

Målnummer:	854-95	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	1996-10-09		
Rubrik:	Ett tyskt Kommanditgesellschaft auf Aktien har vid tillämpning av en diskrimineringsregel i ett dubbelbeskattningsavtal ansetts kunna likställas med ett svenskt aktiebolag i vissa hänseenden av betydelse vid koncernbeskattningen. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 2 § 3 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt• Artikel 22 § 4 dubbelbeskattningsavtalet (1960:549) mellan Sverige och Förbundsrepubliken Tyskland		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1987 ref. 158• RÅ 1992 ref. 53• RÅ 1993 ref. 91		

REFERAT

I ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde X. AB bl.a. följande: För beskattningsåret 1994 hade X. AB för avsikt att lämna koncernbidrag till systerbolaget Z. AB.

X. AB önskade förhandsbesked huruvida det tyska moderbolaget, Å., genom dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Tyskland, kunde jämföras med ett svenskt aktiebolag och att ett koncernbidrag från X. AB till Z. AB således blev en avdragsgill kostnad i X. AB och en skattepliktig intäkt i Z. AB.

Skatterättsnämnden (1994-12-19, Sandström, ordförande, Nordling, Wingren, Colver, Johansson, Nord, Tollerz) yttrade: Förhandsbesked. - Avdragsrätt föreligger inte. - Motivering. - X. AB ägs av Y. AB. Y. AB och Z. AB ägs av det tyska företaget Å.. X. AB kan vid en direkt tillämpning av 2 § 3 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, inte få avdrag för koncernbidrag till Z. AB eftersom X. AB och Z. AB ingår i en företagsgrupp som leds av ett tyskt företag. X. AB frågar om avdrag för koncernbidraget kan medges vid 1995 års taxering med stöd av dubbelbeskattningsavtalet med Förbundsrepubliken Tyskland (SFS 1960:549). - Enligt diskrimineringsregeln i artikel 22 § 4 i avtalet gäller att "Företag i en stat, vilkas kapital helt eller delvis ägas eller kontrolleras, direkt eller indirekt, av en eller flera personer med hemvist i den andra staten, skola icke i den förstnämnda staten bli föremål för någon beskattning eller något därmed sammanhängande skattekrav, som är av annat slag eller mera tyngande än den beskattning och därmed sammanhängande skattekrav, som andra liknande företag i denna förstnämnda stat äro eller kunna bli underkastade". - Den grundläggande frågeställningen i ärendet är om - i den mening som avses i diskrimineringsregeln - (svenska) aktiebolag som har enbart andra sådana bolag som moderbolag kan anses som "andra liknande företag" i förhållande till ett aktiebolag som ägs eller kontrolleras av ett Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA). - I Sverige saknas en företagsform som motsvarar KGaA. Vad som främst skiljer den företagsformen från ett aktiebolag är att företaget har en eller flera obegränsat ansvariga bolagsmän. Enligt nämndens bedömning bör denna skillnad tillmätas avgörande betydelse (jfr begreppet "motsvarande utländskt bolag" i 27 § 4 mom. lagen /1947:576/ om statlig inkomstskatt och RÅ 1992 ref. 53). Aktiebolag ingående i svenska koncerner kan därför i diskrimineringsregelns mening inte anses som "andra liknande företag" i förhållande till X. AB. Av detta följer att regeln inte är tillämplig. Annan grund för att medge avdrag för koncernbidraget finns inte.

Ledamoten Virin var skiljaktig och anförde med instämmande av nämndens sekreterare Gilbe följande: KGaA är en bolagsform som till sin konstruktion har inslag av både aktiebolag och kommanditbolag. Bolagsformen regleras i den tyska motsvarigheten till aktiebolagslagen, Aktiengesetz, men med hänvisningar till reglerna om den tyska motsvarigheten till kommanditbolag i Handelsgesetzbuch. Bolaget är en juridisk person och ett eget skattesubjekt. Bolaget kan ingå i en koncerngemenskap som medför möjlighet till bl.a. resultatutjämnning mellan bolagen (Organshaft) på ett sätt som närmast motsvarar koncernbidragsmöjligheten i en svensk koncern. Vad som kan föranleda tvekan är att i ett KGaA finns en eller flera bolagsmän som är personligen ansvariga för bolagets förpliktelser. Bolagsmännen är dock inte delaktiga i bolagets resultat utan bolagets och bolagsmännens ekonomier är helt åtskilda. - Mot bakgrund av det anförda framstår bolagsmännens personliga ansvarighet inte som ett sådant förhållande som bör påverka bedömningen av om bolaget i det här aktuella hänseendet skall likställas med ett aktiebolag. Med stöd av diskrimineringsregeln skall därför bolaget vid tillämpning av reglerna i 2 § 3 mom. lagen om statlig inkomstskatt behandlas som ett svenskt aktiebolag.

X. AB överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle förklara att avdragsrätt förelåg för bolaget för koncernbidrag till Z. AB.

Riksskatteverket tillstyrkte bifall till ändringsyrkandet.

Regeringsrätten (1996-10-09, Björne, Dahlman, Werner, Swartling, Eliason) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Sökandebolaget och Z. AB ingår i en företagsgrupp vars moderföretag Å. är ett tyskt KGaA. Frågan i målet är om det förhållandet att moderföretaget är ett sådant bolag skall hindra att sökandebolaget får avdrag vid 1995 års taxering för koncernbidrag som under år 1994 utgetts till Z. AB.

Avdrag för koncernbidraget kan inte medges enbart med stöd av bestämmelserna i 2 § 3 mom. lagen om statlig inkomstskatt. För avdrag enligt dessa bestämmelser hade fordrats att moderföretaget varit ett svenskt företag som dessutom tillhört någon av de kategorier som särskilt anges i första stycket i lagrummet (aktiebolag, ekonomisk förening etc.). Det som i första hand skall prövas i målet är om avdragsrätt ändå kan föreligga på grund av diskrimineringsregeln i artikel 22 § 4 i det vid 1995 års taxering ännu gällande dubbelbeskattningsavtalet av år 1959 mellan Sverige och Förbundsrepubliken Tyskland (SFS 1960:549).

Avgörande för tillämpligheten av diskrimineringsregeln i ett fall som det förevarande är - såsom framgår av Skatterättsnämndens beslut - om ett svenskt aktiebolag vars moderföretag är ett annat svenskt aktiebolag kan anses som ett "liknande företag" i förhållande till ett svenskt aktiebolag som ägs eller kontrolleras av ett tyskt KGaA. En förutsättning för att så skall vara fallet är att ett KGaA kan likställas med ett svenskt aktiebolag i främst de hänseenden som är relevanta vid koncernbeskattningen.

Av utredningen i målet framgår bl.a. följande. Det som i civilrättsligt hänseende skiljer ett KGaA från ett aktiebolag (Aktiengesellschaft) är i huvudsak endast att det vid sidan av aktieägarna finns en eller flera bolagsmän som är personligen ansvariga för bolagets förpliktelser. Skattemässigt behandlas bolaget och aktieägarna enligt samma regler som gäller för ett Aktiengesellschaft och dess ägare. Ett KGaA kan ingå i en koncerngemenskap (Organshaft) för vilken föreligger möjligheter till resultatutjämnning av ett slag som närmast motsvarar koncernbidragsmöjligheterna för en svensk koncern.

Mot denna bakgrund och med hänsyn till vad som i övrigt upplysts om ett KGaA:s och dess aktieägares civilrättsliga och skatterättsliga ställning finner Regeringsrätten att ett KGaA trots den personliga ansvarigheten för en eller flera bolagsmän bör likställas med ett aktiebolag i det aktuella hänseendet.

Detta betyder i sin tur att ett svenskt aktiebolag som ägs av ett annat svenskt aktiebolag skall anses som ett "liknande företag" i förhållande till ett svenskt aktiebolag som ägs av ett KGaA. Det senare aktiebolaget skall därför på grund av artikel 22 § 4 i det i målet tillämpliga dubbelbeskattningsavtalet tillerkännas samma möjligheter som det förra till avdrag för koncernbidrag.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklarar att det förhållande att företagsgruppens moderföretag är ett tyskt Kommanditgesellschaft auf Aktien inte hindrar att avdrag medges sökandebolaget för det aktuella koncernbidraget.

Föredraget 1996-09-18, föredragande Hedin, målnummer 854-1995

Sökord: Dubbelbeskattning; Diskriminering; Förhandsbesked

Litteratur: prop. 1965:126, s. 21 f., 51 f.; prop. 1994/95:52, s. 4 samt bilaga 2 och bilaga 4.
