utdelningen måste ske i proportion till innehavda aktier,
- moderbolaget måste vara marknadsnoterat,
- moderbolaget måste dela ut samtliga aktier i dotterbolaget,

- efter utdelningen får inga aktier innehas av ett bolag som ingår i samma koncern som moderbolaget,
- dotterbolaget skall vara ett svenskt aktiebolag eller utländskt bolag, och
- dotterbolagets verksamhet skall till huvudsaklig del bestå av rörelse eller, direkt eller indirekt, innehav av andelar i ett dotterdotterbolag som bedriver rörelse och i vilka dotterbolaget, direkt eller indirekt, innehar andelar med ett sammanlagt röstetal som motsvarar mer än hälften av röstetalet för samtliga andelar i dotterdotterbolaget.

Anskaffningsutgiften för de erhållna andelarna anses utgöra så stor del av omkostnadsbeloppet för andelarna i moderbolaget som motsvarar den förändring i marknadsvärdet på dessa andelar som utdelningen medför. När det sedan skall beräknas ett omkostnadsbelopp för andelarna i moderbolaget, skall den genomsnittliga anskaffningsutgiften minskas med samma belopp. Det innebär att mottagaren får uppskov med beskattningen av utdelningen till dess de erhållna andelarna avyttras. Av 22 kap. 10 § IL framgår att uttagsbeskattning inte skall ske vid utdelning av andelarna i dotterbolaget om de inte är lagertillgångar i byggnadsrörelse.

Om de erhållna andelarna blir lagertillgångar hos mottagaren skall han enligt 24 kap. 3 § IL ta upp som intäkt ett belopp som motsvarar det lägsta av andelarnas anskaffningsvärde och deras verkliga värde. Anskaffningsvärdet för de erhållna andelarna är i sådana fall enligt 17 kap. 6 § IL så stor del av anskaffningsvärdet för andelarna i det utdelande bolaget som motsvarar den förändring i detta bolags marknadsvärde som utdelningen inneburit. Anskaffningsvärdet för andelarna i det utdelande bolaget skall minskas i motsvarande mån.

Utskiftning av aktier i samband med ombildning av en ekonomisk förening till ett aktiebolag

Utskiftning från en svensk ekonomisk förening, utöver inbetald insats till en medlem, skall enligt huvudregeln i 42 kap. 19 § IL behandlas som utdelning om utskiftningen sker i samband med att

föreningen upplöses. Bestämmelsen infördes ursprungligen år 1933 (prop. 1933:171, bet. 1933:BevU 64, SFS 1933:394).

Om en *svensk* ekonomisk förening ombildas till aktiebolag kan däremot aktierna i ett aktiebolag, till vilket föreningens övriga tillgångar överförs, skiftas ut till medlemmarna utan några omedelbara skattekonsekvenser. Bestämmelserna infördes år 1992 i 3 § 8 mom. tredje stycket SIL (prop. 1992/93:131, bet. 1992/93:SkU15, SFS 1992:1344). Bestämmelserna om ombildning av ekonomiska föreningar till aktiebolag har utformats med Lex Asea som förebild och finns numera i 42 kap. 20 § IL. Ombildningen går i stort sett till på följande sätt. Den ekonomiska föreningen äger eller bildar ett aktiebolag, till vilket samtliga tillgångar i föreningen överförs. Därefter upplöses föreningen, varvid aktierna i bolaget skiftas ut till föreningens medlemmar. Som förutsättning för att utskiftningen skall kunna göras utan beskattningskonsekvenser gäller följande:

- den utskiftande föreningen får inte vara ett sådant fåmansföretag som avses i 56 kap. 2 § eller 57 kap. 3 § IL,
- föreningen skall äga samtliga aktier och samtliga aktier skall skiftas ut, och
- värdet av det som utöver aktierna skiftas ut får inte överstiga fem procent av aktiernas nominella värde.

Vad som utöver aktierna utskiftas till medlemmarna skall tas upp som utdelning. Om aktierna blir lagertillgångar hos mottagaren skall han ta upp en intäkt som motsvarar det lägsta av andelarnas anskaffningsvärde och deras verkliga värde.

Anskaffningsvärdet eller anskaffningsutgiften för aktierna är anskaffningsvärdet för andelarna i föreningen respektive det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelarna i föreningen hade avyttrats vid den tidpunkten.

Av 22 kap. 10 § IL framgår att uttagsbeskattning inte skall ske vid en sådan ombildning i andra fall än om de mottagna andelarna är lagertillgångar i byggnadsrörelse.

Skälen för promemorians förslag

Lex Asea gör det möjligt att dela upp företag utan omedelbara skattekonsekvenser. Bestämmelserna gäller bara om ett *svenskt*

aktiebolag delar ut aktier i ett dotterbolag. Dotterbolaget kan dock vara ett utländskt bolag. Bestämmelserna innebär att den som får utdelningen inte blir beskattad för den. I stället fördelas anskaffningsutgiften, eller i fråga om lagertillgångar anskaffningsvärdet, på aktierna mellan aktierna i det utdelande bolaget och de erhållna aktierna i dotterbolaget.

Det förhållandet att skattefriheten för utdelningen begränsas till utdelning från svenska aktiebolag diskriminerar inte utländska etableringar i Sverige eftersom det är aktieägarna som berörs. Lex Asea strider inte mot en icke-diskrimineringsklausul i ett skatteavtal.

Etableringsfriheten enligt artikel 43 i EG-fördraget hindrar inte bara Sverige att inskränka friheten för utländska företag som hör hemma i en annan medlemsstat att etablera sig i Sverige genom att försätta dem i ett mindre fördelaktigt skattemässigt läge än svenska företag i motsvarande situation. Etableringsfriheten innebär också ett förbud mot att Sverige inskränker ett svenskt företags rätt att etablera sig i en annan medlemsstat genom att försätta det i en mindre fördelaktig skattemässig situation än om den utländska etableringen inte hade skett, jfr avsnitt 3.3. Undantag kan godtas om det t.ex. motiveras av medlemsstaternas behov av att förhindra skatteflykt.

Som Lex Asea är utformad kan det göras gällande att lagstiftningen försvårar för ett moderbolag att flytta sitt hemvist till en annan medlemsstat eftersom utdelning av dotterbolagsandelar efter utflyttningen skulle komma att beskattas i Sverige om andelsägaren är obegränsat skattskyldig. Även vid samgående av ett svenskt och ett utländskt företag kan det hävdas att utformningen av Lex Asea innebär ett incitament att förlägga det sammanslagna bolaget till Sverige för att säkerställa att utdelning av dotterbolagsandelar skall kunna ske utan omedelbara skattekonsekvenser. Det kan därför inte uteslutas att Lex Asea står i strid med rätten till fri etablering enligt EG-fördraget. Att behandla detta slag av utdelning från svenska företag och utländska företag olika framstår därför som obefogat. Någon risk för att ett utvidgat tillämpningsområde för Lex Asea skall utnyttjas i skatteundandragande syfte synes inte heller föreligga.

Mot denna bakgrund finns det skäl att utvidga bestämmelsernas tillämpningsområde till att omfatta även utdelningar från utländska företag som motsvarar svenska aktiebolag under förutsättning att de hör hemma i en stat inom EES. Någon risk för skatteundandra- gande skulle inte öppnas om Lex Asea utvidgas till att gälla utdel- ning även från moderbolag som hör hemma i ett land utanför EES. Tillämpningsområdet bör därför utvidgas till utdelningar från mo- derbolag som är utländska bolag.

I 42 kap. 19 § IL anges att utskiftning från en svensk ekono- misk förening i samband med att föreningen upplöses skall be- handlas som utdelning. Om den ekonomiska föreningen i stället är en utländsk juridisk person kommer utskiftningen att beskattas en- ligt kapitalvinstreglerna. Det finns inte skäl att behandla utdelning från utländska ekonomiska föreningar på ett annorlunda sätt än utdelning från svenska föreningar. Av kontrollskäl bör reglerna dock inte omfatta ekonomiska föreningar som hör hemma i en stat utanför EES. Bestämmelserna bör därför utvidgas till att gälla ut- delningar från sådana ekonomiska föreningar som är utländska bo- lag och hör hemma i en stat inom EES.

I 42 kap. 20 § IL finns bestämmelser om kontinuitet om en eko- nomisk förening i samband med att den ombildas till ett aktiebolag delar ut aktierna i aktiebolaget. Bestämmelserna gäller bara *svenska* ekonomiska föreningar som ombildas till svenska aktiebolag. Bestämmelserna är utformade med Lex Asea som förebild. Be- stämmelsernas tillämpningsområde bör därför av samma skäl som Lex Asea utvidgas till att gälla om en svensk ekonomisk förening ombildas till ett utländskt bolag som motsvarar ett svenskt aktiebo- lag eller en utländsk ekonomisk förening ombildas till ett aktiebolag. Även här bör utvidgningen av kontrollskäl inte omfatta ekonomiska föreningar eller bolag som hör hemma i en stat utanför EES.

Förslagen föranleder ändringar i 42 kap. 16 § IL samt att det in- förs en ny paragraf, 42 kap. 20 a §, i IL.

4.3 Koncernbidrag

Promemorians förslag: Vid tillämpning av koncernbidragsreglerna skall förekomsten av ett utländskt bolag någonstans i ägar-kretsen inte påverka möjligheten att ge koncernbidrag med avdragsrätt mellan två svenska företag om det utländska bolaget hör hemma i en stat inom EES. Vidare skall ett utlandsägt fast driftställe i Sverige likställas med ett svenskt dotterföretag om verksamheten bedrivs av ett utländskt bolag som hör hemma i en stat inom EES.

Bakgrunden till promemorians förslag

Enligt svensk skattelagstiftning behandlas varje företag för sig oavsett om det är ett fristående företag eller om det ingår i en koncern. I skattelagstiftningen har dock olika hänsyn tagits till koncernförhållanden. Målet har varit att skattebelastningen för en koncern inte skall vara större än om hela koncernens verksamhet hade drivits av ett enda företag.

Bestämmelser om s.k. öppna koncernbidrag infördes år 1965 (prop. 1965:126, bet. 1965:BevU43, SFS 1965:573) i 43 § 3 mom. den upphävda kommunalskattelagen (1928:370, KL). Bestämmelserna som innebär att givaren gör avdrag för bidraget och mottagaren tar upp det som intäkt finns nu i 35 kap. IL.

Reglerna har ändrats i flera avseenden efter år 1965. För rätt till avdrag för koncernbidrag krävdes när reglerna infördes att moderföretaget var ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening eller en svensk skadeförsäkringsanstalt och att dotterföretaget var ett svenskt aktiebolag. Bestämmelserna reviderades år 1979 (SOU 1977:86, prop. 1978/79:210, bet. 1978/79:SkU57, SFS 1979:612). Utvidgningen innebar att ett bidrag kan lämnas direkt mellan olika koncernföretag i stället för att som tidigare behöva "slussas" genom en kedja av företag. Bestämmelserna flyttades år 1984 till 2 § 3 mom. SIL i samband med att den kommunala taxeringen av juridiska personer slopades (Ds Fi 1984:9, prop. 1984/85:70, bet. 1984/85:SkU23, SFS 1984:1060). Vid 1990 års skattereform utvid-

gades dels kretsen av moderföretag till att omfatta sparbanker, dels kretsen av dotterföretag till att omfatta ekonomiska föreningar. Vidare kunde bestämmelserna förenklas genom att all inkomst för juridiska personer hänfördes till inkomstslaget näringsverksamhet. År 1998 utvidgades kretsen av moderföretag till att omfatta stiftelser och ideella föreningar som inte är undantagna från skattskyldighet samt alla ömsesidiga försäkringsföretag.

Som tidigare framgått gäller bestämmelserna bara för *svenska* koncerner, dvs. moderföretaget skall enligt 35 kap. 2 § IL vara ett svenskt företag. Dotterföretagen skall vara helägda svenska aktiebolag eller ekonomiska föreningar. Med att ett företag är helägt avses att det till mer än 90 procent ägs av moderföretaget.

För att koncernbidrag skall kunna lämnas med avdragsrätt måste vissa i lagen angivna villkor vara uppfyllda. Bestämmelserna om koncernbidrag har en stark koppling till bestämmelserna om skattefria utdelningar på näringsbetingade andelar i 24 kap. IL. I annat fall skulle kedjebeskattningen kunna kringgås genom att koncernbidragsreglerna tillämpas i de fall avsikten varit att den skall upprätthållas.

Bidrag kan först och främst lämnas mellan moderföretaget och ett helägt dotterföretag och mellan helägda dotterföretag.

Ett bidrag från ett moderföretag till ett annat svenskt aktiebolag än ett helägt dotterföretag får dras av om förutsättningarna har varit sådana under hela beskattningsåret eller sedan mottagaren började bedriva näringsverksamhet att mottagaren genom fusioner mellan moder- och dotterföretag hade kunnat gå upp i moderföretaget (fusionsregeln). En fusion skall anses kunna ske om ett moderföretag äger mer än 90 procent i dotterföretaget. Ett koncernbidrag får slutligen lämnas med avdragsrätt till ett annat företag inom koncernen om givaren hade med avdragsrätt kunnat ge ett bidrag till ett annat företag och bidraget därefter, direkt eller genom förmedling av ytterligare företag, hade kunnat vidarebefordras till mottagaren, och varje företag hade haft rätt till avdrag för det vidarebefordrade koncernbidraget.

Skälen för promemorians förslag

Syftet med koncernbidragsreglerna är att ge möjlighet för företagen att utjämna resultatet inom koncernen. Koncernbidragsreglerna är som framgått bara tillämpliga på *svenska* moderföretag och *svenska* dotterföretag. Det innebär att systerföretag inte kan lämna koncernbidrag mellan varandra om moderföretaget är ett utländskt företag. Om ett mellanliggande företag inte är svenskt kan inte heller fusionsregeln tillämpas. Koncernbidrag kan inte heller lämnas mellan ett utlandsägt fast driftställe i Sverige och ett svenskt företag.

Det är allt vanligare med utländska inslag i de svenska koncernerna. Det är därför viktigt för svenskt näringsliv att skattereglerna inte försvårar etablering av koncerner som sträcker sig över gränserna. Det är också nödvändigt att Sverige framstår som ett attraktivt land för utländska investeringar. Det finns därför skäl att ompröva begränsningen i koncernbidragsreglerna till rent svenska koncerner.

Begränsningar som finns i vår skattelagstiftning blir som tidigare framgått i många fall verkningslösa genom våra internationella åtaganden. Såsom framgått av avsnitt 3.2 finns det i de flesta skatteavtal som Sverige ingått med andra länder en icke-diskrimineringsklausul som innebär att ett utlandsägt svenskt företag eller ett utlandsägt fast driftställe skall behandlas på samma sätt som ett svenskägt företag.

Utlandsägda systerföretag kan på grund av diskrimineringsförbudet i skatteavtal i många fall sinsemellan lämna och ta emot koncernbidrag med skatterättslig verkan (RÅ 1987 ref. 158). Av Regeringsrättens dom i rättsfallet RÅ 1993 ref. 91 I framgår att koncernbidrag kan lämnas med avdragsrätt från ett svenskt företag till ett annat svenskt företag även om ett mellanliggande företag är utländskt. I rättsfallet ägde det svenska företaget A indirekt genom det helägda amerikanska bolaget B samtliga aktier i det svenska företaget C. På grund av icke-diskrimineringsklausulen i skatteavtalet kunde koncernbidrag lämnas med avdragsrätt från A till C.

I RÅ 1993 ref. 91 II godtogs inte att ett koncernbidrag lämnas då det bland de företag som berördes fanns såväl företag med hemvist i Tyskland som i Schweiz. Skatteavtalen med Tyskland och Schweiz innehåller vardera ett diskrimineringsförbud. Avdrag för-

utsatte enligt Regeringsrätten att diskrimineringsförbuden i de båda avtalen tillämpades samtidigt. Eftersom bestämmelserna i varje skatteavtal är avsedda att tillämpas enbart de avtalsslutande staterna emellan och inte gentemot en stat som inte är avtalspart fanns inte utrymme för en sådan tillämpning.

I en dom den 18 november 1999 i mål C-200/98, X AB och Y AB, har EG-domstolen emellertid slagit fast att det strider mot artikel 43 i EG-fördraget om förbud mot inskränkningar i etableringsfriheten att tillämpa en ordning som innebär att ett koncernbidrag inte tillerkänns skatterättslig verkan när moderbolaget äger det mottagande bolaget tillsammans med två eller flera helägda utländska dotterbolag som har säte i olika medlemsstater.

I avsnitt 3.3 har det redovisats att det kan vara oförenligt med etableringsfriheten i artikel 43 i EG-fördraget att inte behandla utländska företags fasta driftställen på samma sätt som inhemska företag (se EG-domstolens dom den 21 september 1999 i mål C-307/97, Compagnie de Saint-Gobain). Reglerna om etableringsfrihet har även andra verkningar. Av EG-domstolens dom den 16 juli 1998 i mål C-264/96, Imperial Chemical Industries plc (ICI) I-4711, framgår att det strider mot etableringsfriheten om en medlemsstat inte ger samma förmåner åt företag som ingår i en koncern med företag i en annan medlemsstat som de företag får som ingår i en koncern som består av företag i samma medlemsstat. Enligt EG-domstolen är det inte tillåtet att föreskriva att rätten till en skattelättnad för ett holdingbolag i en medlemsstat är beroende av om bolagets verksamhet uteslutande eller huvudsakligen består i att inneha aktier i dotterbolag som är etablerade i den egna medlemsstaten.

I den utsträckning som våra nationella koncernbidragsregler behandlar företag olika om det i koncernen finns utländska företag som hör hemma i en annan medlemsstat i EES skall bestämmelserna inte tillämpas. Reglerna om koncernbidrag bör därför anpassas så att de överensstämmer med våra internationella åtaganden. Vid tillämpning av koncernbidragsreglerna bör med svenskt företag jämföras utländska bolag som hör hemma i en stat inom EES. Ett krav som naturligtvis bör upprätthållas för avdragsrätt för koncern-

bidrag är dock att både givaren och mottagaren av koncernbidraget är skattskyldiga för näringsverksamhet i Sverige.

Även utlandsägda fasta driftställen i Sverige som ingår i en koncern där det också finns andra koncernföretag i Sverige bör kunna ge och ta emot koncernbidrag med skatterättslig verkan om övriga förutsättningar för koncernbidrag är uppfyllda. Sådana fasta driftställen i Sverige bör därför jämföras med svenska företag om de utländska företagen som bedriver verksamheten här motsvarar sådana svenska företag som kan vara moderföretag eller dotterföretag samt kravet på kvalificerat ägande enligt 35 kap. 2 § IL är uppfyllt. Vidare skall koncernbidraget tas upp som intäkt i en näringsverksamhet som beskattas i Sverige och näringsverksamheten som bedrivs här får inte vara undantagen från beskattning genom ett skatteavtal.

Som tidigare nämnts har reglerna en stark koppling till reglerna om skattefri utdelning på näringsbetingade andelar. Utvidgningen bör därför begränsas till utländska bolag som hör hemma i en stat inom EES, jfr avsnitt 4.1.

Förslaget föranleder ändringar i 35 kap. 3–5 §§ IL och att en ny paragraf, 2 a §, tas in i 35 kap. i IL.

I 35 kap. 3–6 §§ IL anges under vilka förutsättningar och i vilka situationer koncernbidrag kan lämnas med avdragsrätt. Nedan redovisas vad förslaget innebär för de olika koncernbidragssituationerna under förutsättning att koncernbidraget hos mottagaren tas upp som intäkt i näringsverksamhet som beskattas i Sverige.

Bidrag mellan moderföretag och helägt dotterföretag

Enligt 35 kap. 3 § IL kan bidrag lämnas mellan moderföretag och helägt dotterföretag. Som förutsättning gäller att varken givaren eller mottagaren är privatbostadsföretag, investmentföretag eller förvaltningsföretag. Båda parterna skall redovisa bidraget öppet i självdeklarationen vid samma års taxering. Dotterföretaget skall ha varit helägt under hela beskattningsåret eller från det dotterföretaget påbörjade sin verksamhet. Mottagaren får inte ha skatterättsligt hemvist i en utländsk stat enligt ett skatteavtal. Om bidraget lämnas

från dotter- till moderföretaget får utdelning från dotterföretaget under beskattningsåret inte vara skattepliktig för moderföretaget.

Figur 1



Bidrag mellan moder- och dotterföretag

Som nämnts förutsätter förslaget att både givaren och mottagaren av koncernbidraget är skattskyldiga för näringsverksamhet här för att koncernbidrag skall kunna lämnas mellan dem med avdragsrätt. Koncernbidrag mellan moder- och dotterföretag kan således bara ges med skatterättslig verkan om båda företagen är skattskyldiga i Sverige för näringsverksamhet.

Om man bortser från utlandsägda fasta driftställen påverkar inte den föreslagna ändringen möjligheten att lämna koncernbidrag med avdragsrätt mellan moder- och dotterföretag. Företag som inte hör hemma eller som inte har ett fast driftställe i Sverige är inte skattskyldiga för näringsverksamhet här.

Om moderföretaget däremot är ett sådant utländskt bolag med fast driftställe i Sverige som hör hemma i ett land inom EES utvidgas möjligheten att lämna koncernbidrag med avdragsrätt. I sådana fall innebär förslaget att koncernbidrag kan lämnas mellan moderföretagets fasta driftställe och dotterföretag, se figur 1, på samma sätt som om moderföretaget är ett svenskt företag under förutsättning att dotterföretagen är svenska. (Med svenskt avses i figurerna i detta avsnitt ett svenskt företag, med utländskt ett utländskt företag och med utl. fast driftställe ett utlandsägt fast driftställe här.)

Förslaget innebär att det till och med blir möjligt att lämna koncernbidrag mellan två utlandsägda fasta driftställen i Sverige om ett

utländskt moderföretag och dess utlandsägda dotterbolag båda bedriver näringsverksamhet i Sverige vid fasta driftställen här.

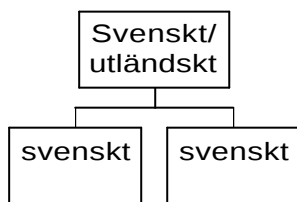
Bidrag mellan helägda dotterföretag

Koncernbidrag kan enligt 35 kap. 4 § IL lämnas mellan helägda dotterföretag om

- moderföretaget är ett investmentföretag eller förvaltningsföretag,
- utdelning från dotterföretaget som ger koncernbidraget inte skall tas upp som intäkt hos moderföretaget, eller
- utdelning från det dotterföretag som tar emot koncernbidraget skall tas upp hos moderföretaget.

Vidare gäller samma förutsättningar som för bidrag mellan moder- och dotterföretag, nämligen att varken givare eller mottagare är privatbostadsföretag, investmentföretag eller förvaltningsföretag. Båda parterna skall redovisa bidraget öppet i självdeklarationen vid samma års taxering. Dotterföretagen skall ha varit helägda under hela beskattningsåret eller från det att dotterföretaget påbörjade verksamheten. Slutligen får inte mottagaren ha hemvist i en utländsk stat enligt ett skatteavtal.

Figur 2



Bidrag mellan systerföretag

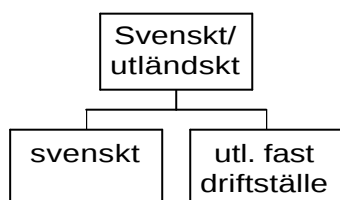
Eftersom bidraget skall lämnas mellan systerföretagen bör det krävas att dotterföretagen är skattskyldiga för näringsverksamhet i Sverige. Detta ligger implicit i dagens lagtext som förutsätter att

moderföretaget är svenskt. Som tidigare nämnts finns det inte skäl att ha kvar begränsningen till svenskt företag. I Sverige skattskyldiga systerföretag bör sinsemellan kunna ge koncernbidrag med avdragsrätt oavsett om moderföretaget är ett svenskt eller utländskt företag, se figur 2.

I förslaget till 35 kap. 2 a § IL jämföras utländska bolag som hör hemma i ett land inom EES med svenska bolag om givaren och mottagaren av koncernbidraget är skattskyldiga i Sverige. Förslaget innebär att systerföretagen kan lämna koncernbidrag mellan varandra om moderföretaget är ett utländskt bolag och det motsvarar ett svenskt förvaltningsföretag eller investmentföretag. Koncernbidrag kan också lämnas om moderbolaget är ett annat utländskt bolag eftersom utdelning från ett svenskt dotterföretag inte tas upp som intäkt i sådan näringsverksamhet hos moderbolaget i Sverige. Ett utländskt företag som inte bedriver näringsverksamhet här är ju inte skattskyldigt i Sverige för inkomst av näringsverksamhet.

I förslaget till 35 kap. 2 a § IL jämföras också utlandsägda fasta driftställen som bedriver skattepliktig verksamhet här med svenska företag om bolaget som bedriver verksamheten här är ett sådant utländskt bolag som hör hemma i en stat inom EES. Koncernbidrag med avdragsrätt kommer därför enligt förslaget att kunna lämnas mellan två helägda svenska dotterföretag till ett utländskt företag, se figur 2, och mellan ett utlandsägt fast driftställe och ett svenskt dotterföretag till ett utländskt bolag, se figur 3.

Figur 3

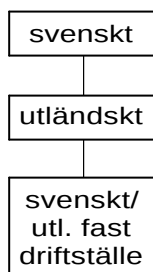


Utlandsägt fast driftställe och ett utlandsägt svenskt dotterföretag

Bidrag mellan företag som kan fusioneras

Ett koncernbidrag kan enligt bestämmelserna i 35 kap. 5 § IL lämnas från ett svenskt moderföretag till ett annat svenskt aktiebolag än ett helägt dotterföretag om ägarförhållandena varit sådana under hela beskattningsåret att mottagaren genom fusioner kunnat gå upp i moderföretaget. En fusion skall anses kunna ske om moderföretaget äger mer än 90 procent av aktierna i ett dotterbolag. Samma förutsättningar gäller som för bidrag mellan moder- och dotterföretag, nämligen att varken givare eller mottagare är privatbostadsföretag, investmentföretag eller förvaltningsföretag. Båda parterna skall redovisa bidraget öppet i självdeklarationen vid samma års taxering. Dotterföretagen skall ha varit helägda under hela beskattningsåret eller från det att något av dotterföretagen påbörjade verksamheten. Slutligen får inte mottagaren ha hemvist i en utländsk stat enligt ett skatteavtal.

Figur 4



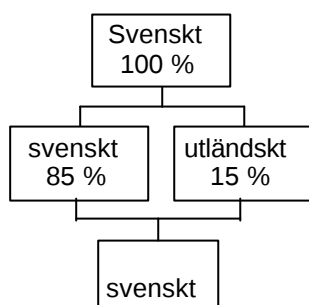
Bidrag mellan moderföretag och dotterdotteraktiebolag

Ett svenskt moderföretag bör kunna lämna koncernbidrag till ett svenskt dotterdotteraktiebolag även om dotterföretaget är ett utländskt företag. Såsom framgått kan bidrag redan i dag lämnas i dessa fall om det utländska företaget hör hemma i ett land med vilket Sverige ingått ett skatteavtal som innehåller en diskrimineringsklausul. EG-domstolens dom den 18 november 1999 i mål C-200/98 mellan X AB, Y AB och Riksskatteverket medför att rätten

till avdrag för koncernbidrag inte får vara beroende av om samtliga företag som genom fusion skall kunna uppgå i moderföretaget är svenska företag. Däremot bör det kunna krävas att givaren och mottagaren är svenska skattesubjekt. Enligt förslaget jämföras ett utländskt företag med ett svenskt företag under förutsättning att både givaren och mottagaren av koncernbidraget beskattas för näringsverksamhet i Sverige. Avdrag får därför göras för koncernbidrag även om det mellanliggande dotterbolaget är utländskt.

Ett utländskt dotterdotterföretag kan i stället ha ett fast driftställe i Sverige, se figur 4. Koncernbidrag kommer att kunna lämnas från det svenska moderföretaget till det utlandsägda fasta driftstället genom de föreslagna lagändringarna.

Figur 5



Bidrag från moderföretag till dotterdotterföretag

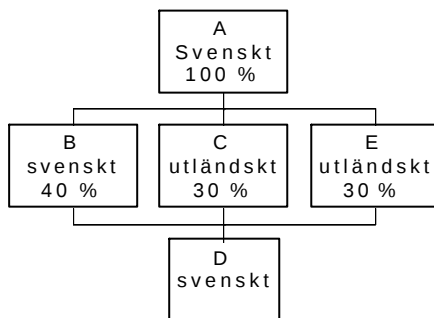
Fusionsregeln kan också bli tillämplig om två helägda dotterföretag tillsammans äger ett dotterdotterföretag, se figur 5. Om det ena dotterföretaget eller båda är utländska bör koncernbidrag ändå kunna ges med avdragsrätt från moderföretaget till dotterdotterföretaget under förutsättning att moderföretaget och dotterdotterföretaget är svenska skattesubjekt. Fusionsregeln har med stöd av en diskrimineringsklausul i skatteavtal ansetts tillämplig i dessa fall (RÅ1993 ref. 91 I).

Om avdrag för koncernbidrag emellertid förutsätter att två avtal skall tillämpas samtidigt kan avdrag inte medges eftersom bestämmelserna i varje dubbelbeskattningsavtal är avsedda att tillämpas enbart de avtalsslutande länderna emellan och inte i förhållande till en stat som inte är avtalspart (RÅ 1993 ref. 91 II).

EG-domstolen konstaterade i domen den 18 november 1999 i mål C-200/98, mellan X AB, Y AB och Riksskatteverket att det strider mot bestämmelserna i artikel 43 om etableringsfrihet i EG-fördraget att i lagstiftningen särbehandla olika typer av koncernbidrag på grundval av var dotterbolagen har sina säten.

Fusionsregeln bör därför kunna tillämpas om koncernbidrag lämnas mellan ett företag som är skattskyldigt här och ett annat företag som också är skattskyldigt här om det ena företaget indirekt äger det andra företaget tillsammans med dotterföretag, oavsett om ett eller flera av mellanliggande dotterföretag har säte i annan stat inom EES, figur 6. De utländska dotterföretagen kommer enligt förslaget i 35 kap. 2 a § IL att jämföras med svenska företag om både givaren och mottagaren av koncernbidraget är skattskyldiga för näringsverksamhet i Sverige.

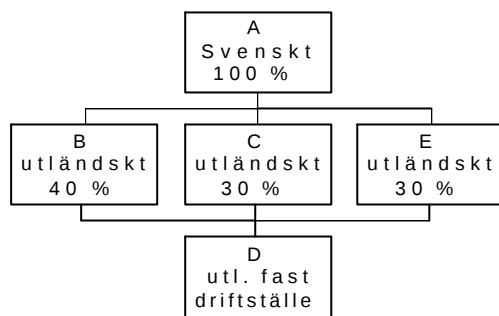
Figur 6



Bidrag från A till D

Förslaget innebär vidare att koncernbidrag kan ges med avdragsrätt från ett moderföretag till ett utlandsägt fast driftställe i Sverige, se figur 7.

Figur 7

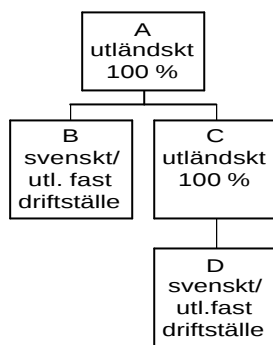


Bidrag från A till D

Bidrag som kunnat förmedlas

Bestämmelsen i 35 kap. 6 § IL om att bidrag kan lämnas direkt mellan olika koncernföretag i stället för att "slussas" genom en kedja av företag infördes år 1979. Som förutsättning gäller att givaren hade kunnat med avdragsrätt enligt 35 kap. 3, 4 eller 5 § IL lämna koncernbidrag till ett annat företag och bidraget därefter med avdragsrätt, direkt eller indirekt, hade kunnat vidarebefordras till mottagaren.

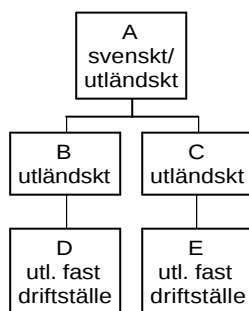
Figur 8



Koncernbidrag från D till B

Enligt förslagen i promemorian kommer koncernbidrag att kunna lämnas trots att moderföretaget och det ena dotterföretaget är utländska bolag eftersom givaren och mottagaren är skattskyldiga här, se figur 8. Koncernbidrag mellan B och D kan också lämnas om B och/eller D i figuren är utlandsägda fasta driftställen i Sverige.

Figur 9



Koncernbidrag mellan E och D

Motsvarande gäller om ett svenskt eller utländskt företag har utländska dotterföretag som bedriver verksamhet vid fasta driftställen i Sverige, se figur 9.

4.4 Kommissionärsförhållanden

Promemorians förslag: Bestämmelserna om kommissionärsföretag utvidgas så att de också omfattar utländska bolag som motsvarar svenska aktiebolag och ekonomiska föreningar om de bedriver verksamhet i Sverige vid ett fast driftställe och det utländska bolaget hör hemma i en stat inom EES.

Bakgrunden till förslaget

Med ett kommissionärsförhållande avses att ett företag bedriver verksamhet i eget namn men för ett annat företags (kommittentföretags) räkning. Inkomsten hos kommissionärsföretaget redovisas hos kommittentföretaget som om det självt bedrivit verksamheten. Reglerna tillämpas bara på *svenska* företag.

Bestämmelser om kommissionärs- och kommittentföretag infördes år 1965 (SOU 1964:29, prop. 1965:126, bet. 1965:BevU43, SFS 1965:573). De placerades då i 43 § 2 mom. KL. Regleringen innebar i huvudsak en kodifiering av praxis och uteslöt inte att beskattning kunde ske hos ett "huvudföretag" även om de i lagtexten angivna villkoren inte var uppfyllda.

År 1979 gjordes omfattande ändringar i bestämmelserna (SOU 1977:86, prop. 1978/79:210, bet. 1978/79:SkU57, SFS 1979:612). Bl.a. infördes som villkor att företagen har rätt till avdrag för koncernbidrag till varandra. Vidare skrevs bestämmelserna om med den utgångspunkten att de uttömmande skulle reglera frågan när inkomsterna får redovisas hos ett huvudföretag. Stora delar av bestämmelserna flyttades över till en ny punkt 2 av anvisningarna till 43 § KL.

När den kommunala taxeringen av juridiska personer slopades år 1984 flyttades bestämmelserna över till 2 § 2 mom. SIL (Ds Fi

1984:9, prop. 1984/85:70, bet. 1984/85:SkU23, SFS 1984:1060–1061).

Vid 1990 års skattereform gjordes i huvudsak den ändringen att ordet rörelse byttes ut mot ordet verksamhet (SOU 1989:34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:651). Bestämmelserna om kommissionärsförhållanden finns i 36 kap. IL.

Skälen för promemorians förslag

Som framgått kan ett kommissionärsföretag bara vara ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening som bedriver verksamhet i eget namn för ett eller flera andra svenska aktiebolags eller svenska ekonomiska föreningars räkning. Om ett utländskt bolag har ett svenskt dotterföretag och det utländska bolaget dessutom bedriver verksamhet i Sverige vid ett fast driftställe här kan det utlandsägda svenska dotterföretaget exempelvis inte bedriva sin verksamhet i kommission genom det fasta driftstället i Sverige. Sannolikt är begränsningen till svenska företag oförenlig med etableringsfriheten enligt artikel 43 i EG-fördraget, jfr avsnitt 4.3 när det gäller rätten till avdrag för koncernbidrag. Bestämmelserna bör därför ändras så att även utländska fasta driftställen i Sverige omfattas av bestämmelserna. Som krav bör gälla att inkomsten från kommissionärsverksamheten som bedrivs här skall tas upp som intäkt i näringsverksamhet som beskattas i Sverige. Bestämmelserna om kommissionärsförhållanden gäller under förutsättning att kommissionärs- och kommittentföretaget har rätt till avdrag för koncernbidrag som de lämnar till varandra. Förslaget om ändring av koncernbidragsreglerna (jfr avsnitt 4.3) får alltså genomslag även för företag i kommissionärsförhållande.

Förslaget föranleder att en ny paragraf, 36 kap. 2 a §, införs i IL.

4.5 Avräkningslagen

Promemorians förslag: Bestämmelserna i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt föreslås utvidgas till att omfatta även begränsat skattskyldiga fysiska och juridiska personer om de bedriver verksamhet här vid ett fast driftställe.

Bakgrunden till promemorians förslag

År 1966 infördes i 24–28 §§ SIL interna regler om avräkning av utländsk skatt från svensk statlig inkomstskatt (prop. 1966:127, bet. 1966:BevU54, SFS 1966:730). Reglerna utvidgades år 1982 till att gälla även svensk och utländsk kommunalskatt. Samtidigt infördes den s.k. overall-principen – vid avräkningen beaktas samtliga utländska skatter och inkomster samtidigt – som blev tillämplig både vid intern avräkning och avräkning med tillämpning av ett skatteavtal. År 1986 fördes de interna avräkningsreglerna över till en särskild lag, lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt, AvrL (prop. 1985/86:131, bet. 1985/86:SkU43). Av 1 § AvrL framgår att endast *obegränsat* skattskyldiga har rätt till avräkning.

Skälen för promemorians förslag

Bestämmelserna i AvrL gäller bara sådana fysiska och juridiska personer som är obegränsat skattskyldiga i Sverige. Bestämmelserna innebär alltså att en utländsk fysisk eller juridisk person som bedriver verksamhet i Sverige från ett fast driftställe inte har rätt till avräkning om en inkomst även beskattas i en utländsk stat, såvida en sådan rätt inte följer av ett skatteavtal.

Såsom framgått av de föregående avsnitten kan det inte anses förenligt med EG-fördragets bestämmelser om förbud mot inskränkningar i etableringsfriheten att vägra utländska företag som är etablerade i ett medlemsland samma förmåner vid beskattningen som inhemska företag får.

Bestämmelsernas tillämpningsområde bör därför utvidgas till att omfatta begränsat skattskyldiga fysiska och juridiska personer om de bedriver verksamhet här vid ett fast driftställe.

Termerna begränsat och obegränsat skattskyldiga har, såsom normalt alla andra termer som används i lagen, samma innebörd som i IL. Eftersom detta inte kommer till uttryck i lagtexten bör en bestämmelse med denna innebörd tas in i AvrL.

Förslaget föranleder ändring i 1 och 2 §§ AvrL samt att det i lagen införs en ny paragraf, 2 a §.

5 Offentligfinansiella konsekvenser

Syftet med förslagen är att anpassa våra nationella regler till vad som följer dels av de skatteavtal som Sverige ingått med andra länder, dels av vårt medlemskap i EU. Av avsnitt 3.2 framgår att regler som begränsar vissa förmåner till svenska företag i praktiken ofta utvidgas till att gälla även utländska företag på grund av en klausul om diskrimineringsförbud i ett skatteavtal.

Av avsnitt 3.3 framgår att EG-domstolen vid flera tillfällen ansett att medlemsstaters skattelagstiftning stått i strid med etableringsfriheten. EG-rätten skall inte bara beaktas fullt ut i medlemsstaternas nationella rätt, utan den skall också ges företräde framför nationella regler som står i strid med den. En nationell regel som strider mot gemenskapsrätten skall inte tillämpas.

De föreslagna ändringarna får offentligfinansiella konsekvenser bara i de fall då en icke-diskrimineringsklausul inte finns i ett skatteavtal eller om den inte är tillämplig i en viss situation. I den mån dagens regler diskriminerar utländska företag avhåller sig svenska företag normalt från att etablera koncerner med sådana strukturer. De offentligfinansiella effekterna av dessa regeländringar bedöms vara i princip betydelselösa.

6 Författningskommentar

6.1 Förslaget till lagen om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

11 kap.

26 §

I paragrafen anpassas terminologin till förslagen i övrigt i promemorian. Uttrycket *inom eller mellan Europeiska unionens medlemsländer eller EES-länderna* byts ut mot *inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet*. Det senare begreppet omfattar EU:s medlemsländer samt de till EFTA anslutna staterna Island, Liechtenstein och Norge.

12 kap.

24 och 25 §§

Ändringarna som är redaktionella är desamma som i 11 kap. 26 §.

17 kap.

6 §

I rubriken före och i paragrafen görs några redaktionella ändringar för att bestämmelserna om Lex Asea skall vara enhetligt utformade i inkomstskattelagen (1999:1229, IL). Bestämmelserna anpassas till 48 kap. 8 § IL som gäller om de mottagna andelarna skall beskattas enligt reglerna i inkomstslaget kapital.

7 §

En anpassning görs till motsvarande bestämmelse i inkomstslaget kapital, 48 kap. 9 § IL. Det är fråga om redaktionella ändringar i lagtexten samt införande av en ny rubrik.

24 kap.*15 och 20 §§*

I 15 § anges vilka företag som skattefritt kan ta emot utdelning på näringsbetingade andelar. I ett nytt andra stycke görs ett tillägg som innebär att utlandsägda fasta driftställen kan ta emot utdelning skattefritt om det utländska bolaget som bedriver verksamheten här har hemvist inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES). Motsvarande utvidgning föreslås när det gäller möjligheten att ta emot skattefri utdelning på andelar i utländska juridiska personer. I 20 § har ordet *svensk* tagits bort i första meningen för att markera att mottagaren även kan vara ett utländskt företag.

Eftersom det krävs att den utländska juridiska personen är ett utländskt bolag, även i det fall då den utländska juridiska personen hör hemma i ett land inom EES, måste inkomstbeskattningen av den utländska juridiska personen vara likartad med svensk inkomstbeskattning av aktiebolag, se 6 kap. 9 § IL.

Motiven för ändringarna finns i avsnitt 4.1.

35 kap.*2 a §*

I paragrafen som är ny införs en bestämmelse som likställer utländska bolag med svenska företag om det utländska bolaget hör hemma i en stat inom EES. Som förutsättningar gäller att både givaren och mottagaren av koncernbidraget beskattas i Sverige för näringsverksamhet och att koncernbidraget tas upp som intäkt i sådan näringsverksamhet.

Ändringarna motiveras avsnitt 4.3.

3 §

I paragrafen anges vilka förutsättningar som skall vara uppfyllda för att koncernbidrag skall kunna ges med avdragsrätt mellan moder- och dotterföretag. En av förutsättningarna är enligt punkt 4 att mottagaren inte får ha hemvist enligt ett skatteavtal i en utländsk stat. Om koncernbidraget är hänförligt till ett utlandsägt fast driftställe här hör det utländska bolaget hemma i en utländsk stat. I *andra stycket* som är nytt föreslås att bestämmelsen om hemvist inte skall gälla utlandsägda fasta driftställen, om innehavaren av det

fasta driftstället är skattskyldig för näringsverksamheten i Sverige. I stället föreslås en ny punkt 5 i *första stycket* enligt vilken näringsverksamheten som det utländska bolaget bedriver här inte får vara undantagen från beskattning i Sverige genom ett skatteavtal. Den nya punkten gäller generellt och inte bara för utlandsägda fasta driftställen.

4 och 5 §§

Ändringarna är konsekvensändringar.

36 kap.

2 a §

Vid tillämpning av bestämmelserna om kommissionärsförhållanden skall ett utländskt bolag som motsvarar ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening anses som ett svenskt företag om det utländska bolaget bedriver näringsverksamhet i Sverige vid ett fast driftställe här under förutsättning att bolaget hör hemma i en stat inom EES. Ett krav som bör upprätthållas i de fallen då det utländska bolaget är kommittentföretag är att inkomsten från kommissionärsverksamheten tas upp som intäkt i näringsverksamhet som beskattas i Sverige. Att näringsverksamheten som bedrivs här inte får vara undantagen från beskattning i Sverige genom ett skatteavtal framgår genom att den nya punkten 5 i 35 kap. 3 § omfattas av hänvisningen i 3 § till reglerna om koncernbidrag. Förslaget motiveras i avsnitt 4.4.

40 kap.

6 §

I paragrafen har orden hör hemma i en *medlemsstat i Europeiska unionen* bytts ut mot hör hemma inom *Europeiska ekonomiska samarbetsområdet* och begränsningen i övrigt till sådana utländska bolag som avses i 6 kap. 10 § IL tagits bort. Bestämmelsen föreslås gälla för alla utländska bolag. Ändringen görs för bestämmelserna i IL skall bli utformade på ett likformigt sätt.

42 kap.**16 §**

Bestämmelserna om utdelning av dotterbolagsandelar utan omedelbara skattekonsekvenser föreslås också gälla om moderbolaget är ett utländskt bolag. Vad som avses med utländskt bolag framgår av 6 kap. 9 och 10 §§ IL. Kravet på utländska bolag innebär bl.a. att beskattningen är likartad med beskattningen av svenska aktiebolag. Förslaget motiveras i avsnitt 4.2.

20 a §

Vid tillämpning av bestämmelserna om utskiftning i samband med att en ekonomisk förening upplöses (42 kap. 19 § IL) eller ombildas till ett svenskt aktiebolag (42 kap. 20 § IL), skall utländska juridiska personer som motsvarar svenska ekonomiska föreningar och aktiebolag jämnställas med sådana svenska företag. Som förutsättning gäller att den utländska juridiska personen är ett utländskt bolag och hör hemma i en stat inom EES.

48 kap.**8 och 9 §§**

I rubrikerna före 8 och 9 §§ och i paragraferna har några redaktionella ändringar gjorts för att bestämmelserna skall bli utformade på samma sätt som motsvarande rubriker och paragrafer som gäller om de mottagna andelarna blir lagertillgångar i 17 kap. 6 och 7 §§.

61 kap.**19 §**

I paragrafen anpassas terminologin till förslagen i övrigt i promemorian.

6.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt

1 och 2 §§

Bestämmelserna i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt, AvrL, utvidgas till att omfatta även begränsat skattskyldiga fysiska och juridiska personer som bedriver verksamhet vid ett fast driftställe i Sverige. Motiven för förslagen finns i avsnitt 4.5.

2 a §

I paragrafen som är ny anges att termer och uttryck som används i AvrL har samma betydelse och tillämpningsområde som i IL om inte något annat anges eller framgår av sammanhanget. Motsvarande bestämmelse om termer och uttryck finns i de flesta andra skattelagar, t.ex. 1 kap. 3 § skattebetalningslagen (1997:483).