

Juridiska Institutionen
Handelshögskolan
Göteborgs Universitet
Tillämpade studier 20 p
VT 2003

De svenska andelsbytesreglernas förenlighet med EG-rätten

Camilla Mundt-Petersen

Handledare: Robert Pålsson

1 KAPITEL ETT	5
1.1 Inledning	5
1.1.1 Håkan & Johan	5
1.1.2 Kristian	6
1.2 Frågeställningar	6
1.3 Syfte	6
1.4 Metod.....	7
1.5 Avgränsningar	7
1.6 Disposition.....	7
2 EUROPEISKA UNIONEN	8
2.1 Inledning	8
2.2 Unionens framväxt	8
2.3 Målsättningar	9
2.4 Harmonisering.....	10
2.4.1 Det EG-rättsliga regelverket.....	10
2.4.2 Direkt effekt	11
2.5 Medlemsländernas handlingsfrihet	11
2.5.1 Direktiv.....	11
2.5.2 EG-fördragets bestämmelser om fri rörlighet och icke-diskriminering	12
2.5.3 Kan en fördragsstridig nationell skatteregel rättfärdigas?.....	13
3 HARMONISERING PÅ SKATTEOMRÅDET	15
3.1 Inledning	15
3.2 Beslutsprocessen	15
3.3 Indirekta skatter.....	16
3.4 Direkta skatter.....	16
3.5 Domstolens vilja att tillämpa EG-fördragets artiklar om den fria rörligheten på nationell skattelagstiftning	17
4 FUSIONSDIREKTIVET 90/434/EEG	18
4.1 Inledning	18

4.2 Innehåll och tillämpningsområde	18
4.2.1 Inledning.....	18
4.2.2 Fusion	19
4.2.3 Fission	19
4.2.4 Överföring av tillgångar (verksamhetsöverlåtelse).....	20
4.2.5 Utbyte av aktier eller andelar (andelsbyte)	20
4.3 Direktivets betydelse för inhemska omstruktureringar	20
4.4 Direktivets andelsbytesregler	21
4.4.1 Inledning.....	21
4.4.2 Artikel 8.....	21
4.4.3 Artikel 11.....	22
4.4.4 Uppskovstekniken	22
4.4.5 Direkt effekt	23
5 ANDELSBYTESREGLERNA I SVENSK RÄTT.....	24
5.1 Inledning	24
5.2 Historik.....	24
5.2.1 Allmänt.....	24
5.2.2 Dispensförfarande	24
5.2.3 Strukturregeln.....	24
5.2.4 Lagen (1994:1854) om inkomstbeskattning vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG	25
5.2.5 Lagen (1998:1601) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten	26
5.2.6 Framskjuten beskattning vid andelsbyten, 48 a kap IL & Uppskovsgrundande andelsbyten, 49 kap IL	26
5.3 Gällande rätt.....	27
5.3.1 Inledning.....	27
5.3.2 Fyra olika lösningsmodeller	28
5.3.3 Övergångsregler	28
5.3.4 Ny regel i 57 kap 6 § 2 stycket.....	29
5.3.5 Systemens gemensamma regler	29
5.3.6 Systemens olikheter.....	30
6 MEDLEMSSTATERNAS MÖJLIGHETER ATT AVVIKA FRÅN DEN I FUSIONS-DIREKTIVET ANGIVNA ROLL-OVER RELIEF-TEKNIKEN (HÅKAN & JOHAN).....	31
6.1 Inledning	31
6.2 Två olika tekniker för att undvika en omedelbar beskattning av andelsbytet.....	31
6.2.1 Presentation	31
6.2.2 Uppskovstekniken – Håkan.....	32
6.2.3 Roll-over relief-tekniken – Johan.....	32
6.3 Vad ger oss direktivet för ledtrådar?	33
6.3.1 Allmänt.....	33

6.3.2 Direktivets preambel	34
6.3.3 Detaljregleringsgrad	34
6.4 EG-domstolen	35
6.5 Svenska förarbeten till de lagar vilka införlivar direktivet i svensk rätt.....	35
6.6 Regeringsrätten	37
6.7 Doktrin	38
6.7.1 Inledning.....	38
6.7.2 Kristina Ståhl.....	39
6.7.3 Jan Friman	40
6.7.4 Leif Gäverth	40
6.8 Direkt effekt	41
6.9 Slutsats.....	41
7 MEDLEMSSTATERNAS MÖJLIGHETER ATT BEHÅLLA SKATTEREGLER VILKA HINDRAR DEN FRIA RÖRLIGHETEN (KRISTIAN)	43
7.1 Inledning	43
7.2 Svenska regler.....	43
7.2.1 Fysiska personers skattskyldighet i Sverige.....	43
7.2.2 Krav på kvalificerad bosättning vid andelsbyten	44
7.2.3 Att flytta utomlands med uppskovet	44
7.2.4 Avskattningsregelns historia	44
7.3 Fri rörlighet för personer	45
7.3.1 Öppen och dold diskriminering samt andra hinder för den fria rörligheten.....	45
7.3.2 Dold diskriminering	46
7.3.3 Andra hinder för den fria rörligheten	47
7.4 Rättfärdigande grunder	48
7.4.1 Öppen diskriminering.....	48
7.4.2 Dold diskriminering och andra hinder	48
7.4.3 Effektiv skattekontroll.....	49
7.4.4 Skattesystemets inre sammanhang	50
7.5 Slutsats.....	51
8 SLUTORD	53
KÄLLFÖRTECKNING.....	54
RÄTTSFALLSFÖRTECKNING.....	56

1 Kapitel ett

1.1 Inledning

1.1.1 Håkan & Johan

År 2000 sålde **Håkan** sitt fåmansbolag till ett större bolag i samma bransch. Hela köpeskillingen lämnades i form av andelar i det köpande företaget. Håkans fåmansbolag hade varit ett vinstgivande bolag och en stor kapitalvinst realiserades därför vid försäljningen. Eftersom Håkan inte hade några kontanta medel tillgängliga att betala vinstskatten med begärde han uppskov med vinsten enligt 49 kap 6 § IL. Andelsbytet uppfyllde alla de villkor som krävdes i 49 kap IL och Håkan beviljades uppskov med skatten. Eftersom Håkan varit aktiv i sitt bolag och hans andelar därmed ansågs vara kvalificerade enligt 57 kap 4 § IL delades det fastställda uppskavsbeloppet upp i en tjänstedel och i en kapitaldel.

Ett år efter andelsbytet gick olyckligtvis det köpande företaget i konkurs vilket resulterade i att de aktier som Håkans mottagit vid andelsbytet blev värdelösa. När ett företag går i konkurs anses dess aktier vara avyttrade. Enligt huvudregeln i 49 kap 19 § IL skulle det uppskavsbelopp som fastställdes vid Håkans andelsbyte tas upp till beskattning senast när de mottagna andelarna avyttrades eller upphörde att existera. Kapitaldelen av uppskavsbeloppet kunde Håkan kvitta mot den förlust som uppkom på de mottagna andelarna. Eftersom det i svensk skattelagstiftning inte finns någon möjlighet att kvitta kapitalförluster mot tjänsteinkomster var Håkan tvungen att betala skatt på den uppskjutna tjänstedelen. Håkan hamnade i en mycket besvärlig ekonomisk situation eftersom han rent faktiskt inte fått några vinstpengar att betala den uppkomna skatteskulden med.¹

Håkans kompis **Johan** var också delägare i ett framgångsrikt fåmansbolag men till skillnad från Håkan sålde han inte sina andelar förrän i februari 2003. Trots att även Johans andelsinnehav var kvalificerat enligt reglerna i 57 kap IL kommer han aldrig att drabbas av samma ekonomiska effekter som Håkan gjorde. Efter mycket kritik av den pomperipossaeffekt som drabbat många fåmansbolagsägare beslutade riksdagen att en annan uppskovsteknik, den s.k. roll-over relief-tekniken, skulle tillämpas även på andelsbyte med kvalificerade andelar. Tekniken som jag detaljerat kommer att redogöra för i senare kapitel innebär att det vid andelsbytet inte anses uppkomma någon kapitalvinst utan de mottagna andelarna övertar de bortbytta andelarnas anskaffningsvärde.

De två berättelserna väcker förhoppningsvis en del frågor hos läsaren. Hur påverkar den valda uppskovstekniken den skattskyldiges skattebörda? Måste man följa den teknik som anges i fusionsdirektivet? Har riksdagen genom den senaste lagändringen lyckats ta bort den negativa effekt Håkan drabbades av? Detta är några av de frågor jag ska försöka besvara i uppsatsen.

¹ För ett utförligare resonemang angående den effekt som uppstår då fåmansbolagsägare byter bort sina kvalificerade andelar mot andelar i ett företag som sedan går i konkurs se Larsson, Fåmansföretagares andelsbyten – en diskussion kring några skatterättsliga frågor vid andelsbyten, Skattenytt 2002 s 199-212.

1.1.2 Kristian

Kristian hade tillsammans med sin bror Daniel och mamma Therese drivit Sockan AB i många år när de bestämde sig för att sälja familjeföretaget till ett expanderande företag i strumpbranschen. I likhet med både Håkan och Johan beviljades Kristian, enligt 49 kap IL, uppskov med den vinst han gjorde på de bortbytta andelarna vid andelsbytet. Några år efter försäljningen får Kristian ett lockande anställningserbjudande från ett tyskt bolag i Berlin. Kristian som kände till den EG-rättsliga grundprincipen om fri rörlighet för arbetstagare inom EU tvekade inte många sekunder innan han tackade ja till det attraktiva erbjudandet. Vad Kristian inte kände till när han fattade sitt beslut var att en person som inte längre är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige vid flytten måste ta upp den vid andelsbytet uppskjutna kapitalvinsten som intäkt. För Kristians del rörde det sig om en betydande summa vilken han inte har tillgänglig. Han var heller inte villig att avyttra de mottagna aktierna bara för att han flyttade utomlands.

Efter att ha läst berättelsen om Kristian kan man fråga sig hur stark den EG-rättsliga principen om fri rörlighet för personer egentligen är. Kan en nationell skatteregel som hindrar den fria rörligheten för personer vara fördragsstridig? Kan en sådan fördragsstridig regel rättfärdigas på någon grund?

1.2 Frågeställningar

Mina frågeställningar som främst besvaras i kapitel sex och sju kommer att anknyta till berättelserna om Håkan, Johan och Kristian. Berättelserna om Håkan och Johan aktualiserar frågor angående de två uppskovstekniker som tillämpas enligt svensk skattelagstiftning. Överensstämmer reglerna med det direktiv som reglerar andelsbyten på EG-rättslig nivå? Vad har medlemsstaterna för möjligheter att tillämpa en uppskovsteknik som avviker från den i direktivet angivna? Hur preciserat är direktivet när det gäller uppskovstekniken?

Kristians fall väcker frågor av mer allmän EG-rättslig karaktär. Kan EG-domstolen ogiltigförklara svenska regler på grund av att de står i strid med den grundläggande principen i EG-fördraget om fri rörlighet? Utgör den svenska avskattningsregeln i 48 a kap 11 § & 49 kap 26 § IL ett hinder mot den fria rörligheten av arbetstagare inom EG? Vad har medlemsstaterna för möjligheter att inskränka den fria rörligheten?

1.3 Syfte

Uppsatsens syfte är att redovisa och analysera det EG-rättsliga fusionsdirektivet samt några av de svenska andelsbytesregler vilka implementerar direktivet i svensk lagstiftning. Genom att jämföra fusionsdirektivets regler och de svenska reglerna på området vill jag belysa hur stor betydelse EU och dess regelverk har för den svenska skatterätten. Uppsatsen kan delas upp i två problem varav det ena berör hur stor handlingsfrihet medlemsländerna har när de ska implementera det EG-rättsliga fusionsdirektivet i sin nationella lagstiftning. Den andra problemställningen anknyter till EG-fördraget och dess princip om fri rörlighet för arbetstagare. Det jag vill belysa med de två problemställningarna är att den nationelle lagstiftaren i sitt lagstiftningsarbete måste ta hänsyn till både EG-rättsliga direktiv och EG-fördragets grundläggande principer om fri rörlighet för varor, tjänster, kapital och personer.

1.4 Metod

För att få svar på mina frågeställningar har jag använt mig av normal problemlösande juridisk metod vilket innebär att jag sökt information i lagar, förarbeten, rättsfall, juridisk litteratur samt artiklar ur skatterättsliga tidskrifter. Analysens utgångspunkt har varit reglerna i ”rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsländer” samt reglerna i 48 a kap & 49 kap IL.

Uppsatsen behandlar till stor del EG-rätt och den huvudsakliga informationen på detta området har jag hämtat från EG-domstolens domar och den svenska boken ”EG-skatte rätt”.²

1.5 Avgränsningar

Jag vill påpeka att jag är medveten om att det finns fler bestämmelser i de svenska andelsbytesreglerna som är tveksamma ur ett EG-rättsligt perspektiv. Jag har valt att beröra två av de problem som uppstår då säljaren är en fysisk person. Att jag begränsat mig till fall då säljaren är en fysisk person innebär att jag inte alls kommer att beröra de fall då säljaren är en juridisk person eller då andelsbytet sker inom en koncern. Inte heller de skattekonsekvenser som uppstår för det förvärvande företaget kommer att beröras utan fokus ligger på beskattningskonsekvenserna för delägaren i det säljande företaget.

1.6 Disposition

Eftersom uppsatsen till stor del behandlar EG-rätt vill jag i *kapitel två* inleda med att redogöra för Europeiska unionens framväxt, dess mål och syften samt hur dessa påverkar den svenska lagstiftningen. Syftet med *kapitel tre* är att ge läsaren en översikt över den harmonisering som skett på skatteområdet. *Kapitel fyra* ägnas åt att redogöra för fusionsdirektivets reglering medan *kapitel fem* innehåller en redogörelse över de svenska andelsbytesreglerna vilka återfinns i 48 a kap & 49 kap IL. Efter att ha gett läsaren en grundläggande förståelse för ämnet diskuteras i *kapitel sex* och *sju* de två huvudsakliga frågeställningarna. I *kapitel sex* försöker jag utifrån berättelserna om Håkan & Johan svara på om medlemsstaterna har någon möjlighet att avvika från den i fusionsdirektivet angivna roll-over relief-tekniken. Den svenska avskattningsregelns förenlighet med EG-fördraget är föremål för en ingående diskussion i *sjunde kapitlet*. Uppsatsen avslutas i *kapitel åtta* med en kort sammanfattning av de slutsatser jag kommit fram till.

² Ståhl & P Österman, EG-skatte rätt

2 Europeiska unionen

2.1 Inledning

När jag lyssnar på nyhetssändningar eller läser icke-juridiska artiklar får jag ofta en känsla av att förkortningarna EG och EU sammanblandas. På grund av denna begreppsförvirring i media tror jag att gemene man inte känner till att förkortningarna faktiskt representerar olika delar av det europeiska samarbetet. Eftersom uppsatsen till stor del behandlar EG-rätt börjar jag med att redogöra för Europeiska unionens framväxt, dess mål och syften samt hur dessa påverkar den svenska lagstiftningen.

EU är egentligen bara en paraplybeteckning för ett europeiskt samarbete bestående av tre pelare. De tre pelarna binds samman av ett gemensamt ramverk i form av delvis gemensamma institutioner samt vissa gemensamma grundläggande bestämmelser.³ Samarbetet inom den första pelaren, vilket också är det viktigaste, består av de tre europeiska gemenskaperna med EG-fördragen som grund. EG-samarbetet har en överstatlig karaktär vilket innebär att de gemensamma institutionerna har makt att fatta, för medlemsstaterna, bindande beslut. Ämnet för min uppsats kommer endast att beröra den första pelarens samarbetsområde, EG-samarbetet. Samarbetet inom den andra och tredje pelaren vilket innefattar gemensam utrikes- och säkerhetspolitik samt rättsliga och inrikesfrågor sker visserligen inom unionens ramar men har karaktären av ett helt vanligt mellanstatligt samarbete. Medlemsländerna har inom dessa samarbetsområden inte överlåtit några beslutsbefogenheter till EU eller dess organ och det finns ingen möjlighet för de gemensamma institutionerna att utföra några bindande rättsakter på området.⁴

2.2 Unionens framväxt

Historien om EU startade 1951 då Frankrike, Tyskland, Italien och Beneluxländerna upprättade den Europeiska kol- och stålgemenskapen (EKSG). 1957 togs ytterligare ett steg mot ett utökat samarbete när de sex EKSG-länderna, genom att signera Romfördraget, upprättade den Europeiska ekonomiska gemenskapen (EEG). Samma dag skrevs även avtalet om den tredje gemenskapen, Europeiska atomenergigemenskapen (Euratom), under.⁵ Fördragen kan ses som ett resultat av den strävan som fanns i Europa efter andra världskriget att starta ett internationellt samarbete. Det huvudsakliga målet med EEG var att bygga upp en ekonomisk gemenskap vilken skulle grunda sig på en tullunion och upprättande av en gemensam marknad.⁶ Målet med EEG var dock inte bara ekonomiskt utan det underliggande syftet var redan från början att man skulle utöka samarbetet och fördjupa integrationen. I fördragets inledning kan man läsa att medlemsländerna ville skapa "*an ever closing union among the peoples of Europe*".⁷

1985 avslöjade Kommissionen i Vitboken att gemenskapen, trots att den nu funnits ett bra tag, inte lyckats få bort de hinder som stod i vägen för upprättandet av den gemensamma marknaden. Enligt programmet i Vitboken var man tvungen att undanröja de tekniska handelshindren samt de fiskala handelshinder orsakade av den indirekta beskattningen och

³ Bernitz & Kjellgren, Europarättens grunder s 33

⁴ Pelin, Internationell skatterätt s 207

⁵ Bernitz & Kjellgren, Europarättens grunder s 7 ff

⁶ Bernitz & Kjellgren, Europarättens grunder s 9

⁷ Steiner & Woods, Textbook on EC Law s 3

dennes administration. Resultatet av Kommissionens förslag blev den europeiska enhetsakten som signerades av de tolv medlemsländerna 1986. De viktigaste förändringarna som genomfördes var att samarbetet utvidgades till nya områden, man införde effektivare beslutsformer och man skapade en inre marknad.⁸

Genom Maastrichtfördraget, den 1 november 1993, upprättades den Europeiska unionen och därmed togs ännu ett steg mot skapandet av en allt fastare sammanslutning mellan de europeiska folken. Vid upprättandet av den Europeiska unionen tillkom Unionsfördraget samt de mycket viktiga bestämmelserna i Romfördraget om genomförandet av valutaunionen. Det var också i samband med detta som EEG ändrade benämningen till EG.⁹ Som jag nämnt innan utgör EU bara en paraplybeteckning över alla de europeiska samarbetsområdena. EG-fördraget återfinns numera som artikel 8 i Unionsfördraget.

Efter Unionsfördraget har ytterligare två fördrag signerats. Amsterdamfördraget öppnar bl.a. för en möjlighet till flexibel integration, vilket innebär att en del av medlemsstaterna kan engagera sig i ett närmare samarbete utan att alla medlemsstaterna måste medverka.¹⁰ Den viktigaste nyheten i Nicefördraget är ändringarna i reglerna om institutionernas sammansättning och beslutsformer som genomförts i syfte att förbereda för utvidgningen av EU.¹¹

2.3 Målsättningar

Genom att organisera ett samarbete mellan de europeiska folken, Europeiska gemenskapen, ger man medlemsländerna bra förutsättningar för att lyckas med en god ekonomisk och social utveckling, vilket också är den grundläggande målsättningen för EG-samarbetet. Genom att upprätta en gemensam marknad och en ekonomisk och monetär union och genom att fullfölja den gemensamma politik eller verksamhet som avses i artiklarna 3 och 4 kommer man att bidra till en höjd levnadsstandard, ekonomisk tillväxt, hög nivå på miljöskyddet m.m.¹² Att främja ekonomiska och sociala framsteg och en hög sysselsättningsnivå utgör enligt artikel 2 Unionsfördraget (UF) även ett av unionens mål. De instrument som krävs för att nå målsättningen anges i de inledande paragraferna i EG-fördraget (EGF). Avveckling av tullar och avskaffande av hindren för den fria rörligheten för varor, tjänster, kapital och personer är några av de instrument som man enligt artikel 3 kan använda sig av för att nå den uppsatta målsättningen.

De fyra friheterna utgör en central del av EG-rätten och alla artiklar i fördraget som rör de fyra friheterna har givits direkt effekt.¹³ Detta innebär att nationella regler som hindrar den fria rörligheten kan förklaras strida mot EG-fördraget och den medlemsstat som stiftat en sådan lag gör sig skyldig till fördragsbrott. Det faktum att artiklarna om fri rörlighet givits direkt effekt medför att medlemsstaterna vid sitt lagstiftningsarbete inte bara måste ta hänsyn till de direktiv och förordningar som finns utan även beakta EG:s mer grundläggande principer och målsättningar. När jag längre fram i uppsatsen kommer att analysera om den svenska implementeringen av fusionsdirektivet överensstämmer med EG-rätten kommer jag

⁸ Bernitz & Kjellgren, Europarättens grunder s 12 f

⁹ Bernitz & Kjellgren, Europarättens grunder s 14

¹⁰ Bernitz & Kjellgren, Kompendieutgåva av Europarättens grunder september 1998 s 32

¹¹ Bernitz & Kjellgren, Europarättens grunder s 16

¹² Artikel 2 EG-fördraget

¹³ Ståhl & P Österman, EG-skatte rätt s 60

att studera om en paragraf i den svenska Inkomstskattelagen strider mot den fria rörligheten för arbetstagare.

2.4 Harmonisering

Ett av de instrument som står till förfogande för att uppnå EG:s mål är att, i den utsträckning den gemensamma marknadens funktion kräver det, harmonisera medlemsländernas nationella lagstiftning.¹⁴ På olika sätt försöker man få medlemsländerna att tillämpa, för unionen, enhetliga regler. Harmoniseringen sker genom att gemenskapens institutioner utfärdar bindande direktiv eller förordningar men det finns även andra vägar att gå för att påverka de nationella lagstiftningarna. EG-domstolen har genom sin praxis slagit fast två grundläggande principer vilka får anses ha stor betydelse för harmoniseringen inom unionen. Dels fastställde man principen om EG-rättens företräde framför nationell rätt i *Costa v ENEL*¹⁵ och dels principen om direkt effekt vilken introducerades i *Van Gend en Loos*.¹⁶ EG-domstolen är med sin omfattande rättspraxis en central rättskälla inom EG-rätten och den har stor betydelse i integrationsarbetet. Även de nationella domstolarnas plikt att tolka nationella regler EG-konformt bidrar till harmonisering. Vad jag vill ha sagt med detta är att det inte endast är genom utfärdande av förordningar och direktiv som harmoniseringsarbetet sker inom EG.

2.4.1 Det EG-rättsliga regelverket

Egentligen kan man bara tala om de gemensamma institutionernas normgivningsmakt inom ramen för den första pelaren. EU som helhet bygger inte på något överstatligt samarbete och medlemsländerna har fortfarande full beslutanderätt avseende de samsamarbetsområden som rymms inom andra och tredje pelaren. Det gemensamma regelverket brukar delas upp i primär rätt, vilket innefattar de grundläggande fördragen, samt sekundär rätt, dit direktiv och förordningar räknas. De viktigaste fördragen är Unionsfördraget, som innehåller gemensamma regler för hela unionen, samt EG-fördraget, som reglerar verksamheten inom EG. Den sekundära rätten skapas genom att de gemensamma institutionerna utnyttjar den kompetens de tilldelats i EG-fördraget.¹⁷ Enligt artikel 249 i fördraget kan institutionerna ”*utfärda förordningar och direktiv, fatta beslut samt avge rekommendationer och yttranden*”. Förordningar är enligt nämnda artikel direkt gällande i medlemsstaterna medan direktiv endast är bindande med avseende på det resultat som ska uppnås. Båda rättsakterna är dock bindande för medlemsstaterna utan föregående ratifikation.¹⁸ Att direktiven riktar sig mot medlemsstaterna och inte mot enskilda innebär att reglerna måste implementeras i den nationella lagstiftningen för att kunna åberopas av enskilda.¹⁹ Det har dock varit ett stort problem inom EU att medlemsstaterna införlivat direktiven på ett felaktigt sätt eller inte gjort det inom utsatta tidsfrister. För att komma till rätta med detta bekymmer har EG-domstolen skapat doktrinen om direktivs direkta effekt samt enskildas möjlighet att erhålla skadestånd från medlemsstater som underlåtit att införliva ett direktiv.²⁰

¹⁴ Artikel 3.1.h EG-fördraget

¹⁵ C-6/64 *Costa mot ENEL & Pelin*, Internationell skatterätt s 218

¹⁶ C-26/62 *Van Gend en Loos & Pelin*, Internationell skatterätt s 224

¹⁷ Bernitz & Kjellgren, Europarättens grunder s 33 ff

¹⁸ Pålsson, EG-rätt s 70

¹⁹ Bernitz & Kjellgren, Europarättens grunder s 41

²⁰ Droege & Lysén, Introduktion till EU och EG-rätten s 60

2.4.2 Direkt effekt

Att en EG-rättslig regel har direkt effekt innebär att den ger enskilda rättigheter vilka de kan åberopa direkt inför nationell domstol. Enligt EG-domstolens praxis kan både fördragsartiklar och direktivbestämmelser, vilka primärt riktar sig till medlemsländerna, ha direkt effekt. En förutsättning för att en gemenskapsrättslig bestämmelse ska ges direkt effekt är att den uppfyller kriterierna tydlighet, precision och ovillkorlighet. Den för uppsatsen mycket viktiga artikel 39 om fri rörlighet för arbetstagare har tillerkänts direkt effekt.²¹

Enligt praxis kan fördragsbestämmelser åberopas av enskilda både gentemot staten och annan enskild part, fördragens vertikala och horisontella direkta effekt. Direktivbestämmelser kan däremot endast åberopas av enskilda gentemot staten, direktivs vertikala direkta effekt.²²

2.5 Medlemsländernas handlingsfrihet

I uppsatsens analysdel kommer både den primära och sekundära EG-rätten att spela en viktig roll. Det är därför viktigt att förstå hur stor handlingsfrihet de enskilda medlemsländerna har när det gäller implementeringen av direktiv men även om det finns möjlighet för medlemsländerna att utfärda nationella regler som hindrar den fria rörligheten inom unionen.

2.5.1 Direktiv

Direktiv tillgodoser i högre grad än förordningar medlemsstaternas intresse av att kunna infoga gemenskapsrätten i den nationella rättsstrukturen.²³ Medan en förordning blir direkt tillämplig lagtext i medlemsstaterna är ett direktiv bara bindande beträffande det resultat som ska uppnås.²⁴ Medlemsstaterna är inom en angiven tidsram skyldiga att implementera direktivets målsättningar och resultat i den nationella lagstiftningen. Varje stat väljer själv vilken väg de vill gå för att nå målet.²⁵ Följden av att gemenskapen väljer att fatta beslut i form av direktiv blir att man inte får identiska, enhetliga regler i samtliga medlemsstater.

Nu när jag redogjort för att varje medlemsstat, med beaktande av direktiven, själv får utforma sin egen skattelagstiftning ska jag undersöka hur stor den egentliga handlingsfriheten är. Att direktiven endast är bindande med avseende på det resultat som ska uppnås är både ett utmärkande och problematiskt karaktärsdrag. Eftersom ett direktiv kan utformas på många olika sätt kan man inte generellt bestämma medlemsstaternas handlingsfrihet. Vissa direktiv präglas av att innehållet endast drar upp ramen för medlemsstatens lagstiftning medan andra väldigt detaljerat anger vilka ”resultat” som ska uppnås. Det råder delade meningar om hur stor den tillåtna regleringsintensiteten är i ett direktiv. Vissa hävdar att ett direktiv får innehålla hur detaljerade regler som helst medan andra menar att det finns en yttersta gräns. Om det fastställda resultatet i direktivet är så noga angivet att medlemsstatens handlingsutrymme att anpassa direktivbestämmelserna till nationella förhållanden, är obefintligt suddas gränsen mellan direktiv och förordningar ut.²⁶ I sin bok ”Harmonisering av

²¹ Bernitz & Kjellgren, Europarättens grunder s 88

²² Att fördragsbestämmelser tillerkänns vertikal direkt effekt framgår av Van Gend en Loos C-26/62. Att fördragsbestämmelser tillerkänns horisontell direkt effekt framgår av Defrenne C-43/75. Att direktivbestämmelser tillerkänns vertikal direkt effekt framgår av Van Duyn C-41/74. Att direktivbestämmelser **inte** tillerkänns horisontell direkt effekt framgår av Faccini Dori C-91/92.

²³ Pålsson, EG-rätt s 154

²⁴ Artikel 249 EG-fördraget

²⁵ Pelin, Svensk intern och internationell skatterätt s 216

²⁶ Pålsson, EG-rätt s 154 f

lagstiftning i EU genom direktiv” skriver Nils Mörner om tre olika harmoniseringsmetoder vilka begränsar medlemsstaternas handlingsutrymme. Totalharmonisering, som enligt Mörner är vanligast, innebär att medlemsstaten inte får ha vare sig strängare eller lindrigare regler än de som föreskrivs. Vid fakultativ harmonisering kan en medlemsstat ha kvar ett eget regelsystem men får inte hindra exempelvis import av varor som uppfyller direktivets krav. Vid minimiharmonisering ställer direktivet vissa minimikrav på medlemsländernas lagstiftning men det är tillåtet för medlemsländerna att ha högre skyddsnivå.²⁷ Det finns alltså inget generellt svar på frågan om hur stor handlingsfrihet medlemsstaterna har när de ska implementera ett direktiv. Svaret är beroende av hur detaljerat direktivet är utformat, ju större detaljreglering desto mindre handlingsfrihet.

Fusionsdirektivet, vilket uppsatsen handlar om, är enligt Kristina Ståhl ett minimidirektiv. Direktivet innehåller minimiregler för de skatteförmåner som måste medges men ingenting hindrar att en medlemsstat inför en mer generös skattefrihet.²⁸

2.5.2 EG-fördragets bestämmelser om fri rörlighet och icke-diskriminering

Enligt bestämmelser i EG-fördraget ska alla regler som hindrar utövandet av de fyra friheterna avskaffas. När det gäller fri rörlighet för varor framgår det direkt ur fördragstexten att även fiskala hinder ska undanröjas. Beträffande de övriga fördragsfriheterna finns emellertid ingen sådan hänvisning. Medlemsländernas allmänna uppfattning var därför att EG, så länge det inte fanns någon bindande sekundär lagstiftning på området, inte inkräktade på den nationella självbestämmanderätten i skattefrågor. I *avoir fiscal*²⁹ visade emellertid EG-domstolen att man inte accepterar att nationella skattebestämmelser hindrar den fria rörligheten, i detta fall etableringsrätten. Även om skatteregeln tillhör ett icke-harmoniserat område kan den angripas med stöd av EG-fördragets bestämmelser om fri rörlighet. Den direkta beskattningens område utgör inte längre en fredad zon utan även dessa regler måste utformas i enlighet med fördragsbestämmelserna.³⁰

Samtliga fördragsartiklar som behandlar den fria rörligheten har direkt effekt vilket innebär att bestämmelserna kan åberopas direkt av enskilda i nationella domstolar.³¹ För uppsatsens del är det arbetstagarnas fördragsfrihet i artikel 39 som är av störst intresse. Den innefattar enligt tredje punkten en rätt att anta erbjudande om anställning i andra medlemsstater samt att förflytta sig mellan och uppehålla sig i medlemsstaterna i syfte att upprätthålla en sådan anställning.

Ofta stadgar de nationella skattelagstiftningarna inte någon skillnad mellan skattesubjekt beroende på deras nationalitet utan det är istället den skattskyldiges hemvist som är den avgörande faktorn för hur de beskattas. EG-fördraget förbjuder emellertid, enligt EG-domstolens praxis, både öppen och dold diskriminering av utländska medborgare. Vidare framgår det av praxis att även andra hinder för den fria rörligheten, än öppen och dold diskriminering, kan vara otillåtna. Regler kan, utan att vara diskriminerande, vara till nackdel för utländska subjekt eller på annat sätt diskriminera gränsöverskridande förhållanden. Eftersom det har betydelse för möjligheterna att rättfärdiga en fördragsstridig regel är det viktigt att i varje enskilt fall kunna fastställa vilken sorts överträdelse regel ger upphov till.

²⁷ Mörner, Harmonisering av lagstiftning i EU genom direktiv s 37 ff

²⁸ Ståhl & P Österman, EG-skatte rätt s 222

²⁹ C-270/83 *avoir fiscal*

³⁰ Ståhl & P Österman, EG-skatte rätt s 59

³¹ Ståhl & P Österman, EG-skatte rätt s 60

Öppen diskriminering av utländska medborgare godtas endast på de begränsade grunder som anges i fördraget. När det gäller dold diskriminering och andra hinder har domstolen utvecklat en något generösare praxis angående på vilka grunder sådana åtgärder trots allt kan anses acceptabla.³²

För att kunna hävda att en nationell skatteregel strider mot bestämmelserna i fördraget krävs det att den skattskyldige faktiskt har utnyttjat någon av fördragets rättigheter.³³ Vidare framgår det ur Werner-målet³⁴ att det inte är alla typer av gränsöverskridande aktiviteter som skyddas av fördraget. Att bosätta sig i en annan medlemsstat är inte en sådan ekonomisk aktivitet som skyddas av fördraget.³⁵

Det är inte alltid bara diskriminerande regler i verksamhetslandet som kan hindra fysiska personer från att ta anställning i andra medlemsländer. Åtgärder i hemlandet kan också ha den effekten. I rättsfallet Terhoeve³⁶ konstaterade domstolen att en arbetstagare kan åberopa reglerna om fri rörlighet för arbetstagare mot sin egen medlemsstat, när han varit bosatt och utövat anställning i en annan medlemsstat. En regel måste inte vara diskriminerande (öppet eller dolt) för att den ska kunna bryta mot fördragets artiklar om fri rörlighet. Bestämmelser som hindrar eller avskräcker arbetstagare från att lämna landet för att utöva sin rätt till fri rörlighet utgör ett hinder mot denna frihet även om de tillämpas oberoende av de berörda arbetstagarnas nationalitet. Även svensk skattelagstiftning innehåller regler som kan tänkas avhålla personer från att flytta till andra medlemsländer för att ta arbete där.³⁷

2.5.3 Kan en fördragsstridig nationell skatteregel rättfärdigas?

Enligt undantagsbestämmelser i fördraget och enligt praxis finns det möjligheter att godta en i princip fördragsstridig skatteregel. En nationell skatteregel som grundar sig på hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa kan accepteras trots att den hindrar den fria rörligheten för arbetstagare.³⁸ Däremot är risk för skatteflykt inte ett av de skäl som enligt fördraget kan legitimera en fördragsstridig regel.³⁹

Även på vissa andra grunder, än de i fördraget angivna, har EG-domstolen godtagit en negativ särbehandling. Domstolen har för detta ändamål skapat ett särskilt test, ”rule of reason”, vilket används vid rättfärdigande av en fördragsstridig regel. En medlemsstat kan dock aldrig försvara en öppet diskriminerande skatteregel genom att åberopa andra skäl än de i fördraget givna. Detta slog domstolen fast i Royal Bank of Scotland.⁴⁰

Rule of reason-testet används för att rättfärdiga skatteregler som orsakar dold diskriminering. För att en nationell regel ska klara testet ska den syfta till att uppnå ett tungt vägande allmänintresse, den ska verkligen vara ägnad att säkerställa det syfte som eftersträvas och den ska vara proportionell mot det intresse som ska tillgodoses. På området finns en omfattande

³² Ståhl & P Österman, EG-skatterätt s 84 ff

³³ se C-107/94 Asscher

³⁴ C-112/91 Werner

³⁵ Idag finns det emellertid nya fördragsbestämmelser och direktiv på området som eventuellt innebär att även den som flyttar sin bosättning till ett annat land är skyddad mot skattediskriminering. Ståhl & P Österman, EG-skatterätt s 61

³⁶ C-18/95 Terhoeve

³⁷ Ståhl & P Österman, EG-skatterätt s 107 ff

³⁸ Artikel 39.3 EG-fördraget

³⁹ Ståhl & P Österman, EG-skatterätt s 122

⁴⁰ C-311/97 Royal Bank of Scotland

praxis som visar vilka motiveringar medlemsstaterna försökt rättfärdiga sina nationella skatteregler med. Några vanliga argument som dock inte vunnit bifall hos domstolen är att den skattskyldige åtnjuter andra skattefördelar vilka kompenserar för den diskriminerande handlingen, administrativa skäl, önskemål om att gynna landets ekonomi samt att upprätthålla nivån på landets skatteintäkter med flera. Hittills har domstolen, med hjälp av sitt test, bara godtagit två av alla de argument som framförts. De motiveringar som godtagits är medlemsstaternas önskemål om att uppnå en effektiv skattekontroll samt önskemålet om att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang.

Att önskemålet om att upprätthålla en effektiv skattekontroll är ett argument som kan motivera ett hinder för utövandet av fördragsfriheterna konstaterade domstolen i Futuramålet.⁴¹ Den skatteregel som var uppe till prövning i målet accepterade dock inte eftersom den gick längre än vad som var nödvändigt. Enligt den nationella regeln var villkoren för att ett bolag skulle få avdrag för tidigare års förluster att bolaget under förluståret upprättat en bokföring enligt verksamhetslandets lagstiftning samt förvarat räkenskaperna i det landet.

Frågan om skattesystemets inre sammanhang aktualiserades i Bachmann-målet.⁴² En vägran att medge avdrag för premiebetalningar på försäkringar tecknade i andra medlemsstater kunde enligt domstolen rättfärdigas med hänsyn till önskemålet att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang. I det belgiska skattesystemet fanns en förbindelselänk mellan å ena sidan avdragsrätt för premiebetalningar och å andra sidan skattskyldighet för utfallande pensionsbelopp. Om avdrag fick göras för premien förelåg skattskyldighet för senare utfallande belopp men om inget avdrag fick göras var det utfallande beloppet skattefritt. Mycket talar för att regler som är till för att säkerställa att skapade skattekrediter av olika slag upplöses i det land där de uppstått kan ofta anses berättigade. Trots att argumentet om skattesystemets inre sammanhang åberopats i flera skattemål är det än så länge bara i Bachmann-målet som EG-domstolen godtagit det.⁴³

⁴¹ C-250/95 Futura

⁴² C-204/90 Bachmann

⁴³ Ståhl & P Österman, EG-skatterätt s 128 ff

3 Harmonisering på skatteområdet

3.1 Inledning

Hela den svenska lagstiftningen har på något sätt påverkats av Sveriges medlemskap i EU. För skatterättens del innebär det svenska medlemskapet att innehållet i vår skattelagstiftning numera till stor del styrs av EG-direktiv.⁴⁴ Den svenske lagstiftaren är inte längre fri att bestämma lagarnas innehåll utan han måste i sitt arbete ta hänsyn till EG-rätten.

Inom skatterättens område brukar man dela in skatterna i de två kategorierna, direkt och indirekt skatt. Till den direkta skattens område räknas bl.a. den statliga och kommunala inkomstskatt som utgår på inkomster intjänade av fysiska och juridiska personer. Mervärdesskatt och punktskatter är några av de skatter som tillhör den indirekta skattens område.⁴⁵

3.2 Beslutsprocessen

I beslutsprocessen är tre av de gemensamma institutionerna inblandade. Kommissionen har exklusiv initiativrätt, rådet har beslutanderätt samt parlamentet och den ekonomiska och sociala kommittén har en rådgivande funktion.⁴⁶ Eftersom det inte finns några särskilda regler i EG-fördraget som reglerar beslutsordningen på den direkta beskattningens område får man följa den allmänna ordningen så som den framgår av artikel 94 EG-fördraget. Genom antagandet av den europeiska enhetsakten infördes en effektivare beslutsprocess som innebar att rådsbeslut kunde fattas med kvalificerad majoritet.⁴⁷ Det finns emellertid ingen möjlighet att fatta beslut med kvalificerad majoritet inom skatteområdet. Enligt artikel 95 måste rådets beslut vara enhälligt när det gäller skattefrågor.⁴⁸ Det uppställda kravet på enhällighet är en av orsakerna till att det, förutom på moms- och punktskatteområdet, endast finns ett fåtal gemensamma regler antagna.⁴⁹

I sitt beslutsfattande har rådet och kommissionen flera olika rättsakter till sitt förfogande men i skatteharmoniseringsarbetet används dock uteslutande direktiv.⁵⁰ Förordningar skapar fullt enhetliga regler i medlemsstaterna eftersom de blir omedelbart gällande och träder istället för nationell rätt medan medlemsländerna själv anpassar sin skattelagstiftning med beaktande av direktiven om beslutet antagits i direktivform.⁵¹

Enligt art 249 står fem rättsakter till förfogande för rådet och kommissionen. Fördraget föreskriver oftast vilken typ eller typer av rättsakter som skall användas i ett visst fall. Exempelvis medger artikel 94 om lagharmonisering endast direktiv.⁵²

⁴⁴ Pelin, Skattenytt 1995 s 15

⁴⁵ Lodin, Lindencrona, Melz & Silverberg, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt s 4

⁴⁶ Ståhl, Skattenytt 1992 s 510

⁴⁷ Bernitz & Kjellgren, Europarättens grunder s 12 f

⁴⁸ Ståhl & P Österman, EG-skatterätt s 21

⁴⁹ Ståhl, Skattenytt 1992 s 510

⁵⁰ Ståhl, Skattenytt 1992 s 510

⁵¹ Pelin, Skattenytt 1995 s 16

⁵² Droege & Lysèn, Introduktion till EU och EG-rätten s 58

3.3 Indirekta skatter

Då detta inte är en uppsats om indirekt beskattning ska jag bara kort nämna att det är inom den indirekta beskattningens område som EG:s skatteharmoniseringsarbete kommit längst.⁵³ På punktskatteområdet finns åtskilliga direktiv vilka harmoniserar medlemsländernas punktbeskattning av mineraloljor, alkohol och alkoholhaltiga drycker samt förädlade tobaksvaror. Direktiven ställer inte upp krav på för medlemsländerna enhetliga skattesatser utan föreskriver istället minimiskattesatser vilka inte får underskridas. En annan viktig princip som framkommer ur punktskattedirektiven är att skattepliktiga varor ska kunna cirkulera mellan medlemsstaterna utan gränskontroller och skattekonsekvenser.⁵⁴ Även på mervärdesskatteområdet har ett flertal harmoniseringsdirektiv antagits. För att man inom unionen ska kunna upprätthålla en gemensam marknad är ett likartat mervärdesskattesystem med tämligen jämbördiga skattesatser en nödvändig beståndsdel. Om ingen harmonisering sker kan medlemsländerna använda storleken på skattesatsen som ett konkurrensmedel gentemot andra medlemsländer.⁵⁵

3.4 Direkta skatter

Trots att EG:s ambitioner i fråga om harmonisering av framför allt företags- och kapitalbeskattningen varit goda har framgångarna på den direkta beskattningens område uteblivit. Kommissionen har under de senaste 30 åren utvecklat åtskilliga harmoniseringsprogram, förslag och rapporter⁵⁶ men när det varit dags för beslut i rådet har medlemsländerna inte velat ansluta sig till kommissionens ambitiösa skatteharmoniseringsprojekt.⁵⁷ Efter alla motgångar har kommissionen insett att man inte längre kan förespråka en långtgående harmonisering. Istället riktar de nu in sitt arbete på de områden som de anser som helt nödvändiga att harmonisera för att gemenskapen ska fungera. Ett område som drabbas extra hårt av att medlemsstaternas skattelagstiftning skiljer sig åt är koncerner som bedriver verksamhet i olika medlemsländer.⁵⁸ Som en konsekvens av detta antog medlemsländerna 1990, genom beslut i rådet, fusionsdirektivet och moder- och dotterbolagsdirektivet. Fusionsdirektivet innehåller skatteregler som eftersträvar undanröjande av skattemässiga hinder för omstruktureringar över gränserna. Moder- och dotterbolagsdirektivet föreskriver att utdelningar från ett bolag i en EU-stat till ett moderbolag i en annan EU-stat skall undantas från inkomst- och kupongskatt.⁵⁹ Samma år, d.v.s. 1990, antogs även en konvention rörande direkt beskattning av internationella koncerner.⁶⁰ Eftersom dessa regler finns i en konvention är de inte en del av den formella EG-rätten och dessutom träder den i kraft först när den ratificerats av samtliga medlemsstater.⁶¹

⁵³ Pelin, Skattenytt 1995 s 15

⁵⁴ Pelin, Skattenytt 1995 s 17

⁵⁵ Pelin, Skattenytt 1995 s 19

⁵⁶ Nuemark-rapporten 1962, Tax Harmonization Programme 1967, Van den Tempel-rapporten 1967, Ruding-rapporten 1992.

⁵⁷ Pelin, Skattenytt 1995 s 23

⁵⁸ Ståhl, Skattenytt 1992 s 510

⁵⁹ Pelin, Svensk intern och internationell skatterätt s 218 f

⁶⁰ Ståhl, Skattenytt 1992 s 509. Skiljedomskonventionen tar sikte på internprissättningssituationer.

Skiljedomskonventionen syftar till att lösa situationer som uppstår när en koncern dubbelbeskattas p.g.a. av att ett land uppjusterar ett företags skattepliktiga intäkt p.g.a. armlängdsregeln medan företagets intäkter inte i motsvarande mån justeras i dess hemland.

⁶¹ Ståhl, Skattenytt 1992 s 515

Inom kort kan vi vänta oss två nya direktiv på inkomstskatteområdet eftersom rådet fattat två principöverenskommelser angående beskattning av sparande och ränte- & royaltybetalningar.

Sparandedirektivet är tänkt att omfatta de ränteutbetalningar som enskilda personer erhåller på sparande som de placerat i andra medlemsstater. För att möjliggöra en effektiv beskattning av ränteinkomsterna ska medlemsländerna lämna information om ränteutbetalningen till skattemyndigheten i spararens hemvistland som i sin tur kommer att beskatta inkomsten. Idag undgår spararna i många fall beskattning av inkomsten eftersom hemviststaten aldrig får reda på att en ränta utbetalts. Under en övergångsperiod på sju år har Belgien, Luxemburg och Österrike medgettts en möjlighet att, istället för att informera den skattskyldiges hemvistland, ta ut en källskatt på räntan. De inkomster som källskatten inbringar till staten ska föras över till spararens hemvistland.⁶²

Enligt förslaget till ränte- och royaltydirektivet ska den beskattning som källstaten tar ut på ränte- och royaltybetalningar mellan närstående företag avskaffas. Istället ska betalningarna bara beskattas i hemviststaten. Direktivets syfte är således inte att undanta inkomsterna från beskattning utan man vill undanröja den dubbelbeskattning av inkomsterna som finns idag. För att ett företag ska vara närstående krävs minst 25 % ägande mellan företagen.⁶³

Enligt min mening kan det bli svårt att upprätta en gemensam marknad utan hinder för varor, tjänster, kapital och personer om man inte gör ytterligare harmoniseringar på skatteområdet.

3.5 Domstolens vilja att tillämpa EG-fördragets artiklar om den fria rörligheten på nationell skattelagstiftning

Det är viktigt att notera att det inte är genom gemensam lagstiftning som EU haft sin största påverkan på medlemsländernas inkomstskatteområde. EG-domstolen har i ett flertal fall förklarat att nationella inkomstskatteregler stridit mot de grundläggande fördragsbestämmelserna om fri rörlighet och icke-diskriminering. Medlemsstaten har dock alltid en möjlighet att åberopa objektivt godtagbara och skäl och då har domstolen accepterat en diskriminering eller ett faktiskt hinder mot den gemensamma marknaden.⁶⁴

I min analys kommer jag genom att behandla fusionsdirektivets andelsbytesregler och därmed kommer jag att ta upp problematiken om direktivs implementering. Som en annan del av uppsatsen kommer jag att undersöka en svensk skatteregels överensstämmelse med den grundläggande fördragsbestämmelsen om fri rörlighet för arbetstagare.

I min uppsats kommer jag framförallt att beröra huruvida den svenska nationella rätten överensstämmer med direktiv och den grundläggande principen om fri rörlighet för arbetstagare. Jag anser det därför vara lämpligt att inleda med att redogöra för vad ett direktiv är, hur stor handlingsfrihet medlemsländerna har vid en implementering, vad som händer om en felaktig implementering sker eller om tidsfristen inte följs – direkt effekt.. Därefter beskriver jag vad den grundläggande principen om fri rörlighet har haft för betydelse för skatterätten samt vilka skäl som anses objektivt godtagbara för att man ska kunna ha en regel som hindrar den fria rörligheten.

⁶² Ståhl, Skattenytt 2001 s 734

⁶³ Ståhl, Skattenytt 1998 s 525 f

⁶⁴ Persson, Skattenytt 1995 s 2

4 Fusionsdirektivet 90/434/EEG

4.1 Inledning

Den 23 juli 1990 antog, efter många års förhandlingar och förberedande arbete, Europeiska gemenskapernas råd det s.k. fusionsdirektivet.⁶⁵ Att ett första förslag presenterades redan 1969 illustrerar hur oeniga medlemsländerna varit när det gäller harmoniseringen av inkomstskatteområdet.⁶⁶ Direktivet förpliktade medlemsstaterna att senast den 1 januari 1992 införa nationella regler som uppfyllde direktivets krav. Som en konsekvens av det svenska EU-medlemskapet 1995 tvingades även Sverige att införliva direktivet i den nationella rätten.⁶⁷ I kapitel 5 kommer jag närmare att redogöra för den svenska implementeringen av framförallt direktivets andelsbytesregler men jag vill redan nu nämna att införlivandet skedde genom den s.k. omstruktureringslagen, lagen om inkomstbeskattning vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG.

Att underlätta internationella företagsombildningar är en viktig del i arbetet med att få den gemensamma marknaden att fungera. Reglerna i fusionsdirektivet har skapats just för detta ändamål och med hjälp av direktivet skapar man förutsättningar liknande dem som råder på en inhemsk marknad. Genom att införa enhetliga skatteregler i medlemsstaterna ser man till att omstruktureringar av företag över gränserna varken hindras eller försvåras av nationella skatteregler. Tanken är att de ombildningstransaktioner som omfattas av direktivet ska kunna göras utan några omedelbara skattekonsekvenser. Det bör alltså betonas att det inte är tal om en absolut skattefrihet utan direktivet medger bara att beskattningstidpunkten senareläggs.⁶⁸ Redan ur direktivets inledning framgår det att skattesystemet, förutom att undvika beskattning av vissa transaktioner, även *”bör värna om den stats ekonomiska intressen där överlåtande eller övertaget bolag är hemmahörande”*.

4.2 Innehåll och tillämpningsområde

4.2.1 Inledning

Fusionsdirektivet innehåller sammanlagt tretton artiklar vilka är indelade i fem avdelningar. Den första avdelningen som består av artiklarna 1-3 innehåller allmänna bestämmelser. Att medlemsstaterna bara är skyldiga att följa direktivets regler om transaktionen är internationell, d v s berör bolag från minst två olika medlemsländer, framgår av artikel 1. Vidare anges att de ombildningsfall som omfattas av direktivet är fusioner, fissioner, överföring av tillgångar (verksamhetsöverlåtelser) samt utbyte av aktier och andelar (andelsbyten).

När man diskuterar fusionsdirektivet är det viktigt att observera att det endast är omstruktureringarnas skattekonsekvenser som regleras. För att en internationell omstrukturering ska kunna genomföras i praktiken krävs det naturligtvis även civilrättsliga regler på området. Internationella fusioner och fissioner, vilka omfattas av direktivets skatteregler, är i dagsläget inte möjliga att genomföra i Sverige på grund av att det ännu inte finns några gemensamma bolagsrättsliga regler inom EU. Det borde vara prioriterat från

⁶⁵ Prop. 1994/95:52 s 24

⁶⁶ Ståhl & P Österman, EG-skatte rätt s 222

⁶⁷ Prop. 1994/95:52 s 24

⁶⁸ Ståhl & P Österman, EG-skatte rätt s 222

gemenskapens sida att anta bolagsrättsliga direktiv som möjliggör internationella fusioner och fissioner.⁶⁹

Artiklarna 2 & 3 innehåller definitioner av en del begrepp som jag kommer att återkomma till under nästföljande rubriker.

Artiklarna 4- 8 bildar direktivets andra avdelning och innehåller de materiella reglerna angående fusioner, fissioner och andelsbyten. Motsvarande regler för verksamhetsöverlåtelser finns i avdelning tre. De grundläggande skattefrihetsbestämmelserna finns i artiklarna 4 och 8.⁷⁰

Fjärde avdelningen som består av artikel 10 reglerar ett specialfall. Om en fusion, fission eller verksamhetsöverlåtelse omfattar tillgångar vilka är knutna till ett fast driftställe beläget i en annan stat än den där det överlåtande bolaget hör hemma måste denna regel beaktas.

Den femte och avslutande avdelningen innehåller en bestämmelse som ger medlemsländerna rätt att vägra skattefrihet om transaktionens huvudsyfte är skatteundandragande.⁷¹ Reglerna i direktivet har som mål att underlätta för internationella omstruktureringar. Eftersom personer, vars enda syfte är att betala så lite skatt som möjligt, ofta utnyttjar skattelättnadsregler på ett icke avsett sätt finns denna undantagsmöjlighet.

4.2.2 Fusion

Enligt artikel 2.a i direktivet definieras fusion som ”ett förfarande varigenom ett eller flera bolag upplöses utan likvidation och överför alla sina tillgångar och skulder till ett annat befintligt bolag i utbyte mot att det till deras delägare utfärdas värdepapper som representerar kapitalet i det andra bolaget samt i vissa fall att det till ägarna görs en kontant betalning som inte överstiger 10% av det nominella värdet eller, om det inte finns något nominellt värde, av det bokföringsmässiga parivärdet av dessa värdepapper”. Det övertagande bolaget kan även vara ett nybildat bolag eller ett moderbolag. Enklare uttryckt innebär en fusion att ett eller flera företag upplöses och deras tillgångar och skulder övertas av ett annat företag.

Enligt aktiebolagslagens regler är det fullt möjligt att genomföra en fusion mellan svenska bolag men någon motsvarande möjlighet till fusion mellan ett svenskt och ett utländskt aktiebolag finns inte. Den civilrättsliga lagstiftning som krävs för att möjliggöra internationella fusioner finns inte i svensk lagstiftning idag.⁷²

En fusion som utförs i enlighet med de villkor som ställs upp i direktivet får inte leda till någon beskattning av vare sig det överlåtande bolaget, det övertagande bolaget eller aktieägarna i dessa bolag.

4.2.3 Fission

I artikel 2.b hittar man definitionen av fission vilken lyder ”ett förfarande varigenom ett bolag upplöses utan likvidation och överför alla sina tillgångar och skulder till två eller flera

⁶⁹ Tivèus, Internationella skattehandboken s 286

⁷⁰ Ståhl & P Österman, EG-skatterätt s 226

⁷¹ Prop. 1994/95:52 s 27

⁷² Löfgren & Haglund, Omstrukturering, fusion och rekonstruktion s 70

befintliga bolag i utbyte mot att det till dess delägare i proportion till deras innehav utfärdas värdepapper som representerar kapitalet i de bolag som övertar tillgångar och skulder samt i vissa fall att det görs en kontant betalning som inte överstiger 10% av det nominella värdet eller, om det inte finns något nominellt värde, av det bokföringsmässiga parivärdet av dessa värdepapper". En ombildning där ett bolags samtliga tillgångar och skulder tas över av två eller flera bolag benämns fission.

I svensk rätt finns än så länge inget fissionsinstitut vare sig för fission mellan svenska bolag eller för gränsöverskridande fissioner.⁷³ Det finns dock enligt 42 kap 17 § IL en möjlighet att dela börsbolag genom att dela ut andelar i dotterföretag till aktieägarna i moderföretaget. Regeln kallas Lex ASEA eftersom lagstiftningen primärt tog sikte på klyvningen av ASEA.⁷⁴

4.2.4 Överföring av tillgångar (verksamhetsöverlåtelse)

Med verksamhetsöverlåtelse avses enligt artikel 2.c i direktivet *"en transaktion varigenom ett bolag utan att upplösas överför alla eller en eller flera av sina verksamhetsgrenar till ett annat bolag i utbyte mot värdepapper som representerar kapitalet i det bolag som tar emot de överförda tillgångarna"*.

En förutsättning för att en överföring av tillgångar ska medges skattefrihet enligt direktivet är att vederlaget enbart består av andelar i det köpande företaget. Observera alltså att köpeskillingen inte till någon del får bestå av kontanter såsom är tillåtet i de övriga ombildningsfallen. Förfarandet kan jämföras med det svenska institutet apportemission vilket regleras i 4 kap Aktiebolagslagen. En nyemission genomförs för att ett bolag vill öka sitt kapital. Om förvärvaren av de nytvunna aktierna betalar med aktier istället för med kontanta medel har en apportemission ägt rum.

4.2.5 Utbyte av aktier eller andelar (andelsbyte)

Definitionen på andelsbyte återfinns i artikel 2.d och lyder *"ett förfarande varigenom ett bolag förvärvar en sådan andel i ett annat bolags kapital att det erhåller röstmajoritet i det bolaget och att det i gengäld till delägarna i det senare bolaget i utbyte mot deras värdepapper utfärdar värdepapper som representerar kapitalet i det förra bolaget, och i vissa fall att det görs en kontant betalning som inte överstiger 10% av det nominella värdet eller, i avsaknad av nominellt värde, av det bokföringsmässiga parivärdet av de värdepapper som utfärdats i utbyte"*.

Som jag nämnt i min inledning är det just fusionsdirektivets andelsbytesregler som jag valt att fokusera på i denna uppsats. En stor del av det återstående utrymmet kommer därför att i detalj behandla dessa regler varför jag hänvisar till dessa avsnitt för närmare kommentarer.

4.3 Direktivets betydelse för inhemska omstruktureringar

Det framgår av fusionsdirektivets första artikel att medlemsstaterna inte är skyldiga att tillämpa direktivets regelverk på rent interna omstruktureringar. I dagsläget tillämpar emellertid Sverige ett gemensamt regelsystem för både nationella och gränsöverskridande omstruktureringar. Den svenska lösningen ger upphov till en fråga som EG-domstolen

⁷³ Löfgren & Haglund, Omstrukturering, fusion och rekonstruktion s 71

⁷⁴ KMPG Skatt, Skattehandboken s 145

besvarat i Leur Bloem-målet.⁷⁵ I sin dom redogör domstolen för huruvida den nationella regeln ska tolkas EG-konformt även när omstruktureringstransaktionen är strikt nationell och således faller utanför direktivets tillämpningsområde.

Nederländerna har liksom Sverige valt att behandla inhemska omstruktureringar på samma sätt som de behandlar de, i direktivet reglerade, gränsöverskridande omstruktureringarna. Trots att samtliga inblandade företag i målet var nederländska fann EG-domstolen sig behörig att, med stöd av artikel 234 EG-fördraget, lämna förhandsavgörande i målet. Transaktionen var visserligen helt och hållet nationell men den omtvistade regeln byggde på en EG-rättslig bestämmelse, fusionsdirektivet. Enligt domstolen förelåg det ett gemenskapsrättsligt intresse av att de bestämmelser och begrepp som hämtats från gemenskapsrätten tolkas på ett enhetligt sätt.⁷⁶ Utifrån domstolens resonemang talar mycket för att beskattningen av inhemska företagsombildningar i praktiken kommer att styras av fusionsdirektivet och EG-domstolens praxis i anslutning till direktivet.⁷⁷ En konsekvens av att Sverige valt att låta fusionsdirektivets regler omfatta även inhemska transaktioner blir alltså att regeln ska tolkas EG-konformt trots att det inte finns några gränsöverskridande moment.

4.4 Direktivets andelsbytesregler

4.4.1 Inledning

För att lättare förstå vad som händer vid ett andelsbyte förklarar jag med ett exempel. Olof äger 100 aktier i S-bolaget. Ett annat bolag, K-bolaget, bestämmer sig för att köpa Olofs aktier. Olof säljer sina 100 S-bolagsaktier till K-bolaget och som betalning tar han emot 50 aktier i K-bolaget. Det köpande bolaget betalar följaktligen med aktier istället för med kontanter. Efter försäljningen äger K-bolaget de 100 aktierna i S-bolaget och Olof äger 50 aktier i K-bolaget, ett andelsbyte har genomförts. Transaktionsformen är mycket användbar i omstruktureringssituationer då det köpande företaget slipper frigöra kontanta medel för förvärvet. Frågan är nu hur Olof, som inte fått några kontanter vid försäljningen, ska kunna betala kapitalvinstskatten. Direktivets regler ser till att det inte omedelbart vid andelsbytet uppkommer någon skattepliktig kapitalvinst.

4.4.2 Artikel 8

Hur man skatterättsligt ska behandla de aktieägare som i samband med andelsbytet tar emot aktier som betalning för sina sålda aktier framgår av direktivets artikel 8. Enligt artikelns första punkt får tilldelningen av aktier inte i sig leda till någon beskattning. Däremot får den del av vederlaget som lämnas kontant leda till omedelbar beskattning enligt punkt fyra.⁷⁸ Den värdestegring som skett på de bortbytta andelarna fram till tidpunkten för andelsbytet får medlemsstaterna, enligt punkt två, beskatta när de mottagna andelarna avyttras. Den skattefrihet som erbjuds i första punkten är inte bestående utan skatteplikten skjuts bara upp till den tidpunkt som anges i andra punkten, d.v.s. tidpunkten för de mottagna andelarnas avyttring.⁷⁹ Slutligen framgår det av punkt tre att medlemsstaterna har rätt att låta direktivets regler vara frivilliga för den skattskyldige. Det innebär att den skattskyldige själv kan få välja

⁷⁵ C-28/95 Leur Bloem

⁷⁶ Tivèus, Internationella skattehandboken s 287

⁷⁷ Ståhl & P Österman, EG-skatterätt s 253

⁷⁸ Enligt artikel 8.2 d får den kontanta delen av köpeskillingen inte överstiga 10 % av det nominella värdet av de värdepapper som utfärdas i bytet.

⁷⁹ Ståhl & P Österman, EG-skatterätt s 247

om han vid andelsbytet vill skatta av kapitalvinsten och därmed erhålla marknadsvärdet som anskaffningsvärde på de mottagna andelarna eller om han vill skjuta upp vinsten och som anskaffningsvärde på de mottagna andelarna erhålla de bortbytta andelarnas anskaffningsvärde.⁸⁰ Långtifrån alla är överens om vilken uppskovsteknik som direktivet anger, och om den anger någon teknik överhuvudtaget. De flesta anser nog att man kan tolka artikel 8.2 1 stycket som om det är en roll-over relief-teknik som föreskrivs. Lydelsen av det omtvistade stycket är: *"Medlemsstaterna skall göra tillämpningen av punkt 1 beroende av att delägaren inte åsätter de mottagna aktierna eller andelarna ett skattemässigt värde som är högre än det som de utbytta värdepappren hade omedelbart före... utbytet."* Jag vill alltså redan nu göra läsaren uppmärksam på det har skrivits hyllmeter om tolkningen av artikel 8. Hela kapitel 6 kommer att behandla denna tolkningsproblematik.

4.4.3 Artikel 11

I direktivets elfte artikel ges medlemsstaterna en möjlighet att slippa bevilja skatteuppskov för sådana transaktioner som har skatteflykt eller skatteundandragande som sitt huvudsyfte eller ett av sina huvudsakliga syften. År 1997 tolkades skatteflyktsbestämmelsen av EG-domstolen.⁸¹ Den nederländska lagstiftningen krävde, för att ett skattegynnade andelsbyte skulle anses föreligga, att det köpande bolaget drev egen verksamhet och att verksamheten i det avyttrade och köpande företaget efter förvärvet samlades i samma enhet. Dessa villkor hade enligt Nederländerna införts i lagstiftningen för att motverka skatteflykt. Domstolen ansåg i sin dom i målet att den nederländska lagstiftningen stred mot fusionsdirektivet. Artikel 11 tillåter inte att vissa transaktioner automatiskt undantas från direktivets tillämpningsområde så fort vissa omständigheter är för handen. Det måste ske en prövning av transaktionens syfte i varje enskilt fall.⁸²

4.4.4 Uppskovstekniken

Som uppskovsteknik har man har i fusionsdirektivet valt den så kallade roll-over relief-tekniken⁸³ vilken har sitt ursprung i kontinuitetsprincipen.⁸⁴ Om en egendom överläts utan att överlåtaren beskattas för den uppkomna värdestegringen, krävs det för skatterättslig kontinuitet, att förvärvaren övertar överlåtarens obeskattade värde på egendomen och att förvärvaren beskattas för vinsten vid en framtida försäljning.⁸⁵ Jag vill betona att uppskovstekniken är gemensam för direktivets alla fyra ombildningsfall men när jag i min fortsatta framställning exemplifierar uppskovstekniken kommer jag bara att hänvisa till andelsbyten.

För bytestransaktionens del innebär den valda tekniken att de mottagna andelarna övertar de bortbytta andelarnas anskaffningsvärde. Vid tidpunkten för andelsbytet uppkommer ingen kapitalvinst. När de mottagna andelarna avyttras och vinsten framräknas innefattar den vinsten både de bortbytta och de mottagna andelarnas värdestegring. Notera att den uppkomna kapitalvinsten, trots att den härrör från två aktieinnehav, bara behandlas som en enda vinst.

⁸⁰ Ståhl & P Österman, EG-skatterätt s 244

⁸¹ C-28/95 Leur Bloem

⁸² Ståhl & P Österman, EG-skatterätt s 235

⁸³ Som jag nämnt ovan, i kap 4.3.2, är det omtvistat huruvida direktivet anger någon uppskovsteknik överhuvudtaget. Eftersom det trots allt verkar vara den allmänna uppfattningen bland författare på området att direktivet pekar ut roll-over relief-tekniken kommer jag att i min fortsatta framställning utgå från den.

⁸⁴ Tivèus, Internationella skattehandboken s 286

⁸⁵ Pelin, Svensk intern och internationell skatterätt s 44

4.4.5 Direkt effekt

Som jag redogjort för i kapitel 2.4.2 kan, enligt EG-domstolens praxis, både fördragsartiklar och direktivbestämmelser under vissa förutsättningar tillerkännas direkt effekt. Vad gäller bestämmelserna i fusionsdirektivet finns ännu ingen dom från EG-domstolen som ger oss någon vägledning i frågan. Enligt Ståhl är det tveksamt om de grundläggande skattefrihetsbestämmelserna i artiklarna 4 och 8 uppfyller kravet på ovillkorlighet eftersom de inte ger svar på vilken uppskovsmetod som måste användas.⁸⁶

⁸⁶ Ståhl & P Österman, EG-skatterätt s 226

5 Andelsbytesreglerna i svensk rätt

5.1 Inledning

I svensk rätt finns idag två parallella regelsystem vilka reglerar de skatterättsliga konsekvenserna av ett andelsbyte. Enligt båda systemen undanröjs en omedelbar beskattning av kapitalvinsten men den uppskovsteknik systemen använder skiljer sig åt. De senaste åren har bjudit på ett flertal ändringar i andelsbytesreglerna och jag vill därför börja med att introducera läsaren i ämnet med hjälp av en historisk tillbakablick för att sedan gå vidare med att redogöra för de viktigaste reglerna i de båda systemen.

5.2 Historik

5.2.1 Allmänt

Otaliga metoder och modeller, skapade för att undvika en omedelbar kapitalvinstbeskattning av andelsbytet, har figurerat i den svenska skattelagstiftningen genom årens lopp. De olika metodernas gemensamma mål har varit att inte i onödan hindra för samhället önskvärda omstruktureringar. Samtidigt som det är viktigt att gynna en, ur samhällsynpunkt, önskvärd omstrukturering är det lika viktigt att inte införa regler som utnyttjas och har skatteundandragande effekter. Lagstiftarens jobb är komplicerat då det gäller att finna en god balans mellan de båda sidorna. Nedan följer en redogörelse över vilka tekniker som använts och används vid andelsbytestransaktioner.

5.2.2 Dispensförfarande

Sedan lång tid tillbaka har det i den svenska skattelagstiftningen givits möjligheter till uppskov med eller befrielse från kapitalvinstbeskattningen vid andelsbyten. Regeringen kunde, enligt en i äldre rätt existerande dispensregel, medge skattefrihet om beskattningen hindrade en ur allmän synpunkt önskvärd omstrukturering.⁸⁷ Observera att ett godkännande enligt dispensregeln inte endast ledde till uppskjuten beskattning utan till en total skattebefrielse.

5.2.3 Strukturregeln

Vid 1990 års skattereform infördes den så kallade strukturregeln i 27 § 4 mom SIL. Istället för det omständliga och resurskrävande dispensförfarandet medgavs, enligt den nyinförda regeln, alltid uppskov med beskattningen vid andelsbyten såvida de i paragrafen givna förutsättningarna var uppfyllda. Den största förändringen jämfört med den tidigare gällande dispensregeln var att det inte längre gavs någon möjlighet till total skattebefrielse.⁸⁸ Det bör även noteras att regeln inte var begränsad till att omfatta bara nationella andelsbyten, även internationella andelsbytestransaktioner omfattades.⁸⁹

Strukturregelns uppskovsteknik byggde på kontinuitetsprincipen vilket innebar att de mottagna andelarna övertog de avyttrade andelarnas anskaffningsvärde. Någon skattepliktig vinst kunde på grund av denna teknik inte uppstå förrän de mottagna andelarna en gång

⁸⁷ SOU 1998:1 s 189 & Wiman, Beskattning av företagsgrupper s 167

⁸⁸ Prop. 1989/90:110 s 452

⁸⁹ Prop. 1994/95:52 s 36

avyttrades. Den vinst som vid det tillfället räknades fram omfattade, förutom den värdestegring som gjord på de mottagna andelarna, även den värdestegring som hade sitt ursprung i de bortbytta andelarna.⁹⁰ Eftersom det är viktigt att förstå roll-over relief tekniken vill jag även förklara den med ett praktiskt exempel.

För några år sedan köpte A aktier för 1:-/aktie. Vid det nyligen genomförda andelsbytet hade dess värde ökat till 10:-/aktie. Fram till tidpunkten för andelsbytet hade således A:s aktier stigit i värde med 9:-/aktie. Vid andelsbytet mottog A aktier som betalning. Enligt den roll-over relief-teknik som föreskrevs i 27 § 4 mom SIL övertog de mottagna aktierna de bortbytta aktiernas anskaffningsvärde, det vill säga 1:-/aktie. Vid tidpunkten för andelsbytet beskattades A inte för den vinst han egentligen gjort på de bortbytta aktierna. När A efter några år sålde de mottagna aktierna var de värda 20:-/aktie. Eftersom anskaffningsvärdet per aktie var 1:- räknades kapitalvinsten ut till 19:- (20-1). Man kan säga att kapitalvinsten på 19:- innehöll två vinster, dels den värdestegring på 9:- som gjorts på de gamla, bortbytta aktierna och dels den vinst på 10:- som gjorts på de mottagna aktierna.

Det faktum att en skattepliktig intäkt uppstod först när de mottagna andelarna avyttrades modifierades av ett undantag i paragrafens fjärde stycke. Om man vid ett uppskovsgrundande andelsbyte bytt till sig utländska aktier avbröts skatteuppskovet redan när man flyttade från Sverige. När det gällde utflyttning med svenska aktier säkerställdes beskattningen istället av en regel i 6 § 1 mom SIL. Denna regel stadgade att man tio år efter flytten från Sverige var skattskyldig för kapitalvinst på aktier utgivna av svenska aktiebolag.⁹¹

Vidare omfattades, enligt paragrafens tredje stycke, inte fåmansföretagsaktier av bestämmelserna såvida inte skattemyndigheten givit sitt medgivande. Anledningen till att det för dessa aktier ansågs nödvändigt med ett fortsatt dispensförfarande var att 3:12-reglerna⁹², vilka fördelar kapitalvinsten i en tjänstedel och en kapitaldel för kvalificerade fåmansföretagsaktier, inte skulle kringgå. Om någon del av vinsten till följd av 3:12-reglerna skulle beskattas i inkomstslaget tjänst medgav skattemyndigheten inte någon dispens.⁹³

5.2.4 Lagen (1994:1854) om inkomstbeskattning vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG

När Sverige 1995 gick med i EU fick man, enligt fusionsdirektivet, inte längre utesluta kvalificerade fåmansföretagsaktier från möjligheten till uppskov. Sverige valde då att införliva direktivets regler i lagen om inkomstbeskattning vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG (IGOL).⁹⁴ Trots att direktivet anvisar en roll-over relief teknik valde den svenska lagstiftaren att inte använda denna teknik i den nya lagen. Med en sådan teknik skulle man enligt regeringen inte kunna upprätthålla de s.k. 3:12-reglerna.⁹⁵

IGOL:s uppskovsteknik skilde sig både från den teknik som föreskrevs i fusionsdirektivet och från den som användes i den ovan beskrivna strukturregeln. Enligt IGOL fastställdes de avyttrade andelarnas kapitalvinst vid bytestillfället men den beskattades först när de mottagna

⁹⁰ SOU 2002:52 s 463

⁹¹ SOU 2002:52 s 463

⁹² För kvalificerade fåmansföretagsandelar finns speciella regler vilka är till för att förhindra en omvandling av arbetsinkomster till kapitalinkomster och därmed en lägre skatt.

⁹³ SOU 2002:52 s 463

⁹⁴ SOU 2002:52 s 463 & Wiman, Beskattning av företagsgrupper s 167

⁹⁵ SOU 2002:52 s 464 & Prop. 1994/52:52 s 37

andelarna avyttrades. Vid kapitalvinstberäkningen skulle de avyttrade andelarna anses vara sålda till ett värde motsvarande de mottagna andelarnas marknadsvärde vid bytestillfället. Detta värde utgjorde också de mottagna andelarnas anskaffningsvärde. Nämda teknik innebar att två kapitalvinster skulle tas upp till beskattning när de mottagna andelarna avyttrades, dels det uppskovsbelopp som härstammade från andelsbytet och dels den värdestegring som skett på de mottagna andelarna sedan bytestillfället.⁹⁶

Fram till och med 31/12 –98 existerade strukturregeln och IGOL med sina olika uppskovstekniker parallellt. Strukturregeln tillämpades när det köpande företaget var svenskt eller hemmahörande i ett land som inte tillhörde EG och IGOL användes när det köpande företaget var hemmahörande i ett EG-land.

5.2.5 Lagen (1998:1601) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten

År 1998 ersattes strukturregeln och IGOL av ett enhetligt regelsystem genom lagen om uppskov med beskattningen vid andelsbyten (UBA). Lagstiftaren valde att använda den uppskovsteknik som tidigare använts i IGOL vid internationella andelsbyten eftersom den gjorde det möjligt att beakta de s.k. 3:12-reglerna.⁹⁷ Efter ett år inarbetades UBA, utan några större materiella förändringar i den nya Inkomstskattelagens 49:e kapitel.⁹⁸

Det förslag till ny lagstiftning som regeringen presenterade i propositionen ”Omstruktureringar och beskattning”⁹⁹ kritiserades från många håll. En livlig debatt angående de nya reglernas förenlighet med EG-rätten fördes i de skatterättsliga tidskrifterna. En del av den förda diskussionen har jag redan tagit upp, då jag i 4.3.6 redogjorde för medlemsstaternas handlingsutrymme när det gällde den i direktivet angivna uppskovstekniken. Vidare kommer frågan att diskuteras i kapitel 6 där uppskovstekniken diskuteras ytterligare.

5.2.6 Framskjuten beskattning vid andelsbyten, 48 a kap IL & Uppskovsgrundande andelsbyten, 49 kap IL

Det enhetliga uppskovssystem som 1999 infördes i andelsbyteslagen och som numera återfinns i 49 kap IL visade sig inte bli långlivat. Redan 2001 kompletterades regelsystemet med ett ytterligare regelkomplex som infördes i 48 a kap IL. Anledningen till att man redan efter två valde att återgå till två parallella regelsystem var att det enhetliga regelsystemet visade sig vara alldeles för resurskrävande. När till exempel andelsbytet mellan Astra och Astra Zeneca skulle genomföras deltog 250 000 aktieägare vilket resulterade i att tjänstemännen på skattemyndigheten under lång tid var sysselsatta med att fastställa alla aktieägares uppskovsbelopp.¹⁰⁰ Lagstiftaren insåg att kravet på att även kvalificerade andelar ska kunna utnyttja uppskovssystemet samt önskan om att uppskovssystemet inte får vara för komplicerat och svårtillämpat inte kunde förenas inom ett enhetligt system. Därför infördes ett förenklat system för vissa andelsbyten vilket löpte parallellt med den uppskovsreglering som redan fanns.

Det nya förenklade uppskovssystemet, som placerades i det nya kapitel 48 a kap IL, liknade med sin kontinuitetsteknik den en gång borttagna strukturregeln. Systemet fick ett begränsat

⁹⁶ Prop. 1998/99:15 s 176 ff

⁹⁷ SOU 2002:52 s 465

⁹⁸ SOU 2002:52 s 466

⁹⁹ Prop. 1998/99:15 Omstruktureringar och beskattning

¹⁰⁰ SOU 2002:52 s 470

tillämpningsområde som innebar att säljaren var tvungen att vara en fysisk person och om de bortbytta andelarna var tvungna att vara marknadsnoterade och okvalificerade.

För övriga andelsbyten tillämpades 49 kap IL vilket innehöll i stort sett oförändrade regler jämfört med regleringen i det tidigare enhetliga systemet.¹⁰¹

5.3 Gällande rätt

5.3.1 Inledning

I uppsatsens inledande kapitel redogjorde jag för hur fåmansföretagsägare Håkan fick ekonomiska problem efter att ha tillämpat reglerna i 49 kap IL om uppskovsgrundande andelsbyte. Håkan bytte sina 3:12-andelar mot andelar, som efter det köpande bolagets konkurs, blev värdelösa. Trots att Håkan totalt sett gjort en förlustaffär blev han skyldig staten ett stort skattebelopp eftersom det inte fanns någon möjlighet till kvittning av det fastställda tjänstebeloppet.¹⁰² Den olyckliga situation som Håkan och många andra fåmansföretagsägare hamnade i på slutet av 90-talet orsakades av att 3:12-reglerna och reglerna om andelsbyte inte var anpassade att tillämpas samtidigt. Efter ett tag insåg även lagstiftaren att reglernas problematiska beskattningseffekter måste elimineras. Problemet löstes genom att man utvidgade tillämpningsområdet för reglerna i 48 a kap IL om framskjuten beskattning. Den kontinuitetsteknik som föreskrivs i 48 a kap IL (se kap 5.2.6) ska från och med den 1 januari 2003 tillämpas även på andelsbyten av onoterade och kvalificerade andelar. För att tydligare se de skillnader i skatteutfall som de två olika teknikerna medför hänvisas till exemplet i kap 6.1.2 och 6.1.3.

En annan positiv effekt som följer av lagändringen är att färre transaktioner träffas av den uppskovsteknik som tillämpas i 49 kap IL och som eventuellt i ett EG-rättsligt perspektiv kan vara oförenlig med fusionsdirektivet (se kap 6).

För fysiska personers andelsbyten tillämpas i skrivande stund tre parallella regelsystem. I de allra flesta fall tillämpas reglerna i 48 a kap IL om framskjuten beskattning. Om den avyttrade andelen var en lagertillgång¹⁰³ gäller istället bestämmelserna i 49 kap om uppskovsgrundande andelsbyten.¹⁰⁴ En ytterligare begränsning av 48 a kapitlets tillämpningsområde har införts i 4 a §. Bestämmelserna ska inte tillämpas om avyttringen avser en skalbolagsandel och kapitalvinsten vid avyttringen enligt 49 a kap ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet. En av mina avgränsningar i 1.5 var att inte behandla 49 a kap om beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet vid avyttring av andelar i skalbolag, varför min jämförelse nedan bara kommer att inbegripa 48 a kap & 49 kap. Nedan kommer jag att redogöra för de två systemens likheter och olikheter men jag börjar med att redogöra för vilka alternativa lösningsmodeller regeringen hade att tillgå i sitt arbete med att lösa den uppkomna problematiken.

¹⁰¹ SOU 2002:52 s 469

¹⁰² För mer information angående den pomperipossaeffekt som uppstod för fåmansföretagare som sålde sina företag till stora IT-företag i slutet av 90-talet se Larsson, Skattentytt 2002 s 199-212

¹⁰³ Andelarna är att anse som lagertillgångar om den fysiska personen driver byggnadsrörelse samtidigt som han äger aktier i ett fastighetsförvaltande fåmansbolag i vilket han även är företagsledare, 27 kap 6 § punkt 1 IL.

¹⁰⁴ 48 a kap 1 § IL

5.3.2 Fyra olika lösningsmodeller

Innan jag i de följande avsnitten redogör för gällande rätt vill jag kort presentera de lösningsförslag som fanns upptagna i finansdepartementets promemoria.¹⁰⁵ Avsikten är att ge läsaren möjlighet att reflektera över problemets komplexitet.

Enligt de tre första modellerna skulle ett uppskovsbelopp, liksom tidigare, fastställas vid själva bytestillfället. Modellerna gav sedan olika förslag på hur de olyckliga beskattningskonsekvenserna skulle kunna mildras, om de mottagna andelarnas värde sjönk på grund av en konkurs eller någon annan omständighet.

Enligt den första modellen skulle kvittning tillåtas mellan inkomstslagen tjänst och kapital. Den andra modellen löste problemet genom att förespråka att uppskovsbeloppet inte skulle tas upp till beskattning om avyttringen av de mottagna andelarna ledde till en kapitalförlust. Efter att ha raderat uppskovsbeloppet skulle istället en kapitalvinst räknas fram med hjälp av roll-over relief tekniken d.v.s. den ersättning som erhöles vid avyttringen av de mottagna andelarna skulle subtraheras med de bortbytta andelarnas anskaffningsvärde. Om det enligt modell tre inte uppstod någon vinst vid avyttringen av de mottagna andelarna skulle inte heller tidigare vinster beskattas. Ett tjänstebelopp fastställdes vid tiden för andelsbytet och all vinst på de mottagna andelarna skulle beskattas i inkomstslaget tjänst upp till det fastställda tjänstebeloppet.

Den fjärde och sista modellens tekniska lösning var den som låg till grund för regeringens propositionsförslag. Enligt denna skulle ingen vinst beräknas förrän de mottagna andelarna avyttrades (se 5.3.3).

5.3.3 Övergångsregler

De nya reglerna, som trädde i kraft den 1 januari 2003¹⁰⁶, ska tillämpas för första gången vid 2004 års taxering. För byten av andelar som skett före denna tidpunkt ska även fortsättningsvis reglernas äldre lydelse tillämpas.¹⁰⁷

När det gäller byten av kvalificerade andelar ansåg emellertid regeringen att det fanns ett behov av att ge de nya reglerna retroaktiv verkan.¹⁰⁸ Om den skattskyldige begär det ska uppskovsbeloppet avseende de mottagna andelarna inte tas upp till beskattning trots att andelarna avyttras. Istället får den skattskyldige tillämpa bestämmelserna i 48 a kap om framskjuten beskattning.¹⁰⁹

Under vissa förutsättningar skall reglerna om framskjuten beskattning, på den skattskyldiges begäran, få tillämpas retroaktivt på uppskovsbelopp som fördelats enligt äldre bestämmelser.

Man införde därför i punkt tre i övergångsbestämmelserna en bestämmelse med följande lydelse:

¹⁰⁵ Fi2002/1588

¹⁰⁶ punkt 1 övergångsbestämmelserna

¹⁰⁷ punkt 2 övergångsbestämmelserna

¹⁰⁸ Prop. 2002/03:15 s 49

¹⁰⁹ punkt 3 övergångsbestämmelserna

”Om en kvalificerad andel har avyttrats genom byte av andelar och ett uppskovsbelopp har fördelats enligt äldre bestämmelser skall, om den skattskyldige begär det, uppskovsbeloppet avseende de mottagna andelarna inte tas upp till beskattning trots att andelarna avyttrats på annat sätt än genom ett byte av andelar. Istället ska bestämmelserna i 48 a kap och 57 kap i deras lydelse efter ikraftträdandet tillämpas. En begäran om uppskovsbeloppet inte skall tas upp skall avse samtliga mottagna andelar.”

5.3.4 Ny regel i 57 kap 6 § 2 stycket

Anledningen till att man inte redan från början lät de kvalificerade andelarna omfattas av 48 a kapitlet var att man fruktade att andelsbytesinstitutet skulle utnyttjas för att kringgå 3:12-reglerna. Om fåmansbolagsägaren först bytte bort sina kvalificerade andelar mot andra ”normala” andelar i det köpande företaget och sedan sålde de mottagna andelarna med vinst slapp han undan 3:12-reglernas tjänstebeskattnings av vinsten. Eftersom de mottagna andelarna inte var kvalificerade kom hela vinsten att beskattas i inkomstslaget kapital. Regeringen löste enkelt problemet genom att i 57 kap 6 § 2 st IL införa en regel som fastställer att om en kvalificerad andel avyttras genom ett andelsbyte anses även de mottagna andelarna, utan tidsbegränsning, kvalificerade.

5.3.5 Systemens gemensamma regler

För att säljaren ska kunna utnyttja regelsystemens förmånliga skatteregler krävs det att han är bosatt i Sverige eller stadigvarande vistas här.¹¹⁰ När säljaren inte längre uppfyller det villkoret ska den kapitalvinst som uppkom vid andelsbytet tas upp till beskattning.¹¹¹ Ett resonemang om att dessa regler eventuellt strider mot fusionsdirektivet och den fria rörligheten inom EU kommer jag att föra i kapitel 7.

Enligt 49 kap IL ska en vinst framräknas och ett uppskovsbelopp bestämmas vid tidpunkten för andelsbytet.¹¹² Om däremot andelsbytestransaktionen omfattas av reglerna i 48 a kap IL ska något uppskovsbelopp inte fastställas vid tidpunkten för andelsbytet. Eftersom de mottagna andelarna övertar de bortbytta andelarnas anskaffningsvärde uppstår ingen vinst vid andelsbytestillfället utan först då de mottagna andelarna avyttras.¹¹³ Detta är en grundläggande skillnad mellan de båda systemen. Det finns dock en situation då man trots allt måste göra en vinstberäkning redan vid andelsbytestillfället, trots att det är reglerna 48 a kap IL som tillämpas. I kapitlets 8 a § finns särskilda regler för kvalificerade andelar. Om de bortbytta andelarna var kvalificerade hos säljaren ska det göras en beräkning av det kapitalbelopp och tjänstebelopp som skulle ha tagits upp om framskjuten beskattning inte beviljats. Beräkningen utförs för att bestämma hur stort belopp som maximalt får tas upp under inkomstslaget tjänst när de mottagna andelarna senare avyttras.¹¹⁴ En vinst ska alltså fastställas vid andelsbytestillfället enligt båda systemen men orsaken till uträkningen skiljer sig åt. Observera att beräkningen enligt 48 a kap bara ska göras om de bortbytta andelarna är kvalificerade.

¹¹⁰ 48 a kap 5 § IL & 49 kap 8 § IL

¹¹¹ 48 a kap 11 § IL & 49 kap 26 § IL

¹¹² 49 kap 14 § 2 st & 15 § 2 st IL

¹¹³ 48 a kap 10 § IL

¹¹⁴ Prop. 2002/03:15 s 36

5.3.6 Systemens olikheter

Enligt 49 kap 6 § IL ska bestämmelserna om uppskovsgrundande andelsbyten bara tillämpas om den skattskyldige begär det. Även när det gäller tidpunkten för återföring av uppskovsbeloppet har den skattskyldige stora valmöjligheter. Senast det beskattningsår då äganderätten till andelen övergår till någon annan eller andelen upphör att existera ska uppskovsbeloppet tas upp till beskattning enligt 49 kap 19 § IL. Mellan tidpunkten för andelsbytet och de mottagna andelarnas avyttring är säljaren fri att bestämma när uppskovsbeloppet ska tas upp som intäkt. Om säljaren eftersträvar så låg skatt som möjligt väljer han att återföra uppskovet ett år då han har kapitalförluster att kvitta kapitalvinsten mot. Det är viktigt att notera att det endast är kapitalvinster som beviljas uppskov, en förlust kan inte genom uppskov flyttas till senare år.

När det gäller den framskjutna beskattningen i 48 a kap IL har säljaren inte givits några möjligheter att styra över beskattningstidpunkten. Detta hänger intimt samman med att den uppskovsteknik som tillämpas i 48 a kap IL inte ger någon möjlighet till valfrihet eftersom de mottagna andelarna automatiskt övertar de avyttrade delarnas anskaffningsvärde. Däremot kan man säga att andelsägaren har rätt till uppskov både vid kapitalförluster och kapitalvinster eftersom uppskovet sker automatiskt oberoende av om det är en vinst eller förlust.¹¹⁵

Det finns två olika sätt att agera på då uppskovsbelastade andelar är föremål för benefika transaktioner. Båda sätten finns representerade i var sitt kapitel. Enligt 49 kap 25 § IL tillämpas kontinuitet d.v.s. förvärvaren inträder i den tidigare ägarens situation. Detta sker om den mottagna andelen övergår till en fysisk person genom arv, testamente, gåva eller bodelning och andelen blir lagertillgång hos förvärvaren. Om däremot äganderätten till en mottagen andel som är kvalificerad enligt 57 kap 6 § 2 st övergår genom gåva eller testamente till en juridisk person skall andelen anses avyttrad för en ersättning som motsvarar marknadsvärdet enligt 48 a kap 14 §.

Den största skillnaden mellan de båda regelsystemen är trots allt att de föreskrivna uppskovsteknikerna skiljer sig åt. Medan man i 48 a kap tillämpar en roll-over relief teknik fastslår man enligt 49 kap en kapitalvinst redan vid andelsbytet som säljaren beviljas uppskov med om han begär det. För ytterligare resonemang om de två uppskovsteknikerna se kapitel 6.

¹¹⁵ Rutberg, Svensk Skattetidning 2002 s 164

6 Medlemsstaternas möjligheter att avvika från den i fusionsdirektivet angivna roll-over relief-tekniken (Håkan & Johan)

6.1 Inledning

Förutom att utreda det i rubriken givna ämnet är min andra målsättning med kapitlet att få läsaren att fundera över hur stor påverkan det svenska EU-medlemskapet har på den nationella skatterätten även när det inte finns ett direktiv på området. När jag läst svenska förarbeten och domar vilka behandlar fusionsdirektivet har jag fått känslan av att det finns en ovilja hos den svenske lagstiftaren och domaren att acceptera att de svenska reglerna faktiskt måste anpassas till det EG-rättsliga direktivet. Däremot har den svenska doktrinen de senaste åren översvämmats med artiklar vilka diskuterar vilket handlingsutrymme medlemsländerna har när det gäller att anpassa direktivets regler till den nationella skatterättsliga miljön. Det råder delade meningar om huruvida den uppskovsteknik som direktivet föreskriver är tvingande för medlemsstaterna. Såsom rubriken antyder är det min uppgift att i detta kapital redogöra för vilka olika uppfattningar det finns i frågan.

Jag har tidigare, i kapitel 2.5, redogjort för hur stor handlingsfrihet medlemsstaterna har när gemenskapen fattar beslut genom direktiv. Min slutsats, av den i kapitlet förda diskussionen, var att det inte finns ett entydigt svar på frågan. Medlemsstaternas handlingsutrymme måste avgöras i varje enskilt fall och är beroende av hur detaljerat direktivet är. Nedan följer en diskussion angående hur stort handlingsutrymme medlemsstaterna har när det gäller införlivandet av fusionsdirektivet och dess uppskovsteknik. Genom att redogöra för de olika rättskällornas åsikter i frågan vill jag ge läsaren möjlighet att fundera över sin egen inställning till det behandlade ämnet. Under kapitlets avslutande rubrik kommer jag naturligtvis även att redogöra för de slutsatser jag drar utifrån det presenterade materialet.

Eftersom både doktrin och förarbeten verkar vara överens om att ingenting hindrar att en medlemsstat inför förmånligare skatteregler för den skattskyldige än vad som föreskrivs i direktivet så kommer jag inte att ytterligare diskutera denna fråga. Reglerna som anges i direktivet är minimiregler vilket innebär att varje stat är fri att medge skattelättnader för fler omstruktureringstransaktioner än de som anges i direktivet eller att ge förmånligare rättsföljder än de som föreskrivs i direktivet.¹¹⁶

6.2 Två olika tekniker för att undvika en omedelbar beskattning av andelsbytet

6.2.1 Presentation

I svensk lagstiftning tillämpas idag två olika tekniker för att förhindra att andelsägaren beskattas omedelbart vid andelsbytet. Som kommer att framgå nedan kan skillnaderna i skatteutfall varierar kraftigt beroende på vilken teknik som används. Med hjälp av de i inledningen presenterade personerna Håkan och Johan kommer jag visa på de skillnader som

¹¹⁶ Detta framgår av både förarbeten och doktrin på området. SOU 1994:100 s 38, Prop. 1994/95:52 s 25, Ståhl & P Österman, EG-skatterätt s 222, Pelin, Svensk intern och internationell skatterätt, s 219

de olika teknikerna ger upphov till i konkreta situationer. För att kunna jämföra de två teknikerna kommer grundförutsättningarna vara identiska i de två fallen.

6.2.2 Uppskovstekniken – Håkan

När jag räknar fram Håkans skatt använder jag mig av den teknik som tillämpas enligt 49 kap IL och som jag här kallar ”uppskovstekniken”. När jag nedan diskuterar den svenska uppskovsteknikens är förenlighet med fusionsdirektivet är det denna teknik som är föremål för diskussion. De transaktioner som fortfarande, efter den nyligen genomförda utvidgningen, omfattas av 49 kap IL är juridiska personers andelsbyten samt de andelsbyten som fysiska personer företar med andelar som utgör lagertillgångar.¹¹⁷

När Håkan sålde sitt fåmansbolag betalade det förvärvande bolaget hela köpeskillingen i aktier. För att förenkla exemplet antar vi att antalet andelar i andelsbytet är begränsat till två andelar, en i det förvärvande bolaget och en i det säljande bolaget. Håkans fåmansbolagsandel byts mot en andel i det förvärvande bolaget. Anskaffningsvärdet på Håkans sålda andel var 100:- och den mottagna andelen var värd 500:- vilket innebär att Håkans andel ansågs vara såld för 500:-. Eftersom vi på Håkans andelsbyte tillämpar ”uppskovstekniken” fastställer vi redan vid tidpunkten för andelsbytet den uppkomna kapitalvinsten samt fördelar uppskovsbeloppet på en tjänstedel och en kapitaldel. Vinsten framräknas till 400:- ($500 - 100 = 400$) och hälften av denna, d.v.s. 200:-, ska så småningom beskattas i inkomstlaget tjänst eftersom Håkans sålda andel var kvalificerad.¹¹⁸

Efter ett år, när det förvärvande bolaget gick i konkurs, ansågs Håkans mottagna andel vara avyttrad. Vid beräkningen av den mottagna andelens kapitalvinst framkom att Håkan gjort en förlust på 500:- eftersom avyttringen inbringade 0:- ($0 - 500 = -500$ i förlust). Enligt regler i 49 kap ska det uppskovsbelopp som fastställdes vid andelsbytet återföras till beskattning när den mottagna andelen inte längre finns i säljarens ägo. Detta innebär att 200:- återförs till inkomstlaget kapital där vinsten kvittas mot den gjorda förlusten på 500:-. De 200:- som återförs till inkomstlaget tjänst kan inte kvittas mot den återstående kapitalförlusten vilket innebär att Håkan får betala inkomstskatt på denna del av vinsten. Beroende på hur mycket han tjänar och var han bor varierar skatten mellan 30% och uppåt. Som lägst betalar han 60:- i skatt.

6.2.3 Roll-over relief-tekniken – Johan

För att räkna fram Johans skatt använder jag mig av den teknik som anges i 48 a kap IL och som numera tillämpas på alla fysiska personers andelsbyten, förutom när andelen utgör lagertillgång hos säljaren. Tekniken som jag benämner ”roll-over relief-tekniken” överensstämmer med den teknik som anges i fusionsdirektivets artikel 8 varför någon diskussion nedan angående dess förenlighet med direktivet inte behöver föras.

Tillämpningsområdet för 48 a kap IL har nyligen utvidgats vilket måste anses var ett steg i rätt riktning av den svenske lagstiftaren. Målet måste ju vara att så många transaktioner som möjligt ska omfattas av den teknik som faktiskt anges i direktivet.

¹¹⁷ Enligt 27 kap 6 § IL anses andelar i fastighetsförvaltande företag som lagertillgångar om någon av företagets fastigheter skulle ha varit lagertillgång i byggnadsrörelse för det fall fastigheten ägts direkt av den som innehar andelen. Detta gäller under förutsättning att det fastighetsförvaltande företaget är ett fåmansföretag och innehavaren är företagsledare i företaget eller make till företagsledaren.

¹¹⁸ 57 kap 12 § IL. Jag bortser i min uträkning från att det finns något sparutrymme.

När Johan sålde sitt fåmansbolag betalade det förvärvande bolaget hela köpeskillingen i aktier. För att förenkla exemplet antar vi att antalet andelar i andelsbytet är begränsat till två andelar, en i det förvärvande bolaget och en i det säljande bolaget. Johans fåmansbolagsandel byts mot en andel i det förvärvande bolaget. Anskaffningsvärdet på Johans sålda andel var 100:- och den mottagna andelen var värd 500:- vilket innebär att Johans andel ansågs vara såld för 500:-. Eftersom vi på Johans andelsbyte tillämpar "roll-over relief-tekniken" övertar den mottagna andelen den bortbytta andelens anskaffningsvärde. Vid tidpunkten för andelsbytet fastställs ingen vinst men enligt en för kvalificerade andelar särskild regel i 48 a kap 8 a § IL görs trots allt en vinstuträkning och fördelning för att fastställa det tak som gäller för beskattningen i inkomstslaget tjänst när de mottagna andelarna avyttras. Liksom för Håkan hänförs 200:- av vinsten till inkomstslaget tjänst. Vid de mottagna andelarnas avyttring ska Johan maximalt beskattas för 200:- i inkomstslaget tjänst oavsett hur mycket de mottagna andelarna har stigit.

Efter ett år, när det förvärvande bolaget gick i konkurs, ansågs Johans mottagna andel vara avyttrad. Vid beräkningen av den mottagna andelens kapitalvinst framkom att Johan gjort en förlust på 100:- eftersom avyttringen inbringade 0:- ($0 - 100 = -100$ i förlust). I Johans fall finns det inget uppskovsbelopp att återföra och ingen vinst att beskatta. Till skillnad från Håkan betalar Johan 0:- i skatt det år när den mottagna andelen avyttras.

Meningen med de två räkneexemplen var att konkretisera tillämpningen av de två teknikerna samt att åskådliggöra att den skattskyldige under vissa förutsättningar drabbas av en hårdare beskattning vid tillämpningen av "uppskovstekniken" än med "roll-over relief-tekniken". Nu när läsaren är väl insatt i problematiken följer en redogörelse över de olika argument som framförts från olika håll angående de olika teknikerna. Jag vill bara än en gång uppmärksamma läsaren på att det problem som tidigare uppkom då kvalificerade andelar byttes mot "normala andelar" till stor del har eliminerats genom en utvidgning av tillämpningsområdet för 48 a kap IL.¹¹⁹

6.3 Vad ger oss direktivet för ledtrådar?

6.3.1 Allmänt

Att ett direktiv endast är bindande med avseende på det resultat som ska uppnås kan man läsa i artikel 249 EG-fördraget. Medlemsstaterna är fria, att utan inblandning från unionen, bestämma form och tillvägagångssätt för direktivets implementering i nationell lag.

För att kunna svara på om den roll-over relief-teknik som direktivet anger är bindande för medlemsstaterna måste man ta reda på om direktivets resultat även innefattar den angivna tekniken. Om man kommer fram till att direktivets syfte enbart är att undvika omedelbar beskattning vid andelsbytet borde medlemsstaternas handlingsutrymme vad gäller val av uppskovsteknik vara tämligen stort. Är direktivets syfte istället att beskattning ska undvikas med hjälp av en roll-over relief-teknik torde medlemsstaterna vara skyldiga att införa tekniken i de nationella skattereglerna. För att sammanfatta den fråga vi ställs inför väljer jag att citera Ståhl och Österman: *"omfattas även tekniken för att åstadkomma den uppskjutna*

¹¹⁹ se Larsson, Fåmansföretagares andelsbyten – en diskussion kring några skatterättsliga frågor vid andelsbyten, Skattenytt 2002 s 199-212, för ytterligare information om den "IT-fälla" som resulterat i utvidgningen av reglerna i 48 a kap IL.

beskattningen av det som är direktivets målsättning eller skall den tekniska lösningen endast ses som ett medel för att uppnå direktivets mål?”¹²⁰

6.3.2 Direktivets preambel

Redan namnet på fusionsdirektivet tycker jag antyder en långtgående harmonisering. ”Rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater.” Vidare framgår det av inledningstexten att det inte är möjligt att uppnå direktivets syfte enbart genom att utvidga de nationella skattesystemen. ”Bara ett gemensamt skattesystem kan ge en tillfredsställande lösning i detta hänseende.” Dessa två omständigheter skulle kunna tala för att rådets avsikt med direktivet varit att skapa ett för alla medlemsländerna enhetligt, gemensamt uppskovssystem. Argumentet kan stödja uppfattningen om att direktivet inte endast är avsett att styra slutresultatet utan också den teknik som används för att åstadkomma slutresultatet. Dessutom angavs det i det ursprungliga direktivförslaget att man ville undvika de tekniska problem som kan uppstå då olika medlemsstater tillämpar olika lösningar.¹²¹

Jag vill som motargument till det ovan framförda säga att om rådets avsikt varit att alla medlemsländer skulle ha ett enhetligt beskattningssystem för andelsbyten borde de kanske ha meddelat reglerna i form av en förordning istället eller ett direktiv med större detaljregleringsgrad. I dagsläget är det emellertid inte möjligt för rådet att utfärda en förordning på området eftersom artikel 94 i EG-fördraget hindrar ett sådant handlande.

6.3.3 Detaljregleringsgrad

Som jag förklarat tidigare är ett direktiv inte direkt tillämpligt i medlemsstaterna utan det är varje medlemsstats uppgift att se till så att direktivets bestämmelser beaktas i den nationella lagstiftningen. Förutom att implementera direktivets bestämmelser i den nationella rätten är nationella myndigheter och domstolar skyldiga att göra en EG-konform tolkning av den nationella lagstiftning som bygger på fusionsdirektivet. Om direktivets detaljregleringsgrad är hög innebär det att de inte finns så stort utrymme för de nationella myndigheterna att i sin tolkning gå utanför direktivets ramar. Är däremot direktivet allmänt skrivet och saknar detaljreglering är ramarna som de nationella myndigheterna måste hålla sig inom betydligt vidare.¹²² Som läsaren förstår av detta resonemang innebär det att ju mindre detaljregleringsgrad desto större handlingsfrihet.

Eftersom direktivet bara innehåller 13 artiklar kan man redan efter en snabb genomläsning konstatera att artiklarna, som dessutom är mycket kortfattade, inte innehåller någon detaljreglering. De få rader som beskriver uppskovstekniken finns i artikel 8. Enligt dess första punkt får tilldelningen av aktier vid andelsbytet inte i sig leda till någon beskattning hos delägaren. Vidare framgår av punkt två, första stycket, att medlemsländerna ska göra tillämpningen av punkt 1 beroende av att delägaren inte åsätter de mottagna aktierna ett skattemässigt värde¹²³ som är högre än det som de utbytta värdepapperen hade omedelbart före utbytet. Att tillämpningen av punkt ett inte skall hindra medlemsstaterna från att beskatta

¹²⁰ Ståhl & P Österman, EG-skatterätt s 245 f

¹²¹ Ståhl, Skattenytt 1998 s 819 f

¹²² Gäverth, Skattenytt 2000 s 574

¹²³ Med ”skattemässigt värde” avses enligt artikel 8.2 tredje stycket, det belopp med utgångspunkt från vilket en eventuell vinst eller förlust beräknas vid beskattning av inkomst, vinst eller kapitalvinst för en delägare i bolaget.

den vinst som uppstår vid senare överlåtelse av de mottagna värdepapperena på samma sätt som de beskattar vinster vid överlåtelse av de värdepapper som innehades före andelsbytet framgår av punkt två, andra stycket. Närmare föreskrifter för hur olika tekniska frågor i samband med andelsbytet ska lösas saknas. Avsaknaden av detaljreglering skulle kunna tala för att medlemsländernas handlingsutrymme är ganska stort.

6.4 EG-domstolen

Det är tolkningen av artikel 8.2 som är den största avgörande biten i pusslet. EG-domstolen som har slutlig tolkningskompetens av EG-rättsliga regler är därför en viktig rättskälla i sammanhanget. Domstolen har emellertid än så länge bara tolkat fusionsdirektivet i ett fåtal fall. Eftersom inget av fallen på något sätt har behandlat medlemsstaternas handlingsfrihet vid införlivandet av direktivet får man inget svar på frågan genom att studera domstolens praxis.¹²⁴ Ett förhandsavgörande från EG-domstolen hade gjort att jag bara med några få rader hade kunnat redogöra för den fråga som nu tar ett antal sidor att diskutera.

EG-domstolen tolkar fusionsdirektivet i målet Andersen og Jensen ApS mot Skatteministeriet¹²⁵. Frågan i målet var hur direktivets definition av ”verksamhetsgren” skulle tolkas och rättsfallet ger således ingen vägledning i den i kapitlet diskuterade frågan.

6.5 Svenska förarbeten till de lagar vilka införlivar direktivet i svensk rätt

Genom lag (1994:1854) om inkomstbeskattning vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG, IGOL, införlivade Sverige fusionsdirektivet i den nationella rätten. Frågan om lagens förenlighet med det bakomliggande direktivet fick dock inte mycket uppmärksamhet i lagstiftningsarbetet. I både betänkandet¹²⁶ och propositionen¹²⁷ förs bara mycket kortfattade resonemang.

I propositionens författningskommentar till 23 § nämns att paragrafen ”ansluter” till artikel 8 i direktivet.¹²⁸ Något resonemang angående den valda uppskovsteknikens förenlighet med fusionsdirektivet finns däremot inte. I betänkandets författningskommentar erkänner man att det enklaste vore att införa en regel som låter de mottagna andelarna överta de avyttrade andelarnas anskaffningsvärde. En sådan regel skulle emellertid, enligt kommittén, vara problematisk eftersom den vinst som enligt direktivet får beskattas vid avyttringen av de mottagna andelarna måste beskattas på ”samma sätt” som en vinst vid avyttringen av de ursprungliga andelarna skulle ha beskattats. I Sverige fanns det vid tidpunkten för utredningen en regel som innebar att endast halva kapitalvinsten på svenska aktier var skattepliktig medan motsvarande vinst på utländska aktier var fullt skattepliktig. Om de bortbytta andelarna var svenska medan de mottagna andelarna var utländska innebar det att de mottagna andelarna inte beskattades på samma sätt, utan den skattskyldige drabbades av en hårdare beskattning.¹²⁹ Kommitténs resonemang i frågan bevisar att de beaktat direktivet i sin utredning även om de kom fram till att den teknik som direktivet föreskriver ger den skattskyldige en hårdare beskattning än den teknik som de själva föreslår. I utredningen nämns även att en kontinuitetslösning skulle vara problematisk i relation till 3:12-reglerna.

¹²⁴ Ståhl & P Österman, EG-skatterätt s 225

¹²⁵ C- 43/100 Andersen og Jensen ApS mot Skatteministeriet

¹²⁶ SOU 1994:100 Beskattning vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG, m.m.

¹²⁷ Prop. 1994/95:52 Beskattning vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG m.m.

¹²⁸ Prop. 1994/95:52 s 65

¹²⁹ SOU 1994:100 s 67

Det av utredningen framlagda problemet, om att beskattningen vid avyttringen av de mottagna andelarna måste ske på ”samma sätt”, var enligt regeringen inte längre något problem eftersom det fanns ett förslag från deras sida att kapitalvinstbeskattningen även för svenska aktier skulle omfatta hela kapitalvinsten. Det som regeringen såg som problematiskt var att lageraktier och aktier som omfattas av 3:12 reglerna krävde särskilda regler. Regeringen ansåg därför att den av utredningen föreslagna lösningen skulle genomföras.¹³⁰

De svenska förarbetena fokuserar till stor del på att reglerna utformas på ett sätt som gör att Sverige inte förlorar sitt beskattningsunderlag. Det förekommer överhuvudtaget ingen diskussion angående vilken teknik som är lämplig i förhållande till direktivets regler utan man verkar välja den teknik som inbringar mest skatt till staten. Visst nämns direktivet i förarbetena men man citerar bara den svenska översättningen och någon ytterligare diskussion angående dess innebörd förekommer inte. Enligt min mening är det lagstiftarens uppfattning att så länge som det vid tidpunkten för andelsbytet inte utlöses någon beskattning för säljaren är fusionsdirektivets krav uppfyllda.

När man 1999 bestämde sig för att tillämpa ett enhetligt regelsystem för både nationella och internationella andelsbyten fanns det återigen möjlighet för lagstiftaren att i de svenska förarbetena diskutera de svenska reglernas förenlighet med fusionsdirektivet. Inte heller denna gången lades det ner någon större kraft på en sådan utredning.

I betänkandet konstateras att uppskovstekniken i de båda gällande regelsystemen skiljer sig åt. Vidare fastslogs att en kontinuitetsteknik liknande den som tillämpades enligt strukturregeln inte gav utrymme för beskattning enligt 3:12-reglerna när de mottagna andelarna avyttras. Eftersom fusionsdirektivet inte tillåter att andelsbyten med kvalificerade aktier undantas från uppskovsmöjligheten var kontinuitetstekniken inte aktuell för den nya gemensamma regeln. Istället valdes den teknik som användes i IGOL då denna teknik gjorde det möjligt att beakta 3:12-reglerna.¹³¹ Regeringen delade utredningens uppfattning om att samma uppskovsteknik som använts i IGOL nu skulle användas i det enhetliga regelsystemet.¹³²

Av det hittills anförda skulle man kunna dra den slutsatsen att lagstiftaren inte ser det som något problem att Sverige tillämpar en teknik som skiljer sig från den i direktivet angivna.

I betänkandet ”Beskattning av småföretagare”¹³³ skrivs det äntligen några rader om huruvida den svenska uppskovstekniken ligger i linje med fusionsdirektivet. Man erkänner att den teknik som tillämpades i IGOL och som tillämpas på andelsbyten som avser icke-marknadsnoterade andelar inte överensstämmer med den teknik som direktivet anger. Med utgångspunkt i det resonemang som Ståhl och Österman presenterar i sin bok EG-skatterätt (se nedan kap 6.6.) diskuterar man huruvida den teknik som anges i direktivet är obligatorisk. Liksom Ståhl och Österman kommer man fram till att en från direktivet avvikande teknik som medför att den skattskyldige drabbas av en hårdare beskattning inte kan anses vara förenlig med direktivet. Den effekt som den svenska uppskovstekniken ger upphov till i de situationer när de bortbytta andelarna är kvalificerade följt av att de mottagna andelarna säljs med förlust bör enligt utredningen elimineras. Även ett resonemang hämtat från Frimans artikel i Skattenytt 1999 (se nedan kap 6.6.3) angående innebörden av begreppet ”uppskov med

¹³⁰ Prop. 1994/95:52 s 37

¹³¹ SOU 1998:1 s 198

¹³² Prop. 1998/99:15 s 179

¹³³ SOU 2002:52 Beskattning av småföretagare. Del 1 3:12-reglerna

beskattningen” finns med i betänkandet. Enligt utredningen är det svårt att avgöra om de svenska uppskovsreglerna innebär att ”beskattning sker i samband med andelsbytet” men det råder inget tvivel om att andelsbytet beskattas vid den tidpunkt då uppskovsbeloppet återförs. Mot bakgrund av detta föreslår utredningen att reglerna i 48 a kap IL, vilka tillämpar den teknik som anges i direktivet, utvidgas till att omfatta även kvalificerade onoterade andelar.¹³⁴

Problemet med teknikens oförenlighet med direktivet kvarstår dock vad avser juridiska personer och fysiska personer vars andelar utgör lagertillgångar. Eftersom juridiska personers andelsinnehav aldrig kan bedömas som kvalificerat kan de aldrig, på samma sätt som fåmansbolagsägare, drabbas av olika beskattning beroende på vilken metod som används för uppskovet. Det motiveras dock inte i propositionen varför andelar, som hos den fysiska personen utgör lagertillgångar, fortfarande är uteslutna från 48 a kap IL tillämpningsområde. ”*Detta är*”, enligt Ståhl, ”*anmärkningsvärt inte minst eftersom samma problem som det som kan uppkomma vid byte av kvalificerade andelar mot andelar som inte är kvalificerade aktualiseras också när lagerandelar byts mot andelar som inte från karaktär av lagertillgångar.*”¹³⁵

6.6 Regeringsrätten

Regeringsrätten har inte i något mål varit tvungen att ta ställning till om den svenska uppskovstekniken är förenlig med fusionsdirektivet eller ej. I den s.k. ABB-domen¹³⁶ gör emellertid domstolen vissa allmänna uttalanden om fusionsdirektivet vilka jag kommer att redogöra för nedan.

Den i målet skattskyldige hade antagit ett erbjudande om att byta ut alla sina A- och B-aktier i det svenska bolaget ABB AB mot aktier i det schweiziska bolaget ABB Ltd. Eftersom anskaffningsvärdet för de olika aktieserierna skilde sig åt blev den uträknade vinsten på A-aktierna större än vinsten på B-aktierna. En av den skattskyldiges frågor var följaktligen hur det uppkomna uppskovsbeloppet skulle fördelas på de mottagna aktierna. Skulle a) samtliga mottagna aktier tilldelas lika stora uppskovsbelopp eller skulle b) de aktier som erhållits i utbyte mot A-aktierna tilldelas ett uppskovsbelopp som härrörde från A-aktiernas vinst medan de aktier som erhållits i byte mot B-aktierna tilldelades ett uppskovsbelopp som härrörde från den vinst som faktiskt gjorts på B-aktierna?

Både Skatterättsnämnden, där frågan hamnade efter ansökan om förhandsbesked av den skattskyldige, och Regeringsrätten, dit frågan kom efter att Skatterättsnämndens beslut överklagats, besvarade frågan på samma sätt. Uppskovsbeloppet skulle fördelas lika på samtliga mottagna andelar. De båda instansernas beslut grundade sig framförallt på en tolkning av den då gällande andelsbyteslagen och dess förarbeten men även ett hänsynstagande till huruvida det beslutade alternativet var förenligt med fusionsdirektivet.

Tillämplig lag på tvisten var alltså lag (1998:1601) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten, den s.k. andelsbyteslagen. När en lag, såsom andelsbyteslagen, utgör en implementering av ett EG-rättsligt direktiv ska dess paragrafer tolkas i enlighet med direktivet även om tvisten rör en transaktion som faller utanför dess tillämpningsområde (se kap 4.3).

¹³⁴ SOU 2002:52 s 482-486

¹³⁵ Ståhl, Skattenytt 2003 s 67

¹³⁶ RÅ 2000 ref 23

Regeringsrätten menade emellertid att de i målet aktuella tolkningsfrågorna inte handlade om valet av uppskovsmetod utan om en mängd andra tekniska frågor. Dessutom uttalade man att *”direktivet är i det aktuella hänseendet allmänt hållet och ger ingen egentlig vägledning”*. I tolkningsarbetet använde man sig istället av den svenska lagens ordalydelse och dess förarbeten. När man kommit fram till en tolkning som man ansåg överensstämma med den svenska lagstiftarens vilja konstaterade man helt kort att den redovisade tolkningen även stod *”i överensstämmelse med fusionsdirektivets syften”*. Någon ytterligare förklaring om varför det svenska alternativet skulle vara förenligt med direktivet hittar man inte i domen. Alla inblandade var dock inte överens om den valda lösningen. En minoritet av Skatterättsnämndens ledamöter ansåg att det förordnade alternativet inte var förenligt med direktivet. De menade att den EG-rättsliga lagstiftningen krävde att uppskovsbeloppet istället skulle fördelas enligt separatmodellen vilket innebär att olika stora uppskovsbelopp skulle fördelas på de mottagna andelarna.

Domstolens uttalande om att det saknas anledning att inhämta förhandsbesked av EG-domstolen väcker ännu en intressant fråga som dock inte ligger inom ramen för uppsatsens ämne. Jag vill bara citera domstolen när de, som jag ser det, kör över EG-domstolens kompetens. *”De tekniska frågor om uppskovsreglernas närmare tillämpning på nationell nivå, vilka för övrigt har samband med utformningen av de allmänna reglerna för beskattning av aktievinster, kan inte besvaras genom en tolkning av direktivet.”*

Eftersom det är EG-domstolen och inte Regeringsrätten som är den rätte uttolkaren av EG-rätten väger inte Regeringsrättens uttalande lika tungt som ett uttalande från EG-domstolen hade gjort. Eftersom domstolen uttalar att direktivet är allmänt hållet och inte ger någon vägledning i detaljerade frågor kan man nog sluta sig till att deras uppfattning i frågan är att direktivet inte är ett harmoniseringsdirektiv. Så som jag tolkar deras uttalande i den ovan refererade domen uppfattar de nog att medlemsstaterna givits ett ganska stort handlingsutrymme. Slutligen kan man konstatera att det från regeringsrättens sida verkar finnas en ovilja att inhämta förhandsbesked från EG-domstolen när ett problem angående tolkningen av de tekniskt komplicerade andelsbytesregler uppstår.¹³⁷

6.7 Doktrin

6.7.1 Inledning

Efter att regeringen lagt fram sin proposition *”Omstruktureringar och beskattning”*¹³⁸ startade en livlig diskussion angående den svenska uppskovsteknikens förenlighet med den roll-over relief-teknik som fusionsdirektivet förespråkar. I framförallt tre artiklar, publicerade i tidskriften Skattenytt, argumenterar artikelförfattarna både för och emot den svenska uppskovstekniken.¹³⁹ Nedan följer en redogörelse över de mest intressanta argumenten som framfördes av Kristina Ståhl, docent i finansrätt vid Uppsala universitet, och Jan Friman, verksam inom Svenska Cellulosa AB och ansvarig för koncernens skatter. Ståhls uppfattning i frågan framgår även av den bok, hon tillsammans med Roger P Österman, skrivit i EG-

¹³⁷ Gäverth, Skattenytt 2000 s 575

¹³⁸ Prop. 1998/99:15 Omstruktureringar och beskattning.

¹³⁹ Ståhl, Omstruktureringar och EG-rätten – några synpunkter på den nya regleringen, Skattenytt 1998 s 816-824, Friman, Omstruktureringar och EG-rätten. Ytterligare synpunkter på den nya regleringen, Skattenytt 1999 s 441-445, Ståhl, Omstruktureringar och EG-rätten – än en gång, Skattenytt 1999 s 646-650, Ståhl, Andelsbyten och Pomperipossa, Skattenytt 2003 s 60-74

skatterätt.¹⁴⁰ Jag har även valt att redogöra för de åsikter som chefen för RSV:s beskattningsenhet, Leif Gäverth, framförde i en artikel i Skattenytt med anledning av Regeringsrättens dom i RÅ 2000 ref 23.¹⁴¹

6.7.2 Kristina Ståhl

Det finns enligt Ståhl inget uttryckligt krav på att medlemsstaterna måste tillämpa den i artikel 8.2 förordnade uppskovstekniken. Medlemsstaternas centrala uppgift är att se till så att direktivets målsättning, om undvikande av beskattning vid tidpunkten för andelsbytet, uppfylls. Vilken teknik de använder härför spelar mindre roll enligt henne. Så länge den i 49 kap IL angivna uppskovstekniken inte leder till hårdare beskattning av den skattskyldige än vad direktivets kontinuitetsteknik hade gjort så anser Ståhl att den inte strider mot fusionsdirektivet. Hon understryker dock att bara för att den svenska tekniken är förenlig med fusionsdirektivet innebär det inte automatiskt att det också är lämpligt att tillämpa den.¹⁴²

Den svenska uppskovstekniken leder i vissa fall till ett hårdare skatteutfall än om direktivets kontinuitetsmetod hade använts. Om en fysisk person byter kvalificerade andelar mot andelar som inte är kvalificerade och de mottagna andelarna säljs med förlust kan den uppkomna förlusten inte fullt ut kvittas mot uppskovsbeloppet.¹⁴³ I dessa situationer anser Ståhl att övervägande skäl talar för att den svenska tekniken i 49 kap IL strider mot direktivet.¹⁴⁴ Även i denna situation finns det emellertid argument som talar för att de svenska reglerna inte nödvändigtvis strider mot direktivet. Man skulle från svenskt håll kunna hävda att det hårdare skatteutfallet inte beror på uppskovstekniken i sig utan på att de svenska fördelningsreglerna i 57 kap IL måste upprätthållas.¹⁴⁵

Nu följer en genomgång av de omständigheter som enligt Ståhl bevisar hennes slutsats om den svenska uppskovstekniken förenlighet med fusionsdirektivet. Det är hur man tolkar direktivets grundläggande skattefrihetsbestämmelsen, artikel 8, som avgör vilken uppfattning man har om medlemsländernas handlingsutrymme. Ståhl menar att det inte bara är de skattskyldiga som tilldelas rättigheter i artikeln. Att ett andelsbyte inte ska medföra någon omedelbar beskattning framgår av artikel 8.1 och är givetvis de skattskyldiga andelsägarnas rättighet. Den kontinuitetslösning som förespråkas i artikel 8.2 kan enligt Ståhl ses som ett exempel på hur medlemsländerna kan säkerställa att deras beskattning inte går definitivt förlorad. Artikeln kräver inte att skattemässig kontinuitet tillämpas på andelsbytet utan det är bara ett förslag på lösning hur medlemsländerna på bästa sätt kan skydda sina ekonomiska intressen. En sådan tolkning av artikeln skulle innebära att det primärt är medlemsländernas intressen som skyddas.¹⁴⁶

I sin bok "EG-skatterätt" diskuterar Ståhl och Österman huruvida fusionsdirektivet kan ses som ett harmoniseringsdirektiv liknande mervärdesskattedirektiven. Om svaret på denna fråga varit ja hade medlemsländerna varit skyldiga att i sin nationella rätt införa den uppskovsteknik som framgår av direktivet. Författarna är dock ense om svaret på frågan är nej vilket innebär att direktivet bara anger vilka transaktioner som måste kunna genomföras utan beskattning

¹⁴⁰ Ståhl & P Österman, EG-skatterätt, Stockholm 2000

¹⁴¹ Gäverth, Andelsbyte & fördelning av uppskovsbelopp, Skattenytt 2000 s 557-577

¹⁴² Ståhl, Skattenytt 1998 s 819 f

¹⁴³ Detta framgår av berättelserna om Håkan & Johan i kap 6.2

¹⁴⁴ Ståhl, Skattenytt 2003 s 73

¹⁴⁵ Ståhl, Skattenytt 2003 s 70

¹⁴⁶ Ståhl & P Österman, EG-skatterätt s 246

medan tekniken man väljer för ändamålet är frivillig.¹⁴⁷ De anser således att fusionsdirektivet inte är ett harmoniseringsdirektiv.

Slutligen stöds hennes slutsats av att det i direktivets preambel inte nämns något om vilken uppskovsteknik som ska användas vid de andelsbyten som omfattas av direktivets tillämpningsområde. Dessutom anges det i det ursprungliga direktivförslaget att det inte var tal om att införa en enhetlig reglering in i minsta detalj.¹⁴⁸

6.7.3 Jan Friman

Frimans slutsatser skiljer sig från Ståhls eftersom han menar att de medlemsländer som inte är beredda att medge en definitiv skattefrihet för andelsbytet måste tillämpa den roll-over relief-teknik som anges i direktivet.¹⁴⁹ Vid tolkningen av artikel 8 kommer han fram till en helt annan slutsats än den ovan presenterade. Enligt 8.1 får ingen beskattning ske vid andelsbytet men enligt Friman utgör det faktum att en vinst fastställs vid bytestillfället de facto en beskattning. *”Om nu beskattning inte skall ske - och inte heller sker eftersom en teknik ägnad att undvika beskattning tillämpas - vad är det då för beskattning som man medges uppskov med?”*¹⁵⁰ Det skydd mot beskattning som direktivet är tänkt att ge gäller enligt honom inte bara omedelbar beskattning utan också uppskjuten beskattning. Även om nu fastställandet av kapitalvinsten vid andelsbytet inte kan ses som en beskattning så beskattas andelsbytet i vart fall när återskovet återförs. Enligt den svenska uppskovstekniken beskattas två transaktioner vid tidpunkten för de mottagna andelarnas avyttring medan den beskattningsbara vinsten vid nyttjandet av direktivets teknik bara hänför sig till en transaktion.¹⁵¹

Frimans slutsats bygger på en strikt bokstavstolkning av direktivets ordalydelse medan Ståhls tolkning mer är styrd av ändamålsöverväganden. Eftersom både ordalydelsen och ändamålen är viktiga tolkningsdata i den tolkningsmetod som EG-domstolen använder har båda tolkningarna fog för sig. Vad gör man när ändamålet inte stämmer överens med ordalydelsen? Vilken tolkning väger tyngst?

6.7.4 Leif Gäverth

Gäverth har ett annat perspektiv än Ståhl och Friman när han skriver sin artikel.¹⁵² Artikeln som är skriven med andledning av RÅ 2000 ref 23 diskuterar huruvida den likabehandlingsmodell som regeringsrätten valt att fördela uppskovsbeloppet efter är förenlig med fusionsdirektivet.

Beroende på vilken metod man tillämpar när man fastställer de mottagna andelarnas anskaffningsvärde kommer beskattningstidpunkten för den uppskjutna vinsten att variera. Detta inträffar bara om de bortbytta aktiernas anskaffningsvärde skilde sig åt och om bara en del av de mottagna andelarna säljs vidare. På kort sikt kan därför valet av metod få en mängd skiftande beskattningsresultat. Eftersom direktivet enligt Gäverth rent generellt inte innehåller några krav på vilken metod som ska tillämpas på beskattningen eller hur den tekniska lösningen ska ske på detaljnivå anser han att regeringsrätten fattade rätt beslut i frågan.

¹⁴⁷ Ståhl & P Österman, EG-skatterätt s 225

¹⁴⁸ Ståhl, Skattenytt 1998 s 819 f

¹⁴⁹ Friman, Skattenytt 1999 s 445

¹⁵⁰ Friman, Skattenytt 1999 s 442

¹⁵¹ Friman, Skattenytt 1999 s 443

¹⁵² Gäverth, Skattenytt 2000 s 557-577

Jag ska med ett praktiskt exempel försöka visa vad Gäverth menar. När Greta säljer sina 10 A-aktier och 10 B-aktier är vinsten på A-aktierna 10:- medan vinsten på B-aktierna endast är 5:-. Enligt likabehandlingsmodellen fördelas uppskovsbeloppet som är 150:- ($10 \cdot 10 + 10 \cdot 5 = 150$) jämt på de 20 mottagna aktierna vilket innebär att varje aktie tilldelas 7,50:- i uppskovsbelopp. När Greta efter ett år säljer de 10 mottagna aktierna som ersatte de bortbytta B-aktierna återförs ett uppskovsbelopp på 75:- ($10 \cdot 7,50 = 75$) till beskattning trots att vinsten på B-aktierna bara var 50 ($10 \cdot 5 = 50$). Trots att hon ännu inte sålt de 10 mottagna andelarna som ersatte A-aktierna får hon skatta för en del av den vinst som de inbringade. Med denna metod, som förespråkas i RÅ 2000 ref 23, tidigareläggs en del av A-aktiernas vinstbeskattning.

Gäverth kritiserar även i sin artikel Frimans syn på fusionsdirektivet. Den svenska uppskovstekniken kan knappast enligt honom vara att jämställa med faktisk beskattning. ”Denna beskattning är lika latent som om man valt att tillämpa roll-over relief.”¹⁵³

6.8 Direkt effekt

Om en medlemsstat gjort en felaktig implementering eller inte gjort någon implementering alls är det motiverat att fråga sig huruvida direktivets bestämmelser kan åberopas direkt av enskilda individer i medlemsstaterna.

EG-domstolen har ännu inte prövat om någon bestämmelse i direktivet uppfyller de krav som ställs på en regel för att den ska anses ha direkt effekt (se kap 2.4.2). Enligt Ståhl och Österman synes den grundläggande skattefrihetsbestämmelsen i artikel 8 vara tillräckligt klar och precis för att kunna ges direkt effekt. Bedömningen av om kravet på ovillkorlighet är uppfyllt hänger samman med hur stort handlingsutrymme man anser att medlemsstaterna givits i direktivet. Möjligen skulle det kunna vara så att det faktum att medlemsländerna själv får välja uppskovsteknik skulle kunna innebära att kravet på ovillkorlighet inte är uppfyllt eftersom medlemsländernas handlingsutrymme då är för stort.¹⁵⁴

Terra och Wattel skriver i sin bok European tax Law att direktivets bestämmelse uppfyller kravet på klarhet och ovillkorlighet. De erkänner visserligen att det finns ett visst utrymme för medlemsländernas godtycke men detta skulle inte vara så stort att det påverkar ovillkorlighetskravet. Författarna fortsätter därefter med att påpeka att även om direktivets regler inte har direkt effekt kompenseras den skadelidande ändå för sin skada eftersom han kan begära skadestånd av den felande staten. Detta under förutsättning att direktivbrottet är tillräckligt allvarligt, ”sufficiently serious”.¹⁵⁵

6.9 Slutsats

Jag vill börja med att återigen poängtera att den enda som kan ge ett säkert svar på frågan är EG-domstolen. Sen jag började jobba med uppsatsen har jag ändrat min personliga uppfattning i frågan ett antal gånger. Jag tror att läsaren kan instämma i mitt påstående om att rättsfrågan är oklar. Jag och författarna på området verkar dock vara överens om att den

¹⁵³ Friman, Skattenytt 2000 s 575

¹⁵⁴ Ståhl & P Österman, EG-skatterätt s 226

¹⁵⁵ Terra & Wattel, European tax law s 401

svenska ”uppskovstekniken” inte är förenlig med fusionsdirektivet om den skattskyldige beskattas på ett hårdare sätt än om direktivets kontinuitetsteknik hade använts.

Min uppfattning i frågan när det gäller möjligheterna att använda en avvikande uppskovsteknik i situationer där skatteutfallet inte påverkas skiljer sig från den ovannämnda. I en sådan situation skulle jag nog vilja påstå att den svenska ”uppskovstekniken” är förenlig med fusionsdirektivet. Detta innebär att så länge den skattskyldige inte drabbas av en hårdare beskattning än han skulle ha gjort om man följt direktivets regler är medlemsländerna fria att tillämpa vilken uppskovsteknik de vill så länge under förutsättning att de uppfyller direktivets huvudsakliga syfte om undvikande av beskattning.

Eftersom direktivet saknar detaljregleringar kan det inte anses vara ett harmoniseringsdirektiv vilket syftar till att införa samma tekniska lösning i alla medlemsländerna. Dessutom anser jag det faktum att reglerna finns i ett direktiv och inte i en förordning innebär att en fullständig harmonisering på området inte var eftersträvad.

När lagstiftaren i slutet av 2002 lät utvidga tillämpningsområdet för roll-over relief-tekniken var det inte av rädsla för att den andra tekniken, ”uppskovstekniken,” skulle vara direktivstridig utan på grund av den massiva kritik som riktades mot de effekter tekniken gav upphov till vad gällde kvalificerade andelar. Enligt min mening kvittar det av vilken anledning tillämpningsområdet utvidgades, huvudsaken är att det gjordes. Jag vill dock göra läsaren uppmärksam på att Sverige fortfarande i 49 kap IL tillämpar en teknik som inte korrelerar med den i fusionsdirektivet angivna. Om detta förfarande är fördragsstridigt eller ej kan bara EG-domstolen svara på men enligt min mening beror det på omständigheterna i det enskilda fallet. Drabbas den skattskyldige av en hårdare beskattning på grund av tekniken är ”uppskovstekniken” fördragsstridig men skulle det slutliga skatteutfallet vara identiskt enligt båda teknikerna kan jag inte se att den svenska lösningen skulle strida mot direktivet. Jag anser att Sverige bör göra en ordentlig översyn över sina andelsbytesregler. Som jag redogjort för innan har de svenska förarbetena knappt nämnt frågan angående de svenska reglernas förenlighet med fusionsdirektivet. De sista tio åren har andelsbytesreglerna ändrats ett antal gånger och jag tror det behövs en ordentlig utredning på området så att Sverige kan få ett stabilt system för andelsbyten.

Jag vill avsluta med en reflektion jag gjort vid genomgången av materialet på området. För mig verkar det nästan som om de svenska myndigheterna, representerade av domstolen och lagstiftaren, inte reflekterar över att de eventuellt kan anses vara bundna av den uppskovsteknik som direktivet anger. Desto aktivare diskussion hittar vi i litteraturen där det finns förespråkare för båda sidor.

7 Medlemsstaternas möjligheter att behålla skatteregler vilka hindrar den fria rörligheten (Kristian)

7.1 Inledning

I detta kapitel återkommer jag till Kristian, vars problem jag redogjorde för i kapitel 1.1.2. Kristian fick ekonomiska bekymmer efter att ha tackat ja till en attraktiv anställning i ett tyskt bolag. Kristians flytt till Berlin resulterade i att han inte längre uppfyllde det bosättningskrav som är en av förutsättningarna för att framskjuten beskattning/skatteuppskov ska beviljas enligt 48 a kap 5 § IL och 49 kap 8 § IL. Kristians flytt utlöste enligt 48 a kap 11 § IL och 49 kap 26 § IL beskattning av den framskjutna/uppskjutna skatten, trots att de mottagna andelarna inte avyttrats. Frågan jag ställer mig i detta kapitel är om dessa svenska avskattningsregler hindrar den fria rörligheten inom EU. Jag kommer dessutom att redogöra för enligt vilka grunder en fördragsstridig regel trots allt kan rättfärdigas. Eftersom avskattningsreglerna i 48 a kap och 49 kap IL är identiska gäller det fortsatta resonemanget alla andelsbyten som fysiska personer företar oavsett vilket kapitel de stödjer sig på.

Till skillnad från det föregående kapitlet, där diskussionen rörde de svenska reglernas förenlighet med det EG-rättsliga fusionsdirektivet, kommer diskussionen i detta kapitel i huvudsak att beröra huruvida den svenska avskattningsregeln strider mot den i EG-fördraget angivna principen om fri rörlighet för personer. Jag vill med dessa två skilda exemplen belysa att den svenske lagstiftaren, förutom att beakta direktivregler i sitt lagstiftningsarbete, även måste ta hänsyn till EG-fördragets mer grundläggande bestämmelser.

Naturligtvis kan det även ifrågasättas om den diskuterade avskattningsregeln är förenlig med fusionsdirektivets regler vilka stadgar återföring av uppskovet först vid de mottagna andelarnas avyttring. Har den svenske lagstiftaren föreskrivet att återföring av uppskovet sker i fler fall än vad som tillåtet enligt direktivet? Detta är givetvis också en mycket intressant fråga som jag av tid- och utrymmesskäl inte kommer att behandla ytterligare i denna uppsats. En del svar kan man eventuellt få genom att läsa den i kapitel 6 förda diskussionen angående medlemsländernas möjlighet att avvika från direktivets regler.

7.2 Svenska regler

7.2.1 Fysiska personers skattskyldighet i Sverige

Att vara obegränsat skattskyldig i Sverige innebär enligt 3 kap 8 § IL att man i riket beskattas för alla sina inkomster oberoende av om de förvärvats inom eller utom rikets gränser. I 3 kap 3 § IL anges att den som är bosatt i Sverige, stadigvarande vistas här eller som varit bosatt i Sverige och fortfarande har väsentlig anknytning hit är obegränsat skattskyldig.

Begränsat skattskyldig är den som enligt 3 kap 17 § IL inte är obegränsat skattskyldig. Den som är begränsat skattskyldig i Sverige beskattas bara för vissa i lagen angivna inkomster. En person som varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige är skattskyldig för sådan kapitalvinst som denne gör på andelar i svenska aktiebolag upp till tio år efter utflyttningen enligt 3 kap 19 § IL.

7.2.2 Krav på kvalificerad bosättning vid andelsbyten

Om säljaren i ett andelsbyte är en fysisk person måste han enligt 48 a kap 5 § och 49 kap 8 § IL vara kvalificerat bosatt i Sverige för att beredas tillgång till de förmånliga uppskovsreglerna. Kravet på kvalificerad bosättning är uppfyllt om säljaren är bosatt i Sverige eller stadigvarande vistas här. Anledningen till att regeln infördes var att Sverige ville försäkra sig om att uppskovsbeloppet kom att beskattas i Sverige när de mottagna andelarna så småningom avyttrades. Fusionsdirektivet innehåller ingen regel som tillåter en sådan lösning men enligt de svenska förarbetena måste det ligga i ”direktivets anda” att uppskoven inte skall leda till att någon medlemsstat förlorar beskattningsunderlag.¹⁵⁶

7.2.3 Att flytta utomlands med uppskovet

Reglerna i 48 a kap 11 § & 49 kap 26 § IL hänger samman med de regler som kräver att säljaren ska vara kvalificerat bosatt i Sverige. Bestämmelserna är ännu ett bevis på Sveriges rädsla för att förlora beskattningsunderlag.

48 a kap 11 § IL

”Om en fysisk person inte längre uppfyller villkoret i 5 § om att vara bosatt i Sverige eller stadigvarande vistas här, skall kapitalvinsten som uppkom vid andelsbytet tas upp som intäkt”.

49 kap 26 § IL

”Om en fysisk person som har avyttrat en lagertillgång inte längre uppfyller villkoret i 8 § om att vara bosatt i Sverige eller stadigvarande vistas här, skall uppskovsbeloppet tas upp som intäkt.”

När Kristian flyttar till Tyskland utlöses alltså den beskattning som legat latent i de mottagna andelarnas värde sedan andelsbytet. Normalt aktualiseras vinstbeskattningen först vid den tidpunkt då de mottagna andelarna avyttras.¹⁵⁷ I min fortsatta framställning är det denna regel som kommer att diskuteras utifrån ett EG-rättsligt perspektiv.

7.2.4 Avskattningsregelns historia

Kravet på att säljaren ska vara kvalificerat bosatt i Sverige för att beviljas uppskov med kapitalvinsten fanns redan i strukturregeln (27 § 4 mom SIL).

Regler om att uppskovet ska återföras till beskattning om den skattskyldige flyttar från Sverige har också funnits en längre tid i svenska andelsbytesregler. Regeln i 27 § 4 mom SIL såg däremot inte riktigt likadan ut som dagens regler. Paragrafens fjärde stycke hade följande lydelse:

”Flyttar en skattskyldig utomlands och har han tidigare avyttrat aktier eller andelar till ett utländskt bolag varvid bestämmelserna i första eller tredje stycket tillämpats, skall skatteplikt anses uppkomma när utflyttning sker i fråga om den del av realisationsvinsten som tidigare inte tagit upp till beskattning.”

¹⁵⁶ SOU 1998:1 s 192

¹⁵⁷ Ståhl, Skattenytt 2001 s 212

Observera att den skattskyldige inte i alla flyttsituationer var tvungen att ta upp uppskovsbeloppet till beskattning. Om de mottagna andelarna var svenska utlöstes ingen beskattning vid flytten eftersom den svenska beskattningen i dessa lägen skyddades av en regel i 6 § 1 mom.¹⁵⁸ Regeln, som fortfarande finns kvar i 3 kap 19 § IL, innebär att en obegränsat skattskyldig person är skattskyldig för de kapitalvinster han gör på svenska andelar upp till tio år efter flytten från Sverige. Enligt den i strukturen gällande avskattningsregeln blev en beskattning av uppskovsbeloppet bara aktuellt om de mottagna andelarna var utländska. Någon motsvarande avskattningsregel fanns inte i reglerna för internationella andelsbyten.¹⁵⁹

När andelsbyteslagen trädde i kraft 1999 innebar det förändringar i avskattningsregeln. Den avskattning som enligt 27 § 4 mom 4 st SIL bara gällde om de mottagna andelarna var utländska kom nu att tillämpas på både svenska och utländska andelar. Enligt andelsbyteslagens 23 § skulle uppskovsbeloppet tas upp till beskattning om kravet på kvalificerad bosättning inte längre var. I lagens förarbeten diskuteras om en sådan lösning är förenlig med EG-rätten. Man konstaterar först att fusionsdirektivet i och för sig inte innehåller någon bestämmelse som direkt tillåter lösningen men eftersom Sverige i frånvaro av en avskattningsbestämmelse i många fall kommer att förlora rätten att beskatta uppskovsbeloppet om den skattskyldige lämnar landet borde lösningen vara förenlig med direktivet.¹⁶⁰ Som jag redogjort för ovan anser den svenske lagstiftaren att det ligger i ”direktivets anda” att uppskoven inte skall leda till att någon medlemsstat förlorar beskattningsunderlag.¹⁶¹

Även lösningens förenlighet med EG-fördragets bestämmelser om fri rörlighet för personer nämns på några få rader i direktivet. Man konstaterar att dessa bestämmelser inte kan vara tillämpliga i det diskuterade fallet eftersom de gäller personer i egenskap av arbetstagare.¹⁶² Det utredningen inte uppmärksammade var att EG-domstolen i Terhoeve-målet¹⁶³ fastslagit att alla typer av inkomster som påverkar den skattskyldiges skattesituation ska beaktas vid en sådan bedömning.¹⁶⁴

Enligt utredningen stred alltså avskattningsregeln varken mot fusionsdirektivet eller EG-fördraget. Den avskattningsregel som infördes i andelsbyteslagen 1999 ser fortfarande likadan ut i 48 a kap 11 § & 49 kap 26 § IL.

7.3 Fri rörlighet för personer

7.3.1 Öppen och dold diskriminering samt andra hinder för den fria rörligheten

I EG-fördraget finns bestämmelser vilka föreskriver att regler som hindrar den fria rörligheten för varor (art 25, 28 & 90), tjänster (art 49), personer (art 39, 43) och kapital (art 56) är förbjudna. När det gäller arbetstagarens fria rörlighet finns det även en förordning som utvecklar arbetstagarnas likabehandling.¹⁶⁵ I dess sjunde artikel stadgas att arbetstagare från

¹⁵⁸ Karnov 1996/97 s 2951, kommentar till 27 § 4 mom SIL, not 386

¹⁵⁹ SOU 1998:1 s 209

¹⁶⁰ Prop. 1998/99:15 s 196

¹⁶¹ SOU 1998:1 s 192

¹⁶² Prop. 1998/99:15 s 196

¹⁶³ C-18/95 Terhoeve

¹⁶⁴ Ståhl & P Österman, EG-skatterätt s 108 f

¹⁶⁵ Rådets förordning 1612/68

andra medlemsstater har rätt till likabehandling avseende socialförsäkringsavgifter och skatter.¹⁶⁶

Som jag behandlat i det allmänna kapitlet om Europeiska Unionen (kap 2) förbjuder EG-fördraget både öppen och dold diskriminering av utländska medborgare. Eftersom även icke-diskriminerande regler kan vara till nackdel för gränsöverskridande förhållanden har EG-domstolen fastslagit att även sådana nationella regler är otillåtna.¹⁶⁷

Det är ovanligt att nationella skatteregler öppet diskriminerar utländska medborgare. Jag kan inte komma på någon svensk skatteregel som skiljer mellan skattesubjekt på grund av deras nationalitet. Istället delar Sverige, liksom flertalet andra länder, upp skattesubjekten i två kategorier med hjälp av den skattskyldiges hemvist. Att tillämpa olika regler utifrån den skattskyldiges hemvist kan i praktiken leda till samma resultat som om man grupperat de skattskyldiga efter nationalitet. Domstolen menar att oftast är det utländska medborgare som har hemvist utomlands.¹⁶⁸ Regler som särskiljer medborgare på grund av deras hemvist kan därför utgöra dold diskriminering.

Slutligen förbjuder EG-fördraget också regler som, utan att vara diskriminerande, ändå hindrar den fria rörligheten. En nationell skatteregel som får landets egna medborgare att avstå från att ta anställning i andra medlemsländer är ett exempel på en sådan otillåten regel.¹⁶⁹

Den fria rörligheten för personer inkluderar både arbetstagarnas frihet i art 39 och den fria etableringsrätten i art 53.¹⁷⁰ Eftersom EG-domstolen har tolkat bestämmelserna om fri rörlighet för arbetskraft och fri etableringsrätt på samma sätt kommer jag i min fortsatta redogörelse inte närmare att kommentera vilken frihet det rör sig om.¹⁷¹ Nedan följer en redogörelse av några av de rättsfall från EG-domstolen som finns på området.

7.3.2 Dold diskriminering

För att en olikbehandling överhuvudtaget ska utgöra diskriminering krävs det att den nationella skatteregeln behandlar två likadana situationer olika. För att den utomlands bosatta personen ska kunna hävda diskriminering krävs det alltså att hans situation är jämförbar med de i landet bosatta personernas situation.¹⁷²

Jag vill med hjälp av Schumacker-målet illustrera för läsaren hur en nationell skatteregel, som utan att vara öppet diskriminerande, leder till att utländska medborgare diskrimineras. Schumacker var en s.k. gränsgångare vilket innebar att han bodde i Belgien men tjänade hela sin årsinkomst i Tyskland. Eftersom han enligt det gällande dubbelbeskattningsavtalet mellan Belgien och Tyskland slapp betala skatt för den tyska inkomsten i Belgien kunde han inte utnyttja de avdragsmöjligheter som han enligt belgisk lag var berättigad till. Enligt tysk skattelagstiftning fick han som utomlands bosatt inte ta del av de avdragsmöjligheter och skattelättnader som de i Tyskland bosatta hade tillgång till. Schumacker blev på detta vis

¹⁶⁶ Terra & Wattel, European Tax Law s 37

¹⁶⁷ Ståhl & P Österman, EG-skatterätt s 84 f

¹⁶⁸ Ståhl & P Österman, EG-skatterätt s 85

¹⁶⁹ Ståhl & P Österman, EG-skatterätt s 85

¹⁷⁰ Terra & Wattel, European Tax Law s 36

¹⁷¹ Ståhl & P Österman, EG-skatterätt s 99

¹⁷² Ståhl & P Österman, EG-skatterätt s 100

hårdare beskattad än en som bodde i Tyskland. Visserligen var den tyska regeln neutral i förhållanden till de skattskyldigas nationalitet eftersom även utomlands bosatta tyska medborgare nekades tillgång till skatteförmånerna. Men eftersom det framför allt är utländska medborgare som bor utomlands diskrimineras indirekt utländska medborgare.

Domstolen började med att konstatera att Schumackers situation var jämförbar med den situation som de i Tyskland bosatta personerna befann sig i. Därefter meddelade domstolen att den tyska regeln som stadgade skattelättnader för personer bosatta i Tyskland utgjorde dold diskriminering och därmed utgjorde ett otillåtet hinder för den fria rörligheten för arbetstagare.

7.3.3 Andra hinder för den fria rörligheten

Den svenska avskattningsregeln är inte diskriminerande eftersom den varken direkt eller indirekt leder till att utländska medborgare missgynnas. Den självklara frågan blir därför om regeln kan utgöra ett sådant hinder som, utan att vara diskriminerande, enligt domstolens praxis är otillåtet.

Kristian är svensk och bosatt i Sverige när han får erbjudande om den attraktiva anställningen i det tyska bolaget. Den regel som i Kristians fall hämmar hans fria rörlighet är den svenska avskattningsregeln, inte en regel i anställningslandet. Domstolen visar genom sin dom i Terhoeve-målet¹⁷³ att en arbetstagare som varit bosatt och utövat anställning i en annan medlemsstat kan åberopa reglerna om fri rörlighet för arbetskraft även mot sin egen medlemsstat. Detta innebär att en regel i Sverige som hindrar Kristian från att ta anställning i Tyskland skulle kunna vara förbjuden. Observera att regeln inte på något sätt diskriminerar en utländsk medborgare men den hindrar emellertid ett gränsöverskridande förhållande.

Terhoeve var en nederländsk medborgare som under en del av beskattningsåret arbetat och varit bosatt i ett annat medlemsland. När man i Nederländerna skulle räkna ut hans skatt och socialförsäkringsavgift gjordes två separata uträkningar. En uträkning för den perioden då han varit bosatt utomlands och en uträkning för den perioden då han bodde i Nederländerna. Regeln om att separata uträkningar skulle göras resulterade i att den skattskyldiges socialförsäkringsavgift blev högre än den skulle ha varit om han varit bosatt i landet hela året och endast en uträkning hade gjorts. Terhoeve drabbades av en hårdare beskattning på grund av att han under året varit bosatt i två medlemsländer. Domstolen kom fram till att reglerna stred mot EG-fördraget och mot rådets förordning 1612/68 om arbetskraftens fria rörlighet.

Liksom Terhoeve drabbas Kristian av en hårdare beskattning det beskattningsår när han flyttar till Tyskland än han skulle ha gjort om han fortsatt bo i Sverige. Skillnaden mellan rättsfallet och Kristians fall är att Kristian drabbas av en hårdare kapitalbeskattning medan Terhoeve belastades med en hårdare tjänstebesättning.

Det finns fler regler än den svenska avskattningsregeln som skulle kunna tänkas avhålla personer från att flytta utomlands för att ta arbete eller driva näringsverksamhet där. Uttagsbeskattningsreglerna i 22 kap 5 § IL innebär att en näringsidkare som vill flytta sin näringsverksamhet till ett annat land kommer att beskattas för hela det skattemässiga övervärdet vid utflyttningen.

¹⁷³ C-18/95 Terhoeve

7.4 Rättfärdigande grunder

Det EG-rättsliga förbudet mot regler som hindrar arbetstagarnas fria rörlighet är inte ovillkorligt. Medlemsländerna har en viss möjlighet att skydda sin skattebas även om den rätten är begränsad. De rättfärdigande grunder som medlemsländerna har att tillgå varierar beroende på om den nationella regeln är öppet eller dolt diskriminerande. Gemensamt är dock att medlemsstaterna i alla lägen är skyldiga att beakta proportionalitetsprincipen vilket innebär att regeln inte får inskränka den fria rörligheten mer än vad som krävs för att uppnå det avsedda syftet.¹⁷⁴

7.4.1 Öppen diskriminering

Ett fåtal rättfärdigande grunder kan utläsas direkt ur EG-fördraget. Enligt art 39.3 kan regler som grundas på hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa rättfärdigas trots att de hindrar den fria rörligheten för arbetstagare. En öppet diskriminerande skatteregel kan aldrig försvaras med andra skäl än dem som finns angivna i fördraget. Detta slog EG-domstolen fast i Royal Bank of Scotland-målet.¹⁷⁵ Läsaren bör känna till att domstolen hittills inte i något fall rättfärdigat en öppet diskriminerande skatteregel. Av detta kan man dra slutsatsen att fördragets rättfärdigande grunder bara ska användas i yttersta undantagsfall.¹⁷⁶ Att risk för skatteflykt inte finns med bland de hänsyn som kan beaktas enligt fördragets bestämmelser slog domstolen fast i avoir fiscal-målet.¹⁷⁷

7.4.2 Dolt diskriminering och andra hinder

När det gäller regler som är dolt diskriminerande eller på annat sätt, utan att vara diskriminerande hindrar den fria rörligheten har medlemsländerna större möjligheter att rättfärdiga en sådan regel. Till skillnad från de öppet diskriminerande reglerna som bara kan rättfärdigas på de grunder som fördraget anger kan dessa övriga regler rättfärdigas genom ett ”rule of reason-test”. Testet ställer tre krav på den nationella regeln för att den ska vara motiverad:¹⁷⁸

1. Regeln ska syfta till att uppnå ett tungt vägande allmänintresse.
2. Regeln ska verkligen vara ägnad att säkerställa det syfte som eftersträvas.
3. Regeln ska vara proportionell mot det intresse den ska tillgodose; d.v.s. den får inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det eftersträvade syftet.

Av alla de argument som medlemsstaterna i olika mål fört fram för att deras nationella skatteregel ska anses vara rättfärdigad har domstolen hittills bara godtagit två av de åberopade grunderna. Det är önskemålet om att uppnå en effektiv skattekontroll och önskemålet om att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang som enligt EG-domstolen skulle kunna rättfärdiga en i princip fördragsstridig regel.¹⁷⁹ Som framgår av rule of reason-testet räcker det inte att regeln är avsedd att uppnå ett tungt vägande allmänintresse utan det ställs även hårda krav på att reglerna verkligen är ägnade att uppnå det angivna syftet och på att de inte är mer ingripande än vad som är absolut nödvändigt.

¹⁷⁴ Rempler & Persson, Svensk Skattetidning 2000 s 985

¹⁷⁵ C-311/97 Royal Bank of Scotland

¹⁷⁶ Ståhl, Svensk Skattetidning 2001 s 740

¹⁷⁷ C- 270/83 avoir fiscal

¹⁷⁸ Ståhl & P Österman, EG-skatterätt s 124 f

¹⁷⁹ Ståhl, Svensk Skattetidning 2001 s 741

Domstolen har i ett uppmärksammat och kritiserat rättsfall rättfärdigat en nationell skatteregel som på ett indirekt sätt diskriminerade utländska medborgare på ett otillåtet sätt. Regeln rättfärdigades med hänsyn till skattesystemets inre sammanhang och jag kommer nedan (7.4.4) att närmare redogöra för målet. Jag kommer också att närmare behandla den andra av domstolen accepterade rättfärdigande grunden, medlemslandets önskemål om effektiv skattekontroll (7.4.3).

Övriga argument som medlemsstaterna framfört i en mängd mål inför EG-domstolen har avvisats.¹⁸⁰ Ett ofta framfört argument är att det diskriminerande subjektet kompenseras för den diskriminerande behandlingen genom att det åtnjuter andra skattefördelar.¹⁸¹ Domstolen har emellertid i dessa situationer redogjort för att det inte är den skattskyldiges totala skattesituation som ska bedömas utan varje enskild skatteregel ska betraktas isolerat.

Skäl som att de nationella reglerna är till för att underlätta den praktiska hanteringen av skatter har inte heller godtagits av EG-domstolen liksom argumentet att gynna landets ekonomi samt att upprätthålla nivån på landets skatteintäkter.

7.4.3 Effektiv skattekontroll

EG-domstolen har uttryckt att önskemålet om att upprätthålla en effektiv skattekontroll är ett sådant tungt vägande allmänintresse som kan rättfärdiga en fördragsstridig nationell skatteregel. Det är dock ännu ingen medlemsstat som har haft framgång med argumentet eftersom EG-domstolen i de mål då grunden åberopats har ansett att den nationella regeln varit oproportionerlig.¹⁸² För att förklara för läsaren vad EG-domstolen menar med effektiv skattekontroll kommer jag att redogöra för ett rättsfall där denna rättfärdigande grund åberopats.

I Futura-målet¹⁸³ prövades en luxemburgsk skatteregel som innebar inskränkningar i avdragsrätten för förluster som företag utan hemvist i Luxemburg gjorde. För att dessa företag skulle medges avdrag för förluster krävdes att företaget upprättat en bokföring i enlighet med Luxemburgs skatteregler och att den dessutom förvarades i Luxemburg. Efter att domstolen konstaterat att regeln stred mot den fria etableringsrätten prövade den huruvida regeln trots allt kunde rättfärdigas med hänsyn till Luxemburgs önskemål om effektiv skattekontroll. Visserligen är det viktigt för medlemsländerna att kunna kontrollera att förlusterna är verkliga men att ställa sådana krav som Luxemburg gjorde ansågs inte nödvändigt för att uppfylla syftet.

Den luxemburgska regeln kunde inte rättfärdigas på grund av att den var mer ingripande än vad som behövdes för att uppfylla önskemålet om effektiv skattekontroll. I några andra rättsfall har EG-domstolen konstaterat att den nationella skatteregeln inte var ägnad att uppnå syftet, d.v.s. effektiv skattekontroll.¹⁸⁴ Som framgår av rule of reason testet ovan måste båda dessa faktorer, förutom att regeln skyddar ett tungt vägande allmänintresse, vara uppfyllda.

¹⁸⁰ Ståhl & P Österman, EG-skatterätt s 125

¹⁸¹ C-175/88 Biehl, C-107/94 Asscher & C-35/98 Verkooijen

¹⁸² Ståhl & P Österman, EG-skatterätt s 126

¹⁸³ C-250/95 Futura

¹⁸⁴ C- 264/96 ICI & C-439/97 Sandoz

7.4.4 Skattesystemets inre sammanhang

Argumentet om skattesystemets inre sammanhang introducerades i Bachmann-målet och det är bara i detta enda fall som domstolen på denna grund rättfärdigat en diskriminerande nationell skatteregel.¹⁸⁵

Bachmann som var tysk medborgare bodde och arbetade i Belgien. Innan han flyttade till Belgien hade han tecknat sjuk- och livförsäkringar i Tyskland vilka han fortsatte att betala premier till även efter flytten. Enligt belgisk lag var emellertid inte hans premiebetalningar avdragsgilla eftersom det för avdrag krävdes att premien betalats till ett belgiskt försäkringsbolag. Frågan i målet var om den belgiska regeln, som nekade avdragsrätt för premier inbetalade till icke-belgiska försäkringsbolag, stod i strid med EG-rätten. Enligt EG-domstolen utgjorde bestämmelsen hinder för arbetstagarens fria rörlighet eftersom det kostade honom tid och pengar att säga upp försäkringen i sitt ursprungliga hemland och sedan teckna en ny försäkring i sitt nya hemland. Bestämmelserna var dock berättigade med hänsyn till behovet av att säkerställa det inre sammanhanget i det skattesystem i vilket de ingick. Det fanns ett direkt samband mellan avdragsrätten för premierna och beskattningen av de belopp som utbetalades av försäkringsgivaren. Den skatteförlust som staten går miste om när den skatskyldige får göra avdrag för premien kompenseras senare av att det utfallande beloppet beskattas.

Argumentet om skattesystemets inre sammanhang har därefter åberopats av olika medlemsstater i en mängd mål inför EG-domstolen. Hittills är det dock endast i Bachmann-målet som argumentet godtagits vilket måste indikera att tillämpningsområdet för denna rättfärdigandegrund är begränsat. Domstolens restriktiva inställning framgår tydligt av Verkooijen-målet.¹⁸⁶ En person med hemvist i Nederländerna kunde skattefritt ta emot utdelning från ett nederländskt aktiebolag medan utdelningar från bolag i andra medlemsstater inte var skattefria. EG-domstolen fann att reglerna stred mot EG:s bestämmelser om fria kapitalrörelser och Nederländernas argument om att regeln borde rättfärdigas med hänsyn till skattesystemets inre sammanhang avfärdades. Den nederländska argumentationen anförde att skattelättnaderna var till för att lindra den dubbelbeskattning av bolagets vinster som sker i landet. En sådan lindring skulle därför bara vara berättigad i de fall då Nederländerna beskattade både det utdelande bolaget och den aktieägare som tog emot utdelningen. Anledningen till att domstolen inte godtog motiveringen var att det inte var fråga om ett sådant direkt samband mellan olika skatteregler som det var i Bachmann-målet. Det rörde sig om två olika skatter som belastade två olika subjekt. Domen är enligt Kristina Ståhl ”en god illustration av hur EG-domstolen successivt flyttar fram positionerna och ger fördragsbestämmelserna om fri rörlighet ett allt större genomslag på bekostnad av den nationella skattesuveräniteten”.¹⁸⁷

Enligt Ståhl är medlemsstaternas möjligheter att få fördragsstridiga skatteregler accepterade med hänvisning till skattesystemets inre sammanhang numera mycket små. Enligt hennes mening bör dock argumentet kunna ha framgång när det gäller den typen av nationella skatteregler som syftar till att säkerställa att skapade skattekrediter av olika slag upplöses i det land där de har uppstått.¹⁸⁸ Om hennes uppfattning stämmer innebär det ju att den svenska avkattningsregeln kan rättfärdigas eftersom dess syfte är just att förhindra att den skapade

¹⁸⁵ Rempler & Persson, Svensk Skattetidning 2000 s 971

¹⁸⁶ C-35/98 Verkooijen

¹⁸⁷ Ståhl, Svensk Skattetidning 2001 s 745

¹⁸⁸ Ståhl, Svensk Skattetidning 2001 s 741

skattekrediten upplöses i ett annat land. Men som framgått av några av de rättsfall jag redovisat ovan räcker det inte att den nationella regeln skyddar ett tungt vägande den måste också vara avsedd att skydda det syftet och dessutom vara proportionell. Enligt min uppfattning är det tveksamt om den svenska avskattningsregeln är proportionell. Det svenska beskattningsunderlaget borde kunna skyddas på ett mindre ingripande sätt. Sverige har till exempel inte någon generell beskattning av upplupen värdestegring på aktier när aktieägare som är fysiska personer flyttar ut ur landet. I sådana situationer skyddas det svenska beskattningsunderlaget istället av den s.k. tio-årsregeln i 3 kap 19 § IL som säkerställer en svensk beskattning av kapitalvinsten tio år efter den obegränsat skattskyldiges flytt. Skulle det inte vara tillräckligt att låta denna regel gälla även för de aktier som är belastade med ett uppskov efter ett andelsbyte?

7.5 Slutsats

Den första frågan jag vill ha svar på är om Kristians fria rörlighet hindras av den svenska avskattningsregeln i 48 a kap 11 § eller 49 kap 26 § IL. Med andra ord utgör den svenska regeln ett sådant hinder som strider mot den fria rörligheten för personer och därför är förbjuden enligt EG-fördraget?

Regeln diskriminerar varken direkt eller indirekt utländska medborgare eftersom den inte är till mer nackdel för dessa än för den inhemska befolkningen. Är man inte kvalificerat bosatt i Sverige har man inte tillgång till IL:s andelsbytesregler och således kan det för utomlands bosatta aldrig bli aktuellt med återföring av ett uppskopsbelopp när de flyttar från Sverige. Att skattskyldiga som inte har sin hemvist i Sverige inte omfattas av den diskuterade regeln är inte till deras nackdel eftersom regeln medför en nackdel för den som omfattas. Den svenska regeln får istället anses vara en sådan regel som på något annat sätt hindrar den fria rörligheten inom Unionen. Eftersom domstolen slagit fast att även regler som hindrar gränsöverskridande förhållanden är förbjudna kan man nog konstatera att den svenska regeln bryter mot fördragets princip om fri rörlighet för arbetstagare som den föreskrivs i artikel 39 EG-fördraget. Att det är en regel i Kristians hemland som hindrar honom och inte en regel i det landet han vill ta anställning i spelar inte heller någon roll eftersom EG-domstolen i praxis fastslagit att alla typer av inkomster som påverkar den skattskyldiges skattesituation ska beaktas vid bedömningen av om den fria rörligheten hindras.¹⁸⁹ Trots att man bedömer Kristians fria rörlighet i egenskap av att han som arbetstagare hindras i sin fria rörlighet ska man beakta alla de extra skatter han kan komma att drabbas av, inte bara hans tjänsteinkomster.

När jag nu konstaterat att den svenska avskattningsregeln bryter mot EG-fördraget blir nästa naturliga fråga huruvida regeln trots allt kan rättfärdigas enligt några av de grunder som anges i fördraget eller som framgår av EG-domstolens praxis. Eftersom regeln inte är öppet diskriminerande är vi inte bara begränsade till de hänsyn som föreskrivs i artikel 39 EG-fördraget. Genom att göra ett rule of reason-test på regeln kan vi bilda oss en uppfattning om Sverige chanser att med framgång rättfärdiga den. För det första krävs det att regeln skyddar ett tungt vägande allmänintresse. Det intresse som regeln enligt förarbetena skyddar är att de skattekrediter som uppstått i landet också ska upplösas här. Sverige vill med andra ord behålla sitt beskattningsunderlag. Den rättfärdigande grund som EG-domstolen i ett fall accepterat bygger på önskemålet om att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang och det skulle väl vara denna grund som låg närmast till hands för Sverige att bygga sin argumentation på.

¹⁸⁹ Ståhl & P Österman, EG-skatterätt s 108 f

Dessutom skulle man kunna hävda att det enligt fusionsdirektivets inledning framgår att det inte är meningen att medlemsstaterna ska förlora sitt skatteunderlag. Det som enligt min mening kan vara till nackdel för den svenska avskattningsregeln vid ett rule of reason-test är att den inte är proportionell. Troligtvis finns det någon lösning som på ett mindre ingripande sätt skyddar samma syfte.

Slutligen vill jag markera att den som slutligt kan avgöra om den svenska regeln strider mot EG-fördragets regler om fri rörlighet eller om den enligt någon grund kan rättfärdigas är EG-domstolen. Domstolen har genom sin exklusiva tolkningskompetens stor makt över medlemsländerna.

8 Slutord

Vid en första anblick på den direkta beskattningens område verkar EG-harmoniseringen vara i det närmaste obefintlig. Om man jämför med den indirekta beskattningens område, där ett antal direktiv gjort att beskattningen i stort sett är enhetlig i medlemsländerna, verkar lagstiftaren ha stor handlingsfrihet när han utformar nationella skatteregler på den direkta beskattningens område. Jag hoppas emellertid att jag med min uppsats lyckats bevisa motsatsen. Eftersom EG-domstolen på senare år börjat ifrågasätta nationella skatteregler utifrån EG-fördragets grundläggande principer måste den nationelle lagstiftaren, förutom att beakta direktiv på området, även ta hänsyn till EG-fördragets grundläggande principer om fri rörlighet. Jag anser att EG-domstolens agerande är bra eftersom differentierade skatteregler på många sätt kan påverka den gemensamma markanden negativt.

I kapitel 6 och 7 har jag redogjort för vissa av de svenska andelsbytesregler som kan vara tveksamma ur ett EG-rättsligt perspektiv. När det gäller medlemsstaternas handlingsutrymme vid implementeringen av fusionsdirektivets andelsbytesregler har jag i min analys haft hjälp av berättelserna om Håkan och Johan. Den stora frågan i den förda diskussionen var huruvida den uppskovsteknik som anges i direktivet ingår i det resultat som medlemsländerna ska uppfylla eller om den bara är ett alternativt medel för att uppnå direktivets huvudsakliga syfte som är undvikande av beskattning vid tidpunkten för andelsbytet. Jag tror att valet av teknik inte spelar någon roll så länge som den inte leder till en hårdare beskattning av den skattskyldige än om direktivets teknik hade tillämpats. Om däremot den valda tekniken medför att den skattskyldige drabbas av en hårdare beskattning så strider den mot direktivets regler. När det gäller uppskov med andelar som är kvalificerade innebär ”uppskovstekniken” att den skattskyldige beskattas hårdare än direktivet medger under förutsättning att de mottagna andelarna säljs med förlust. Sverige har genom den lagändring som trädde i kraft den 1 januari 2003 kommit till rätta med en del av problemet men när det gäller fysiska personer vars andelar är lagertillgångar tillämpas fortfarande den teknik som inte korrelerar med direktivet.

När det gäller den svenska avskattningsregeln har jag konstaterat att den troligtvis strider mot den fria rörligheten för arbetstagare men att den eventuellt kan rättfärdigas eftersom den har till syfte att skydda ett tungt vägande allmänintresse. Förutom att den verkligen måste vara ägnad att skydda detta allmänintresse måste den också vara proportionell. Det som talar för att regeln skulle rättfärdigas är att det måste vara tillåtet för medlemsstaterna att införa regler så att de skattekrediter som lämnas i landet också upplöses där. Eftersom domstolen på senare år har blivit restriktivare i sin bedömning av rättfärdigande grunder är det inte säkert att den svenska regeln vid en bedömning i EG-domstolen skulle klara sig.

Källförteckning

Offentligt tryck

Propositioner

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

Prop. 1994/95:52 Beskattning vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG m.m.

Prop. 1998/99:15 Omstruktureringar och beskattning.

Prop. 01/02:46 Ändringar i de särskilda skattereglerna för vissa andelsägare i fåmansföretag, m.m.

Prop. 2002/03:15 Utvidgning av reglerna om framskjuten beskattning vid vissa andelsbyten.

Statens offentliga utredningar

SOU 1994:100 Beskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG, m.m.

SOU 1998:1 Omstruktureringar och beskattning.

SOU 2002:52 Beskattning av småföretagare. Del 1 3:12-reglerna

Litteratur

Bernitz, Ulf & Kjellgren, Anders: Europarättens grunder, 2:a upplagan, Stockholm 2002

Droege, Michael & Lysèn, Göran: Introduktion till EU och EG-rätten, Uppsala 1997

KMPG Skatt: KPMGs Skattehandbok 2002, Kristianstad 2002

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter & Silverberg, Christer: Inkomstskatt del 1 & 2, 8:e uppl., Lund 2001

Löfgren, Kent & Haglund, Lennart: Omstrukturering, fusion och rekonstruktion, 3:e uppl., Stockholm 1996

Mörner, Nils: Harmonisering av lagstiftning i EU genom direktiv, Stockholm 1995

Pelin, Lars: Internationell skatterätt ur ett svenskt perspektiv, 2:a uppl., Lund 2000

Pelin, Lars: Svensk intern och internationell skatterätt, 2:a uppl., Lund 1997

Pålsson, Lennart: EG-rätt, Lund 1976

Steiner, Josephine & Woods, Lorna: Textbook on EC Law, 7:e uppl., London 2000

Ståhl, Kristina & P Österman, Roger: EG-skatterätt, Uppsala 2000

Terra, Ben & Wattel, Peter: European Tax Law, 3:e uppl., Haag 2001

Tivèus, Ulf: Internationella skattehandboken, 3:e uppl., Kristianstad 1997

Wiman, Bertil: Beskattning av företagsgrupper, Stockholm 2002

Artiklar

Friman, Jan: Omstruktureringar och EG-rätten. Ytterligare synpunkter på den nya regleringen, Skattenytt 1999 s 441-445

Gäverth, Leif: Andelsbyte och fördelning av uppskovsbelopp, Skattenytt 2000 s 557-577

Larsson, Johan: Fåmansföretagares andelsbyten – en diskussion kring några skatterättsliga frågor vid andelsbyten, Skattenytt 2002 s 199-212

Pelin, Lars: Medlemskapet i Europeiska Unionen och skatter – en överblick, Skattenytt 1995 s 15-29

Persson, Roger: EG-rättens indirekta verkan på svenska skatteregler, Skattenytt 1995 s 2-13

Rempler, Helena & Persson, Anna Malin: EG-rättens förbud mot diskriminering och de grundläggande friheternas inverkan på nationella bestämmelser avseende direkt beskattning, Svensk Skattetidning 2000 s 967-986

Rutberg, Arne: Framskjuten beskattning – några reflektioner, Svensk Skattetidning 2002 s 163-167

Ståhl, Kristina: EG-harmoniseringen av de direkta skatterna – en överblick, Skattenytt 1992 s 509-517

Ståhl, Kristina: Skattenytt Internationellt, Skattenytt 1998 s 525-526

Ståhl, Kristina: Omstruktureringar och EG-rätten – några synpunkter på den nya regleringen, Skattenytt 1998 s 816-824

Ståhl, Kristina: Omstruktureringar och EG-rätten – än en gång, Skattenytt 1999 s 646-650

Ståhl, Kristina: En första anpassning av svenska skatteregler till EG-fördraget, Skattenytt 2001 s 206-212

Ståhl, Kristina: Skattenytt Internationellt, Skattenytt 2001 s 734

Ståhl, Kristina: Möjligheter att rättfärdiga inskränkningar i den fria rörligheten – några aktuella frågor, Svensk Skattetidning 2001 s 739-746

Ståhl, Kristina: Andelsbyten och Pomperipossa, Skattenytt 2003 s 60-74

Rättsfallsförteckning

Rättsfall från EG-domstolen

Mål 26/62 Van Gend en Loos

Mål 41/74 Van Duyn

Mål 43/75 Defrenne

Mål 270/83 avoir fiscal

Mål 175/88 Biehl

Mål 204/90 Bachmann

Mål 112/91 Werner

Mål 91/92 Faccini Dori

Mål 107/94 Asscher

Mål 18/95 Terhoeve

Mål 28/95 Leur-Bloem

Mål 250/95 Futura

Mål 264/96 ICI

Mål 311/97 Royal Bank of Scotland

Mål 439/97 Sandoz

Mål 35/98 Verkooijen

Mål 43/00 Andersen og Jensen Aps mot Skatteministeriet

Regeringsrättens årsbok

RÅ 2000 ref 23