

<b>Målnummer:</b>	4135-1993	<b>Avdelning:</b>	
<b>Avgörandedatum:</b>	1993-11-02		
<b>Rubrik:</b>	Fråga om tillämpning av den s.k. nondiskriminationsklausulen i dubbelbeskattningsavtal såvitt avser koncernbidrag mellan svenska aktiebolag som ingår i internationella koncerner (I och II). Förhandsbesked.		
<b>Lagrum:</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• 2 § 3 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt</li><li>• Dubbelbeskattningsavtalet med USA artikel 10 punkt 3 och artikel 2 punkt 3</li><li>• Dubbelbeskattningsavtalet med Tyskland artikel 38 § 4</li><li>• Dubbelbeskattningsavtalet med Schweiz artikel 26 § 4</li></ul>		
<b>Rättsfall:</b>	RÅ 1987 ref. 158		

---

**REFERAT**

I.

Det svenska aktiebolaget A hade ett dotterbolag i USA, B, som i sin tur hade ett dotterbolag i Sverige, C.

I ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde A och C i huvudsak följande: - Behov förelåg att i 1992 års bokslut lämna koncernbidrag från A till C. A övervägde att lämna ett sådant bidrag. - Viss osäkerhet fick anses råda i frågan huruvida det förhållandet att A ägde C via ett utländskt bolag utgjorde hinder mot att koncernbidraget kunde lämnas med skattemässig verkan. - Det var därför av synnerlig vikt för bolagen att få förhandsbesked i denna fråga. - Svar önskades enbart i principfrågan om det förhållandet att B inte var ett svenskt aktiebolag utgjorde hinder mot koncernbidraget. - Sökandebolagen hemställde att förhandsbeskedet skulle utformas i enlighet härmed.

Skatterättsnämnden (1992-12-22, Sandström, ordförande, Wingren, Armholt, Lindström, Nord, Qwerin, Rosén, Virin) yttrade: Vid tillämpning av 2 § 3 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, på koncernbidrag som A lämnar till C skall det amerikanska företaget B anses som ett svenskt aktiebolag. - Motivering. - A äger samtliga andelar i B som i sin tur äger samtliga aktier i C. Sökandebolagens fråga är om - mot bakgrund av innehållet i 2 § 3 mom. SIL - den omständigheten att det mellanliggande företaget är amerikanskt hindrar att A med skattemässig verkan ger C koncernbidrag. - Till skillnad mot vad som gäller enligt många av våra andra dubbelbeskattningsavtal innehåller avtalet med Amerikas Förenta Stater rörande inkomstskatt m.m. (SFS 1965:38) ingen regel som förbjuder diskriminering på ägarbasis. En sådan regel finns emellertid i avtalet mellan de båda länderna om skatter på kvarlåtenskap, arv och gåva (SFS 1983:914 och 1984:750). Regeln, som är intagen i artikel 10 punkt 3, har följande lydelse. "Sammanslutning i en avtalsslutande stat, vars kapital helt eller delvis sägs eller kontrolleras, direkt eller indirekt, av en eller flera personer med hemvist i den andra avtalsslutande staten, skall inte i den förstnämnda staten bli föremål för beskattning eller därmed sammanhängande krav som är av annat slag eller mer tyngande än den beskattning och därmed sammanhängande krav som andra liknande sammanslutningar i den förstnämnda staten är eller kan bli underkastade." Även om det inte direkt framgår av avtalet får - liksom fallet är i inkomstskatteavtal - uttrycket "personer" anses inbegripa juridiska personer. - Av artikel 10 punkt 4 och artikel 2 punkt 3 i avtalet rörande arvs- och gåvoskatt m. m. framgår att

diskrimineringsregeln tillämpas på alla slags skatter som påförs av en av avtalsstaterna. Att diskrimineringsregeln tagits in i ett arvs- och gåvoskatteavtal hindrar inte att regeln tillämpas också på t.ex. inkomstskatt enligt SIL (jfr OECD:s Model Double Taxation Convention on Estates and Inheritances and on Gifts, 1983 s. 113). - Förekomsten av det amerikanska företaget i ägarkedjan medför att reglerna i 2 § 3 mom. SIL inte är tillämpliga på bidrag från A till C. Enligt texten i avtalet föreligger ingen diskriminering riktad direkt mot A eftersom det för vägrade avdraget inte har något att göra med hur aktierna i det bolaget ägs. Även förhållandena för C måste emellertid beaktas. För det bolaget föreligger inte samma förutsättningar för skattemässig inkomstutjämnning genom koncernbidrag som om något utländskt ägande i koncernen inte förekommit. Frågan är om denna olikhet i behandlingen är tillräcklig för att utlösa en tillämpning av diskrimineringsregeln. - Enligt sin ordalydelse förbjuder regeln mot diskriminering på ägarbasis inte bara en beskattning eller därmed sammanhängande krav som är mer tyngande utan också en beskattning eller därmed sammanhängande krav som är "av annat slag". Kommentaren till motsvarande regel i OECD:s modellavtal från 1977 (punkten 57 av kommentaren till artikel 24) ger - även om där understryks att regelns syfte är att tillförsäkra skattskyldiga med hemvist i samma stat lika behandling - inget direkt besked om vad som skall läggas in i dessa ord. Stöd för att likabehandling är normen kan emellertid hämtas från bl. a. kommentaren (punkten 10) till den likartade regeln mot diskriminering på medborgarskapsbasis (regeln mot diskriminering av fasta driftställen är annorlunda utformad - jfr punkten 22 av kommentaren). Likabehandling kan i det här sammanhanget inte ges annan innebörd än att bidraget hos mottagarbolaget (C) - och därmed också hos givarbolaget (A) - skall behandlas enligt reglerna i 2 § 3 mom SIL. Nämndens uppfattning är att den ifrågakommande diskrimineringsregeln är tillämplig.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade Riksskatteverket att Regeringsrätten med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked skulle förklara att det amerikanska företaget B inte skulle anses som ett svenskt aktiebolag vid tillämpning av 2 § 3 mom. SIL på koncernbidrag som A lämnade till C. Som en följd härav kunde enligt Riksskatteverkets mening A inte med skattemässig verkan lämna koncernbidrag till C.

Regeringsrätten (1993-11-26, Wahlgren, Tottie, Bouvin, B. Sjöberg, von Bahr) yttrade: Regeringsrätten delar Skatterättsnämndens uppfattning. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

## II.

I ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde AB X (X) och AB Y (Y) i huvudsak följande: Sökandebolagen ingick i en koncern som i toppen hade ett tyskt moderbolag, Z. - Det tyska bolaget var helägt av Q, som hade sitt säte i Schweiz. Sistnämnda bolag var i sin tur helägt av Z i Tyskland. - Y var helägt av P, som i sin tur ägdes till mer än 90 % av Z. Sökandebolagen frågade om avdragsrätt förelåg för koncernbidrag för räkenskapsåret 1992/1993 mellan X och Y. Rättsnämnden ägde att vid sin bedömning utgå från att förutsättningar för avdrag för koncernbidrag enligt 2 § 3 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, var uppfyllda.

Skatterättsnämnden (1993-06-21, Sandström, ordförande, Wingren, Colvér, Lindström, Nord, Qwerin, Rosén) yttrade: Koncernbidrag med skattemässig verkan kan inte lämnas mellan X och Y. - Motivering. - Det tyska företaget Z äger samtliga andelar i det schweiziska företaget Q och mer än 90 % av andelarna i det tyska företaget P. Dessa båda företag äger samtliga aktier i X resp. Y. Frågan i ärendet är om en tillämpning av dubbelbeskattningsavtal leder till att X och Y kan ge varandra koncernbidrag med skattemässig verkan utan hinder av att tyska företag och ett schweiziskt företag ingår i företagsgruppen. - Skattereglerna om koncernbidrag finns i 2 § 3 mom. SIL. Hade samtliga berörda företag varit svenska skulle - om också övriga koncernbidragsvillkor

varit uppfyllda - tredje stycket i momentet varit tillämpligt. Avdrag enligt det stycket förutsätter att koncernbidraget med skattemässig verkan skulle ha kunnat förts vidare i flera led för att slutligen hamna hos den avsedda mottagaren av bidraget. - De gällande dubbelbeskattningsavtalen med Tyskland och Schweiz (SFS 1960:549 och SFS 1987:1182) innehåller ett förbud mot diskriminering på ägarbasis av samma slag som det som finns i artikel 24 punkt 5 i OECD:s 1992 reviderade modellavtal (motsvarande förbud finns i det med Tyskland ingångna avtal som ännu inte trätt i kraft; jfr SFS 1992:1193). Av diskrimineringsförbudet följer att ett svenskt företag inte får förvägras avdrag för koncernbidrag enbart av det skälet att företaget direkt eller indirekt ägs eller kontrolleras av person(er) med hemvist i det andra avtalslandet. I det aktuella fallet finns emellertid bland de företag som berörs av en tillämpning av 2 § 3 mom. tredje stycket SIL såväl företag med hemvist i Tyskland som företag med hemvist i Schweiz. Avdrag förutsätter därför att diskrimineringsförbuden i de båda avtalen tillämpas samtidigt. Enligt nämndens mening finns inte utrymme för en sådan samtidig tillämpning eftersom bestämmelserna i varje dubbelbeskattningsavtal är avsedda att tillämpas enbart de avtalslutande staterna emellan och inte i förhållande till en stat som inte är avtalspart (jfr de principiella uttalandena i punkterna 54 och 55 i kommentaren till artikel 24 i 1977 års modellavtal). Avdrag kan därför inte medges.

Ledamoten Virin var skiljaktig och anförde följande:

Nondiskrimineringsbestämmelsen i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Tyskland skall i nu förevarande avseende tillämpas på svenska företag, vilkas kapital ägs eller kontrolleras, direkt eller indirekt av person (bolag) med hemvist i Tyskland. Även om X direkt ägs av ett schweiziskt företag ägs det ändå indirekt till 100 % av ett tyskt företag, som också äger - indirekt via ett tyskt företag - mera än 90 % av aktierna i Y. Nondiskrimineringsbestämmelsen är därmed enligt sin ordalydelse tillämplig. - Koncernbidrag får enligt intern rätt utväxlas direkt mellan dotter-dotter-företag och skall enligt ansökan lämnas på det sättet. Den hypotetiska steg-för-stegprövning som skall göras avser endast att kontrollera att olika typer av hinder för koncernbidraget (utdelningsbeskattning, krav på kvalificerat ägande osv.) inte föreligger. Dubbelbeskattningsavtalet med Tyskland skulle inte göra det möjligt att faktiskt steg för steg slussa koncernbidraget ens om alla överordnade koncernbolag vore tyska, eftersom koncernbidrag överhuvudtaget inte kan lämnas till utländskt företag. Steg-för-steg-proceduren blir därför inte mindre möjlig därför att ett av företagen är schweiziskt. Eftersom även indirekt ägande skall beaktas enligt nondiskrimineringsbestämmelsen i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Tyskland blir det aldrig aktuellt att tillämpa detta tillsammans med något annat dubbelbeskattningsavtal. - Frågan bör därför besvaras jakande.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade X och Y att Regeringsrätten med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked skulle förklara att de med avdragsrätt kunde ge koncernbidrag sig emellan under räkenskapsåret 1992/1993.

Riksskatteverket avstyrkte bifall till bolagens talan.

Regeringsrätten (1993-11-26, Wahlgren, Tottie, Bouvin, B. Sjöberg, von Bahr) yttrade: Regeringsrätten delar Skatterättsnämndens uppfattning. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Föredragna 1993-11-02 resp. 1993-10-19, föredragande Hedin,  
målnummer 561-1993 resp. 4135-1993

---

**Sökord:** Förhandsbesked - tillämpning av den s.k. nondiskriminationsklausulen i dubbelbeskattningsavtal såvitt avser koncernbidrag; Inkomst av näringsverksamhet; Inkomst av rörelse - tillämpning av den s.k.

nondiskriminationsklausulen i dubbelbeskattningsavtal såvitt avser  
koncernbidrag; Koncernbeskattning - fråga om tillämpning av den s.k.  
nondiskriminationsklausulen i dubbelbeskattningsavtal såvitt avser  
koncernbidrag

**Litteratur:** Kommentaren till artikel 24 i OECD:s modellavtal 1977 punkterna 54-57  
Kommentaren till artikel 24 i OECD:s modellavtal 1992 punkterna 51-54

---