



**Handelshögskolan**  
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

**Juridiska Institutionen**  
**Programmet för Juris kandidatexamen**  
**Tillämpade studier 30 p**

## **Underprisöverlåtelser i förening med EG-rätten** särskilt med hänsyn till skattskyldighet och verksamhetsgren

Annika Sernerud  
Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet  
Hösten 2007

Handledare: Robert Pålsson

## Innehållsförteckning

1.1 Inledning.....	3
1.1.1 Problemformulering och syfte .....	3
1.1.2 Avgränsning och metod.....	4
2.1 Svensk rätt .....	4
2.1.1 Uttagsbeskattning.....	5
2.1.1.1 Syftet med uttagsbeskattning .....	5
2.1.1.2 Viktiga begrepp .....	6
2.1.1.3 Innebörden av uttagsbeskattning .....	7
2.1.1.4 Uttagsbeskattning i inkomstslaget kapital.....	9
2.1.3 Underprisöverlåtelse .....	10
2.1.3.2 Beskattningen vid en underprisöverlåtelse.....	11
2.1.3.3 Förutsättningar för en underprisöverlåtelse .....	13
2.1.3.3.1 Överlåtaren och förvärvaren .....	13
2.1.3.3.2 Skattskyldighet.....	14
2.1.3.3.3. När rätt till avdrag för koncernbidrag saknas.....	16
2.1.3.3.4 Kvalificerade andelar.....	17
2.1.3.3.5 Underskott hos förvärvaren .....	18
2.1.3 Handelsbolagslösningen .....	19
3.1 EG-rätt .....	22
3.1.1 Inre marknad i ett skatterättsligt perspektiv .....	22
3.1.2 EG-skatte rätt .....	23
3.1.3 Rättfärdigandegrunderna .....	23
3.1.3.1 I fördraget .....	24
3.1.3.2 Rule of reason.....	24
3.1.4 Exitskatter .....	30
4.1 Analys.....	32
4.1.1 Kravet på omedelbar skattskyldighet i Sveriges förenlighet med EG-rätten.....	32
4.1.2 Begreppet verksamhetsgrens förenlighet med EG-rätten.....	34
5.1 Källförteckning.....	36

## 1.1 Inledning

I ett alltmer globaliserat samhälle blir gränsöverskridande omstruktureringar av större betydelse. Som ett led i denna globalisering har det inom EU upprättats en inre gemensam marknad som skall främja en harmoniserad och välavvägd utveckling av näringslivet inom unionen. Inom EU har även långtgående harmonisering skett på många områden, såsom den indirekta beskattningen, som syftar till att underlätta gränsöverskridande transaktioner. Detta innebär att medlemsstaterna i viss mån har gett upp sin suveränitet på dessa områden till förmån för gemenskapen. Vad gäller det direkta beskattningsområdet har dock inte medlemsstaterna varit lika villiga att ge avkall på sin suveränitet varför det krävs enhälliga beslut på detta område. Det finns därför inte heller några bestämmelser i EG-fördraget som reglerar den direkta beskattningen. Vid stiftandet av nya nationella bestämmelser och vid tillämpningen av redan befintliga bestämmelser måste dock EG-fördragets regler om fri rörlighet för varor, personer, kapital, tjänster och etablering iaktas eftersom de äger generell giltighet. Detta innebär att en ifrågasatt nationell skatteregel alltid kan prövas mot någon av friheterna. En skatteregel får således inte utgöra ett hinder eller verka avskräckande vid utnyttjandet av dessa rättigheter på så sätt att den fria rörligheten försvåras.

Även i den svenska interna rätten finns det bestämmelser som syftar till att underlätta välmotiverade omstruktureringar. En form av omstrukturering innebär att en tillgång tas ut ur en näringsverksamhet och exempelvis förs över till en annan verksamhet eller för att nyttjas privat. Huvudregeln är då att beskattning skall ske som om tillgången har avyttrats för ett pris som motsvarar marknadsvärdet. Detta benämns uttagsbeskattning och innebär att som inkomst redovisas marknadsvärdet för den tillgång som tagits ut ur verksamheten samtidigt som avdrag medges för anskaffningskostnaden. Det är dock väsentligt att affärsmässigt välmotiverade omstruktureringar kan ske utan att det utlöser någon omedelbar beskattning. Därför kan uttagsbeskattning underlätas om förutsättningarna för underprisöverlåtelse är uppfyllda.

Uppsatsen kommer att inledas med kapitel 2 som behandlar den i sammanhanget intressanta svenska rätten. Där görs en redogörelse för de bestämmelser som reglerar uttagsbeskattning i avsnitt 2.1.1 Här beskrivs syftet med och innebörden av uttagsbeskattning. Därefter klargörs viktiga begrepp som återkommer på flera ställen i uppsatsen. I detta avsnitt beskrivs även uttagsbeskattning i inkomstlagen kapital. I avsnitt 2.1.2 behandlas när uttagsbeskattning kan underlätas genom en underprisöverlåtelse. Här görs en tämligen ingående redogörelse för förutsättningarna för en underprisöverlåtelse. Den av Skatteverket nyligen uppmärksammade handelsbolagslösningen beskrivs i avsnitt 2.1.3 där även några egna reflektioner återges. Där refereras även till Skatterättsnämndens förhandsbesked. Kapitel 3 behandlar det för uppsatsen relevanta delar av EG-rätten samt EG-skatterätten. Där behandlas rättfärdigandegrunderna som finns i EG-fördraget samt doktrinen om rule of reason i avsnitt 3.1.3. Här efter följer en definition av begreppet exitskatter samt en genomgång av rättsfall från EG-domstolen. Uppsatsen avslutas med kapitel 4 där en analys med ett antal reflektioner och slutsatser dras.

### 1.1.1 Problemformulering och syfte

Med anledning av det svenska kravet på omedelbar skattskyldighet i Sverige, enligt 23:16 IL, uppkommer frågan om detta krav utgör ett hinder för den fria rörligheten och då i synnerhet etableringsfriheten. Jag kommer då att undersöka om en eventuell restriktion kan rättfärdigas med hjälp av doktrinen om rule of reason. Eftersom detta är ett krav som utgör ett problem

endast vid gränsöverskridande transaktioner uppkommer även frågan om bestämmelsen kan utgöra en form av exitskatt.

Efter utfärdandet av fusionsdirektivet kom begreppet verksamhetsgren att regleras av EG-rätten. Begreppet uppträder således både vid fall då gemenskapsrätten reglerar transaktionen som vid fall då svensk intern lagstiftning tillämpas, se 23:17 IL. Frågan som då uppkommer är om begreppet skall tolkas EG-konformt vid samtliga fall samt om EG-domstolen kan anses äga jurisdiktion vid interna transaktioner där begreppet tillämpas.

*Är kravet på omedelbar skattskyldighet i Sverige förenligt med EG-rätten?*

*Är begreppet verksamhetsgren förenligt med EG-rätten?*

Syftet med denna uppsats är att redogöra för bestämmelserna som reglerar uttagsbeskattning, kapitel 22 IL, samt förutsättningarna för att underlåta sådan beskattning genom underprisöverlåtelse, kapitel 23 IL. Syftet är också att undersöka huruvida kravet på omedelbar skattskyldighet i Sverige är förenligt med EG-rätten samt om kravet utgör en exiskatt. Avsikten är även att belysa och analysera problematiken med att begreppet verksamhetsgren tillämpas vid olika typer av transaktioner, vilka regleras av både ett direktiv från EU samt av svensk intern rätt. Det är därmed intressant att utreda hur begreppet verksamhetsgren skall tillämpas och tolkas utanför direktivets tillämpningsområde.

### **1.1.2 Avgränsning och metod**

Uppsatsens fokus ligger inte på en redogörelse över reglernas historia eller dess uppkomst utan på dess tillämpning och utformning samt huruvida regleringen är förenlig med EG-rätten. Med tanke på att uppsatsens huvudsyfte är att utreda rättsläget i Sverige vad gäller uttagsbeskattning kommer ingen redogörelse över de grundläggande friheterna att göras.

Den praxis från EG-domstolen som det redogörs för i uppsatsen är blott exempel och refereras endast kortfattat där de för denna uppsats syfte intressanta delar redovisas.

Det finns ett flertal bestämmelser i svensk lagstiftning som har karaktären av exitskatt men i denna uppsats behandlas endast ett begränsat urval av dessa samt en kort redogörelse av vad som kännetecknar sådan skatt.

I denna uppsats används primärt en klassisk rättsdogmatisk metod. Utredningen bygger framförallt på den svenska lagstiftningen, hur den är formulerad och tillämpas nationellt. Den svenska lagtexten och dess förarbeten har därför haft stor betydelse vid författandet av denna uppsats. För att få många författares åsikter och ståndpunkter har jag studerat mycket litteratur och tidskrifter. Skatterätt är ett mycket dynamiskt ämne inom juridiken och för att öka tillförlitligheten vid studiet har jag försökt nå senaste upplaga av samtliga verk. Något som också haft stor betydelse är praxis från framförallt EG-domstolen men även från svensk domstol samt förhandsbesked från Skatterättsnämnden.

## **2.1 Svensk rätt**

Det finns numera en tämligen omfattande regelflora som syftar till att underlätta omstruktureringar av olika näringsverksamheter. Det finns många sätt att omstrukturera en näringsverksamhet men de flesta utmynnar antingen i överföringar av tillgångar eller i andelsöverlåtelser. Överföringar kan då göras till ett underpris eller till ett värde motsvarande

marknadsvärdet. Enligt marknadsvärdesprincipen förutsätts att överföringar sker till marknadsvärdet och vid avvikelser härifrån presumeras en beskattningsåtgärd.

Det finns även direktiv utfärdade på EU-nivå som syftar till att underlätta omstruktureringar. Det viktigaste av dessa direktiv är fusionsdirektivet som syftar till att underlätta omstruktureringar genom att föreskriva när och hur de kan genomföras utan att några beskattningskonsekvenser utlöses. Istället tillämpas kontinuitetsprincipen vilket innebär att beskattningen skjuts upp. Fusionsdirektivet reglerar väldigt centrala områden inom företagsbeskattningen men även inom kapitalvinstbeskattningen.<sup>1</sup>

### **2.1.1 Uttagsbeskattning**

I 22 § st 4 p 1 kommunalskattelagen<sup>2</sup> fanns de ursprungliga reglerna om uttagsbeskattning. I nämnda lagrum fastslogs att beskattning skulle ske som om en tillgång avyttrats för ett vederlag motsvarande marknadsvärdet.<sup>3</sup> Genom skattereformen 1990 infördes de allmänna bestämmelserna om uttagsbeskattning. Bestämmelserna var då kortfattade och innebar bland annat att uttagsbeskattning inte kunde ske om det förelåg särskilda skäl. Syftet med detta undantag var att möjliggöra omstruktureringar och att klargöra att tidigare undantag som fastslagits i praxis fortfarande skulle äga tillämpning samt möjliggöra att underprisöverlåtelser skulle kunna ske utan att detta utlöser uttagsbeskattning.<sup>4</sup> Det förelåg dock en betydande osäkerhet i vad begreppet särskilda skäl skulle innebära i varje enskilt fall.<sup>5</sup> Genom skattereformen möjliggjordes uttagsbeskattning i större utsträckning vid överlåtelser av tillgångar i näringsverksamhet. Detta berodde till stor del på att skattebasen för inkomst av näringsverksamhet blev mer omfattande. Exempelvis har en förskjutning skett från att beskatta överlåtelser enligt reglerna om kapitalvinst till att istället beskattas i inkomstlaget näringsverksamhet. Detta ledde till att det 1998 infördes en ny lag om beskattningen vid överlåtelser till underpris<sup>6</sup>, vilken numera har ersatts av kapitel 23 IL.<sup>7</sup> Nya regler om uttagsbeskattning infördes 1998 och innebar att de krav som uppställts i praxis för att underlåta uttagsbeskattning vid underprisöverlåtelser av tillgångar har ersatts med konkret lagstiftning.<sup>8</sup> Uttagsbeskattning regleras numera i kapitel 22 IL och undantag från nämnda beskattning finns i kapitel 23 IL som behandlar underprisöverlåtelser.

#### **2.1.1.1 Syftet med uttagsbeskattning**

Det primära syftet med uttagsbeskattning är att förhindra att tillgångar tas ut ur en näringsverksamhet till ett värde som understiger marknadsvärdet utan att detta leder till några beskattningskonsekvenser för den verksamhet ur vilken tillgången tas.<sup>9</sup> Ett led i detta är att säkerställa att tillgångar inte lämnar den dubbelbeskattade sektorn. Med dubbelbeskattning menas att både bolaget och andelsägaren beskattas, d.v.s. först beskattas bolagets inkomst och därefter beskattas den utdelning som andelsägarna erhåller från bolaget.<sup>10</sup>

<sup>1</sup> Ståhl, Kristina, Österman, Roger P, *EG-skatterätt*, s. 19

<sup>2</sup> SFS 1928:370

<sup>3</sup> Andersson, Mari, Saldén, Anita E, Tivéus, Ulf, *Inkomstskattelagen - En kommentar*, s. 667 samt SOU 1998:1 s. 133

<sup>4</sup> SOU 1998:1 s 134

<sup>5</sup> Skatteverket, *Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet vid 2006 års taxering Del 3*, s. 439

<sup>6</sup> SFS 1998:1600

<sup>7</sup> Andersson, Mari, Saldén, Anita E, Tivéus, Ulf, *Inkomstskattelagen - En kommentar*, s. 683

<sup>8</sup> Andersson a. a s. 667

<sup>9</sup> Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning - En lärobok*, s. 97

<sup>10</sup> Wiman, Bertil, *Beskattning av företagsgrupper*, s. 27

Syftet med uttagsbeskattning är således att säkerställa att en näringsverksamhets verkliga resultat blir beskattat. Därmed berörs all näringsverksamhet, oavsett om den bedrivs av ett enkelbeskattat eller dubbelbeskattat subjekt, av bestämmelserna om uttagsbeskattning. Enligt 14:21 IL skall vid beräkningen av inkomst i en näringsverksamhet avdrag göras från intäkterna för kostnaderna och om utfallet då blir ett överskott läggs detta som grund för beskattningen. Till stor del bygger principen om uttagsbeskattning på eftersträvan om neutralitet mellan näringsidkaren och den vanliga löntagaren. Det vanliga är att en näringsidkare säljer sina produkter och tjänster till utomstående men om denne istället själv förbrukar tillgången eller nyttjar tjänsten måste näringsidkaren beskattas för produkten eller tjänstens marknadsvärde. Detta beror på att det i annat fall inte skulle vara möjligt att säkerställa beskattning av det verkliga resultatet i verksamheten. Näringsidkaren blir då beskattad efter sin förmåga, skatteförmågeprincipen, på samma sätt som en vanlig löntagare. I annat fall hade näringsidkaren eventuellt gjort en felaktig inbesparing på privata levnadskostnader vilka inte får dras av enligt 9:1 IL. Värt att notera är att eftersom juridiska personer redovisar all sin inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet är bestämmelserna om uttagsbeskattning alltid potentiellt tillämpliga på dem.<sup>11</sup>

### 2.1.1.2 Viktiga begrepp

Nedan återkommer det flera begrepp som redan nu behöver klargöras för att få större förståelse vid den fortsatta läsningen.

Begreppet skattemässigt värde definieras i 2:31-33 IL och innebär att om ersättningen vid en avyttring motsvarar detta värde så påverkas inte överlåtarens skattemässiga resultat.<sup>12</sup> Den positiva skillnaden som kan föreligga mellan det skattemässiga värdet och det faktiska värdet för en tillgång som ingår i en näringsverksamhet kallas övervärde. Det finns således ofta en latent vinst i tillgången. Enligt realisationsprincipen sker beskattningen av detta övervärde först när tillgången avyttras. Svårigheten med detta är att omstruktureringar kan motverkas i och med den skattekostnad som uppkommer. Beskattningen av dessa övervärden sker dock inte endast vid avyttring utan även när tillgångar tas ut ur näringsverksamheten exempelvis för privat bruk.<sup>13</sup>

Begreppet tillgångar är inte definierat i lagtexten men det torde vanligen inte uppstå några större svårigheter att konstatera vad som utgör en tillgång. Med tillgångar anses naturligt maskiner och inventarier. Det kan dock uppstå problem vad gäller immateriella tillgångar såsom know-how. Enligt Wiman skall såväl materiella som immateriella tillgångar omfattas av begreppet tillgång. Det väsentliga är dock att tillgången vid en avyttring beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Vilka tillgångar som skall anses ingå i en näringsverksamhet regleras däremot i kapitel 13 IL.

Det är inte bara uttag av tillgångar som skall beskattas utan 22:4 IL föreskriver att även uttag av tjänster, under förutsättning att värdet av tjänsten är mer än ringa, skall beskattas. Inte heller begreppet tjänst är klargjort i lagtexten men det torde inbegripa personliga prestationer såsom målning, rådgivning och klippning samt även underlåten hyra av fast eller lös egendom. Utagsbeskattning skall dock normalt inte ske när en näringsidkare privat utnyttjar sitt yrkeskunnande. Eftersom kapitel 23 IL inte är tillämpligt på uttag av tjänster måste denna fråga regleras av kapitel 22 IL för att det skall vara möjligt att underlåta uttagsbeskattning.

<sup>11</sup> Wiman, Bertil, *Beskattning av företagsgrupper* s. 32ff

<sup>12</sup> Skatteverket, *Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet vid 2006 års taxering, Del 3*, s. 450

<sup>13</sup> SOU 1998:1 s. 133

Även vad gäller tjänster kan "överlåtaren" hävda att prissättningen är affärsmässigt motiverad.<sup>14</sup>

Begreppet marknadsvärde definieras i 61:2 st 3 IL som det pris som näringsidkaren skulle ha kunnat få om tillgången bjudits ut på marknaden på villkor som med hänsyn till den skattskyldiges affärsmässiga situation framstår som naturliga. Det är dock svårt att fastställa vad marknadsvärdet är och därför görs istället en uppskattning av ett intervall inom vilket marknadspriset rimligen torde ligga. Detta innebär att om priset för tillgången ligger inom detta intervall är det att anse som marknadsmässigt och om uttagsbeskattning skall ske borde tillgången anses ha avyttrats för det lägsta priset inom detta intervall.<sup>15</sup> Utagsbeskattningsreglerna anger således till vilket värde en tillgång skall anses ha avyttrats, d.v.s. marknadsvärdet.<sup>16</sup>

Begreppet överlåtelse omfattar enligt kapitel 23 IL inte endast att tillgångar avyttras mot ersättning i kontanta medel. Även utdelning i form av en sakegendom från en juridisk person och ett kapitaltillskott genom att tillgång överläts till en juridisk person omfattas. Likaså omfattas gåvor av begreppet. Begreppet överlåtelse anses således inbegripa både onerösa som benefika överlåtelser. Däremot omfattas inte äganderättsövergång i samband med bodelning på grund av makes död, genom arv eller testamente.<sup>17</sup>

### 2.1.1.3 Innebörden av uttagsbeskattning

Huvudregeln är, enligt 22:7 IL, att när en tillgång tas ut ur en näringsverksamhet skall beskattning ske som om tillgången har avyttrats för ett pris som motsvarar marknadsvärdet. Detta benämns uttagsbeskattning och innebär att som inkomst redovisas marknadsvärdet för den tillgång som tagits ut ur verksamheten samtidigt som avdrag medges för anskaffningskostnaden.<sup>18</sup> Det är således tillgångens latent övervärde som beskattas.<sup>19</sup> Detta innebär att om den skattskyldige får en ersättning som understiger marknadsvärdet och överlåtelsen utlöser uttagsbeskattning skall den skattskyldige ta upp marknadsvärdet som intäkt istället för den faktiska ersättningen. Det eventuella vederlag som överlåtaren har erhållit skall dock dras av. Därmed skall endast skillnaden mellan vederlaget och marknadsvärdet intäktsföras. Detta beror på att det är denna mellanskillnad som blir föremål för uttagsbeskattning.

Den viktigaste förutsättningen för att uttagsbeskattning skall vara möjlig är att ersättningen eller vinsten vid en avyttring av tillgångar tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet och därmed beskattas inom detta inkomstslag. Motsatsvis innebär detta att fysiska personer samt handelsbolag aldrig kan uttagsbeskattas där de vid en avyttring beskattas i inkomstslaget kapital, såsom vid en avyttring av näringsfastigheter eller näringsbostadsrätter.<sup>20</sup> Eftersom alla inkomster som juridiska personer har räknas till inkomstslaget näringsverksamhet kan att i princip samtliga uttag av tillgångar föranleda

---

<sup>14</sup> Wiman, Bertil, *Beskattning av företagsgrupper* s. 41ff

<sup>15</sup> Prop. 1998/99:15 s. 293

<sup>16</sup> Andersson, Mari, Saldén, Anita E, Tivéus, Ulf, *Inkomstskattelagen - En kommentar*, s. 673

<sup>17</sup> Wiman, Bertil, *Beskattning av företagsgrupper* s. 126

<sup>18</sup> Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt* s. 100

<sup>19</sup> Prop. 1998/99:15 s. 117

<sup>20</sup> Andersson a. a. s 677

uttagsbeskattning.<sup>21</sup> Att uttagsbeskattning inte skall ske vid fall då kapitel 23 IL kan tillämpas framgår av 22:11 IL.

Av 22:1 IL framgår att bestämmelserna om uttagsbeskattning tillämpas vid uttag ur en näringsverksamhet. Vad som avses med uttag regleras i 22:2-6 IL. Där anges bland annat att den skattskyldige tillgodogör sig en tillgång för privat bruk, för över den till en annan näringsverksamhet, överlåter till underpris samt överlåtelser utan vederlag. Vad gäller fallet när den skattskyldige tillgodogör sig tillgången för privat bruk eller för över den till en annan näringsverksamhet, enligt 22:2 IL, sker beskattning när näringsidkaren själv förbrukar tillgången privat eller överför den till någon med vilken näringsidkaren har intressegemenskap. Om tillgångar genom transaktionen ändrar karaktär till att behandlas i inkomstslaget kapital istället för inkomstslaget näringsverksamhet jämföras detta med ett uttag för privat bruk. Eftersom uttagsbeskattning inte kan ske om överlåtelser inte kategoriseras som ett uttag är det betydelsefullt vad som anses vara ett uttag. Efter skattereformen har det stiftats fler bestämmelser som reglerar när uttagsbeskattning skall ske såsom när verksamheten upphör eller när inkomst från en näringsverksamhet inte längre helt eller delvis kommer att beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal, se 22:5 IL. Eftersom ett handelsbolag inte är ett skattesubjekt, utan delägarna, föreskrivs det särskilt i 22:3 andra meningen att underprisöverlåtelser från handelsbolag omfattas av definitionen av uttag.<sup>22</sup>

Ett uttag kan avse varor eller produkter som produceras och realiserar i näringsverksamheten men också inventarier, lagertillgångar eller kapitaltillgångar. Ett uttag anses också föreligga när en näringsidkare för privat bruk nyttjar en bil som tillhör inventarierna eller är en lagertillgång i näringsverksamheten.<sup>23</sup> I 22:3 IL regleras det fallet att tillgången överlåts till annan person under marknadsvärdet eller utan vederlag, d.v.s. gåva, utan att detta är affärsmässigt motiverat. Detta innebär inte att uttag föreligger av den anledningen att överlåtare har gjort en dålig affär och priset av denna anledning är satt för lågt.<sup>24</sup> Om det däremot framstår som affärsmässigt motiverat att avvika från marknadsvärdet anses det saknas anledning till att uttagsbeskatta. Det kan exempelvis vara så att näringsidkaren vill arbeta upp en långsiktig affärsrelation med en viss köpare.<sup>25</sup> Definitionsmässigt anses det inte föreligga ett uttag om transaktionen är affärsmässigt motiverad därför skall ingen uttagsbeskattning göras. Det är dock inte närmare preciserat vad som krävs för att det skall anses föreligga en affärsmässigt motiverad transaktion. Om rekvisiten i kapitel 23 IL inte är uppfyllda måste det således undersökas om uttagsbeskattning ändå kan underlåtas på grund av att transaktionen är affärsmässigt motiverad.<sup>26</sup>

Ett rättsfall från tillämpningen av den tidigare bestämmelsen i 22 § KL är RÅ 1998 ref. 13 som visar att området för uttagsbeskattning har utvidgats. Konsekvensen av fallet är att det inte måste vara en tillgång som överlåts till underpris för att bestämmelserna om uttagsbeskattning skall inträda utan att beskattning även kan ske genom ett avstående av en konverteringsrätt som leder till en värdeöverföring till ett närstående företag. Trots att det är en tillämpning av den äldre bestämmelsen anses detta äga giltighet även idag.<sup>27</sup>

---

<sup>21</sup> Andersson a. a. s. 669

<sup>22</sup> Wiman, Bertil, *Beskattning av företagsgrupper* s. 39ff

<sup>23</sup> Andersson, Mari, Saldén, Anita E, Tivéus, Ulf, *Inkomstskattelagen - En kommentar*, s. 669

<sup>24</sup> Prop. 1998/99:15 sid. 292

<sup>25</sup> Prop. 1998/99:15 sid. 166

<sup>26</sup> Wiman, Bertil, *Beskattning av företagsgrupper* s. 127

<sup>27</sup> Wiman, Bertil, *Beskattning av företagsgrupper* s. 40ff



Det stadgas i 22:8 IL att när en tillgång förs över från egen näringsverksamhet till en annan verksamhet som bedrivs av samma person, d.v.s. för över den till sig själv, och uttagsbeskattning har skett skall tillgången anses vara förvärvad till ett pris som motsvarar marknadsvärdet. I andra fall är det inte reglerat vilket anskaffningsvärde som mottagaren skall anses ha.

#### **2.1.1.4 Uttagsbeskattning i inkomstslaget kapital**

Det är inte endast i inkomstslaget näringsverksamhet som uttagsbeskattning kan ske utan även i inkomstslaget kapital. Detta beror på att fysiska personer vanligen beskattas i inkomstslaget kapital när de avyttrar aktier och fastigheter. Att fysiska personer och handelsbolag inte alltid beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet och därmed kunde undgå uttagsbeskattning ansågs leda till en möjlighet till skatteplanering. Om exempelvis en fysisk person överlåter andelar, till det skattemässiga värdet, som innehavs i kapitalplaceringssyfte till ett av denne ägt aktiebolag som har sitt säte utomlands. Eftersom transaktionen då sker till det skattemässiga värdet uppstår ingen vinst, därmed hamnar denna latent vinst i aktiebolaget. Om personen sedan lämnar landet och avyttrar bolaget kan Sverige gå miste om kapitalvinsten på de överförda andelarna. I syfte att stävja denna möjlighet till skatteplanering infördes 1999 bestämmelser som reglerar när en fysisk person eller ett handelsbolag med fysisk person som delägare överlåter tillgångar till underpris till svenska eller utländska juridiska personer.<sup>28</sup> Kapitel 53 IL behandlar således underprisöverlåtelser i inkomstslaget kapital. Bestämmelserna avser, enligt 53:1 IL, överlåtelser från fysisk person eller ett handelsbolag till ett företag i vilket överlåtaren eller någon närstående till överlåtaren är delägare i. För att det skall anses föreligga ett underpris föreskriver 53:6 IL att tillgången skall överlåtas utan ersättning eller till ett pris som understiger marknadsvärdet.

Det är olika bestämmelser som tillämpas beroende på om förvärvaren är en svensk eller utländsk juridisk person. Bestämmelserna i 53:2-5 IL reglerar överlåtelser till svenska subjekt<sup>29</sup> och 53:6-7 IL behandlar överlåtelser till utländska juridiska personer.

Vad gäller svenska förvärvare måste transaktionen ha skett till ett pris som understiger såväl tillgångens omkostnadsbelopp som tillgångens marknadsvärde. Tillgången skall enligt 53:3 IL anses ha avyttrats till ett värde som motsvarar tillgångens omkostnadsbelopp eller marknadsvärdet om detta är lägre. Marknadsvärdet tillämpas således endast om det är en förlusttillgång, d.v.s. att marknadsvärdet understiger omkostnadsbeloppet. Den förlust som då uppstår är avdragsgill enligt allmänna regler. Omkostnadsbeloppet är enligt 44:14 IL anskaffningsutgiften ökat med förbättringskostnader. Om överlåtelserna sker till omkostnadsbeloppet utlöses således inga beskattningskonsekvenser för överlåtaren. Värdet på andelarna i det mottagande bolaget kommer att stiga med motsvarande belopp samt med det eventuella övervärdet som finns i tillgången.<sup>30</sup> Vad gäller fysiska personer och handelsbolag med fysiska personer som delägare föreskriver 53:4 IL att vid överlåtelser av näringsfastigheter och näringsbostadsrätter skall det skattemässiga värdet istället användas som omkostnadsbelopp.

Samma uppskov med beskattningen som gäller vid överlåtelser till svenska subjekt anses inte kunna accepteras om mottagaren är ett motsvarande utländskt subjekt. För att bestämmelserna skall kunna tillämpas måste ersättningen understiga marknadsvärdet, huruvida

---

<sup>28</sup> Wiman, Bertil, *Beskattning av företagsgrupper* s. 34ff

<sup>29</sup> Med subjekt avses svensk aktiebolag, svensk ekonomisk förening samt svenskt handelsbolag.

<sup>30</sup> Wiman, Bertil, *Beskattning av företagsgrupper* s. 35ff

omkostnadsbeloppet är högre eller lägre saknar betydelse. Enligt 53:7 IL skall transaktionen ha skett till ett värde som motsvarar marknadsvärdet. Härav följer att beskattning sker på samma sätt som vid uttagsbeskattning. Den utländska juridiska personen måste således skatta av de värdereserver som finns i tillgången, något som alltså inte sker när förvärvaren är ett svenskt subjekt. 53:8 IL föreskriver att andelarna i det förvärvande bolaget skall ökas med skillnadsbeloppet mellan marknadsvärdet och den ersättning som är erlagd. Jag antar att denna särbehandling beror på att Sverige riskerar att gå miste om beskattningen av de värdereserver som finns i den överlåtna tillgången. Det är således troligen ett sätt att skydda den svenska skattebasen.

Detta innebär att beskattning inte sker av förtäckt kapitalvinst när förvärvaren är ett direktägt svenskt subjekt.<sup>31</sup> Vilka subjekt som inte anses vara direktägda går att utläsa ur 53:6 IL.<sup>32</sup> När en utländsk juridisk person direkt eller indirekt äger andelar i ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening eller ett svenskt handelsbolag samtidigt som överlåtaren äger andelar, direkt eller indirekt, i den utländska juridiska personen kommer transaktionen beskattas upp till marknadsvärdet. Det måste således föreligga en relation mellan överlåtaren och den utländska juridiska personen. Kravet ställs dock inte särskilt högt med tanke på att villkoret anses uppfyllt redan när det är en närstående till överlåtaren som direkt eller indirekt äger andelar i den utländska juridiska personen. Vilka som anses vara närstående anges i 2:22 IL. Enligt 53:9 IL undantas dock bland annat syskon från närståendekretsen när kapitel 53 IL tillämpas.

EG-domstolen har slagit fast i *X och Y*-målet<sup>33</sup> att nämnda bestämmelser strider mot såväl etableringsfriheten som fri rörlighet för kapital och det föreligger nu ett förslag till ändring av lagtexten.<sup>34</sup>

### **2.1.3 Underprisöverlåtelse**

Lagstiftaren har medgivit att överföringar av tillgångar och tillhandahållande av tjänster under vissa förutsättningar kan genomföras utan uttagsbeskattning trots att ett marknadsmässigt vederlag ej har erlagts. Anledningarna till detta är många varav en är att om uttagsbeskattning skulle ske utan undantag riskeras att företagsekonomiskt välmotiverade omstruktureringar inte skulle äga rum. Här uppstår således en intressekonflikt mellan å ena sidan att beskattning av en tillgångs övervärde skall säkerställas och å andra sidan intresset av att inte försvåra välmotiverade omstruktureringar.<sup>35</sup>

Bestämmelserna om underprisöverlåtelser finns således i kapitel 23 IL och villkoren är numera lagreglerade i 23:14-29 IL. Reglerna har utformats så att underprisöverlåtelser inte skall medföra någon otillbörlig skatteförmån. I 23:2 IL anges de situationer där reglerna om underprisöverlåtelser inte kan tillämpas såsom vid fusioner och fissioner. Bestämmelserna kan inte heller tillämpas vid de fall då marknadsvärdet uppgår till högst samma belopp som det skattemässiga värdet vilket innebär att om en dylik överlåtelse leder till förlust får avdrag göras för densamma. Det kan även tilläggas att kapitel 23 IL främst tar sikte på överlåtelser av tillgångar och därmed endast kan tillämpas vid uttag av tjänster om denna äger samband med en underprisöverlåtelse av en tillgång. År 2005 ändrades 23:2 IL för att underlätta

<sup>31</sup> Wiman, Bertil, *Beskattning av företagsgrupper* s. 35

<sup>32</sup> Se bland annat RÅ 2007 ref. 66 för intressant tillämpning av bestämmelserna.

<sup>33</sup> C-436/00 *X och Y* samt RÅ 2002 not 210

<sup>34</sup> Prop. 2007/08:12.

<sup>35</sup> Wiman, Bertil, *Beskattning av företagsgrupper* s. 121

underprisöverlåtelse av näringsbetingade andelar. Ändringen föranleddes av en dom från Regeringsrätten, det så kallade Sipano II-fallet<sup>36</sup>, där rätten fastslog att en förmögensöverföring som inte är affärsmässigt motiverad mellan två aktiebolag skall behandlas som en utdelning för aktieägarna i det överlåtande bolaget om inte överföringen kan anses vara en underprisöverlåtelse. En konsekvens av att överlåtaren uttagsbeskattas blir således att det överförda värdet behandlas som utdelning till aktieägarna som därmed kommer att utdelningsbeskattas. Anledningen till ändringen är att när kapitalvinsten på näringsbetingade andelar är skattefri, p.g.a. bestämmelserna i kapitel 25a IL, skall en överlåtelse inte medföra att delägarna skall ta upp skillnaden mellan ersättningen och marknadsvärdet som utdelning.<sup>37</sup> Syftet med ändringen är således att underprisöverlåtelse av näringsbetingade andelar skall kunna ske utan utdelningsbeskattning.<sup>38</sup> Detta gäller dock endast under vissa i lagrummet redovisade förutsättningar, se 23:2 st 2 IL.

En annan svårighet vid tillämpningen av kapitel 23 IL är om överlåtelsen kan anses vara ersättning för utförd tjänst, d.v.s. utgöra en förtäckt lön. Den anställde eller uppdragstagaren får då anses ha lämnat ett sidovederlag i form av arbetsinsats eller liknande. Huruvida detta kan vara fallet eller ej skall bedömas efter omständigheterna i det enskilda fallet. Om det vid denna bedömning anses att ett sidovederlag har erlagts och det sammanlagda värdet av detta sidovederlag och annan ersättning motsvarar marknadsvärdet är reglerna, enligt Skatteverket, om underprisöverlåtelse inte tillämpliga. Mottagaren skall enligt allmänna principer förmånsbeskattas för skillnadsbeloppet mellan marknadsvärdet erlagd ersättning.

Är det ett företag som förvärvar tillgången kan tjänstebeskattnings komma i fråga för dem som är direkta eller indirekta andelsägare i detta företag om denne är eller har varit verksam i det överlåtande företaget eller hos någon som är i intressegemenskap med överlåtaren. Om det är en överlåtelse som anses omfattas av reglerna i kapitel 23 IL skall ingen tjänstebeskattnings göras hos förvärvaren, här sker istället beskattning i inkomstslaget tjänst för mellanskillnaden mellan det skattemässiga värdet och ersättningen, vilket följer av 23:11 IL. Sammanfattningsvis innebär detta att anses det vara förtäckt lön är det ingen underprisöverlåtelse och tjänstebeskattnings kan således ske enligt 11:1 IL.<sup>39</sup>

### 2.1.3.2 Beskattnings vid en underprisöverlåtelse

Rättsföljderna av en underprisöverlåtelse regleras i 23:9-13 IL. Den viktigaste konsekvensen av att kapitel 23 IL kan tillämpas och därmed att en underprisöverlåtelse föreligger är att någon uttagsbeskattnings inte skall ske, 23:9 IL. Detta innebär att trots att en överlåtelse till underpris föreligger utan att det varit affärsmässigt motiverat skall inte denna överlåtelse medföra uttagsbeskattnings. En tillgång skall enligt 23:10 IL anses avyttrad till det skattemässiga värdet. Detta värde blir också förvärvarens anskaffningsvärde. Om ersättningen understiger tillgångens skattemässiga värde skall överlåtelsen trots detta behandlas som om ersättningen motsvarar det skattemässiga värdet. Anskaffningsvärdet för mottagaren anses då fortfarande detsamma som det skattemässiga värdet. Detta leder till att överlåtelsen inte kan generera vare sig en vinst eller en förlust.<sup>40</sup> För det fall det skulle uppkomma en förlust på grund av att marknadsvärdet på tillgången är lika med eller understiger det skattemässiga värdet kan kapitel 23 IL överhuvudtaget inte tillämpas, 23:2 p 3 IL.

<sup>36</sup> RÅ 2004 ref. 1

<sup>37</sup> Skatteverket, *Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet vid 2006 års taxering, Del 3* s. 442

<sup>38</sup> Andersson a. a. s. 683ff

<sup>39</sup> Skatteverket, *Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet. vid 2006 års taxering, Del 3* sid. 444ff

<sup>40</sup> Andersson a. a. s. 692

Regleringen i 23:10 IL framkallar behov av ytterligare bestämmelser eftersom de inblandade parterna annars blir beskattade för en summa som de varken erlagt eller erhållit. Detta regleras i 23:11-12 IL. 23:11 IL föreskriver att mellanskillnaden mellan köpeskillningen och marknadsvärdet inte skall tas upp som utdelning hos någon som direkt eller indirekt äger andel i det överlåtande bolaget. Bestämmelsen omfattar både fysiska och juridiska personer och innebär att direkta och indirekta ägare undgår beskattningskonsekvenser.<sup>41</sup> Anledningen till detta är att en dylik beskattning skulle motverka önskade omstruktureringar. Om förvärvaren är en fysisk person skall inte denna mellanskillnad tas upp i inkomstslaget tjänst. Tjänstebesättning skall inte heller göras av den som äger kvalificerad andel i det förvärvande företaget eller den som indirekt genom innehav av en kvalificerad andel äger en andel i det förvärvande företaget. Detta beror på att det finns en möjlighet för nämnda ägare att, upp till ett visst gränslöpp<sup>42</sup>, ta upp utdelning i inkomstslaget kapital.<sup>43</sup> I 23:11 st 2 IL stadgas att om förvärvaren är en fysisk person och ersättningen understiger det skattemässiga värdet måste skillnaden mellan det skattemässiga värdet och ersättningen utdelningsbeskattas. Detta beror på att tillgången lämnar den dubbelbeskattade sektorn. Om förvärvaren är anställd i det överlåtande bolaget skall denne istället tjänstebesattas om ersättningen understiger det skattemässiga värdet. Detta innebär att överföringen betraktas som förtäckt lön. Om ersättningen understiger det skattemässiga värdet i nämnda fall skall således utdelnings- eller tjänstebesättning ske. Vad gäller handelsbolag som har fysiska personer som delägare gäller samma regler som ovan redogjorts för fysiska personer enligt 23:11 st 3 IL.<sup>44</sup>

23:12 IL redogör för hur tillgångens värde skall behandlas hos mottagaren. Är det ett företag som är förvärvare skall inte skillnadsbeloppet mellan ersättningen och marknadsvärdet räknas som en utgift för förbättring av andel i det förvärvande bolaget. Om det istället är en andelsägare i bolaget som överlåter tillgången och ersättningen understiger det skattemässiga värdet skall andelsägarens anskaffningsutgift för andelarna i det förvärvande bolaget ökas med skillnadsbeloppet. Enligt 23:11 IL kommer då andelsägaren att beskattas som om denne hade avyttrat tillgången och erhållit en ersättning som motsvarar det skattemässiga värdet. Följden av detta blir att andelsägaren anses ha tillskjutit ett belopp till bolaget som motsvarar det skattemässiga värdet och sedan avyttrat densamma mot en ersättning som motsvarar det skattemässiga värdet.<sup>45</sup> Därmed ökas dennes omkostnadsbelopp för andelarna det förvärvande företaget i motsvarande mån.<sup>46</sup> 23:10-12 IL anger således att kontinuitetsprincipen tillämpas vilket innebär att beskattningen skjuts upp trots att en överföring redan har skett.<sup>47</sup>

Vid en transaktion mellan två bolag i en så kallad oäkta koncern d.v.s. att två bolag ägs av en fysisk person, anses det enligt förarbetena föreligga en indirekt reglering som innebär att om uttagsbesättning sker skall även utdelningsbesättning göras hos den fysiska personen samtidigt som omkostnadsbeloppet skall ökas i motsvarande mån, vilket kan utläsas ur 23:11-12 IL motsatsvis.<sup>48</sup> Rättsföljden av det ovan nämnda Sipano II-målet är att beskattning för utdelning sker av den fysiska personen om förutsättningarna för en underprisöverlåtelse ej är uppfyllda. Detta innebär att den fysiska personen beskattas för utdelning för ett belopp som motsvarar skillnaden mellan marknadsvärdet och vederlaget.

---

<sup>41</sup> Skatteverket, *Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet vid 2006 års taxering, Del 3 s. 472ff*

<sup>42</sup> Se kapitel 57 IL

<sup>43</sup> Andersson, Mari, Saldén, Anita E, Tivéus, Ulf, *Inkomstskattelagen - En kommentar*, s. 694

<sup>44</sup> Andersson a. a. s. s. 694ff samt prop. 1998/99:15 sid. 272

<sup>45</sup> Andersson a. a. s. s. 696

<sup>46</sup> Skatteverket, *Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet vid 2006 års taxering, Del 3 s. 476*

<sup>47</sup> Pahlsson, Robert, *Inledning till skatterätten*, s. 64

<sup>48</sup> Prop. 1998/99:15 s. 172

### 2.1.3.3 Förutsättningar för en underprisöverlåtelse

För att en underprisöverlåtelse skall anses föreligga måste fem villkor vara uppfyllda. Förutsättningarna anges i 23:14-29 IL och behandlar vilka som kan vara överlåtare och förvärvare, krav på omedelbar skattskyldighet i Sverige samt i inkomstslaget näringsverksamhet, avdragsrätt för koncernbidrag, krav på kvalificerade andelar i vissa fall samt problematiken kring när det föreligger ett underskott hos förvärvaren. Jag kommer nedan att redogöra för var och en av dem. I 23:4 IL anges vilken definition termen företags skall anses ha vid tillämpning av kapitel 23 IL. Där uppräknas bland annat svenskt aktiebolag, ekonomisk förening och stiftelse samt utländska bolag. Däremot omfattas inte privatbostadsföretag eller investmentföretag. En viktig anledning till att nämnda företagsformer utesluts är att de schablonbeskattas.<sup>49</sup> Definitionen av utländskt bolag återfinns i 6:8-10 IL vilka således är begränsat skattskyldiga i Sverige. Det utländska bolaget måste vara ett eget skattesubjekt och beskattningen av bolaget skall vara likartad med den beskattning som sker i Sverige av ett svenskt aktiebolag. Detta innebär att det utländska bolaget inte kan vara beläget i ett lågbeskattat land. Det anges en del begränsningar i 23:5 IL vad gäller handelsbolag. Handelsbolag som ägs av andra handelsbolag omfattas inte av bestämmelserna eftersom de inte anses vara företag enligt 23:4 IL. Enligt kapitel 23 IL kan endast ett handelsbolag som ägs av fysiska personer eller andra företag än stiftelser och ideella föreningar utgöra ett handelsbolag. Konsekvensen av detta är att uttagsbeskattning aldrig kan underlåtas vid de fall ett handelsbolag har delägare som är handelsbolag.

Sammanfattningsvis specificerar således kapitel 23 IL under vilka förutsättningar som huvudregeln om uttagsbeskattning kan frångås. I praktiken innebär detta att utrymmet för att genomföra omstruktureringar utan uttagsbeskattning har ökat. En godkänd underprisöverlåtelse leder kort sagt till uppskjuten beskattning.<sup>50</sup>

#### 2.1.3.3.1 Överlåtaren och förvärvaren

Det föreligger numera större möjligheter att omstrukturera olika företagsformer än vad som tidigare var fallet. Det är således fler subjekt som kan vara överlåtare och förvärvare idag. Balansgången är att möjliggöra omstruktureringar så långt som möjligt men samtidigt inte riskera att icke avsedda skatteförmåner uppkommer det föreligger därför en del begränsningar. 23:14 IL reglerar vilka rättssubjekt som kan vara överlåtare och förvärvare. Bestämmelsen anger i sitt första stycke att som överlåtare och förvärvare skall vara en fysisk person, ett företag<sup>51</sup> eller ett svensk handelsbolag dock med de begränsningar som angivits ovan. Som förvärvare kan aldrig en stiftelse eller en ideell förening vara, motsatsvis innebär detta att nämnda subjekt kan var överlåtare. Ideella föreningar kan dock göra underprisöverlåtelser till och från varandra under förutsättning att den förvärvande föreningen är skattskyldig för all sin verksamhet.<sup>52</sup> Det föreligger även begränsningar vad gäller livförsäkringsbolag, se lagrummets tredje stycke. Det kan redan här klargöras att det inte endast är överlåtelser mellan aktiebolag som avses utan även överlåtelser till och från enskild näringsverksamhet.

23:15 st 1 IL föreskriver att om överlåtaren är en fysisk person måste förvärvaren vara antingen en fysisk person eller ett företag. Det är dock inte möjligt att genomföra en underprisöverlåtelse från en fysisk person till ett handelsbolag. Anledningen till detta är

<sup>49</sup> Wiman, Bertil, *Beskattning av företagsgrupper* s. 125

<sup>50</sup> Wiman, Bertil, *Beskattning av företagsgrupper* s. 125

<sup>51</sup> Se 23:4 IL

<sup>52</sup> Wiman, Bertil, *Beskattning av företagsgrupper* s. 129

förmodligen att en avyttring av andelarna i ett handelsbolag normalt beskattas i inkomstslaget kapital.<sup>53</sup>

Eftersom ett handelsbolag inte är ett eget skattesubjekt är transaktioner till och från handelsbolag begränsade. Nämnade begränsningar anges i 23:15 st 2 IL. Det är exempelvis inte möjligt att genom en underprisöverlåtelse ombilda en enskild näringsverksamhet till ett handelsbolag.<sup>54</sup> När ett handelsbolag är överlåtare skall förvärvaren vara en fysisk person, ett företag eller ett handelsbolag. Lagrummet föreskriver att om överlåtaren är ett handelsbolag med fysisk person som delägare är det möjligt att göra underprisöverlåtelser till en fysisk person. Om det istället är ett företag som förvärvar tillgången och det finns minst en fysisk person som är delägare i handelsbolaget krävs det enligt 23:20 IL att samtliga andelar i det förvärvande företaget är kvalificerade. När samtliga delägare är företag och någon andel av andelarna i delägarföretagen är kvalificerade måste minst samma andel i det förvärvande företaget vara kvalificerade enligt 23:21 IL. Under förutsättning att inget företag äger kvalificerad andel i det överlåtande handelsbolaget kan underprisöverlåtelser göras mellan två handelsbolag, i annat fall är inte bestämmelserna om underprisöverlåtelser tillämpliga.<sup>55</sup>

Om överlåtaren är ett företag skall förvärvaren vara en fysisk person eller ett företag. Eftersom det numer inte föreligger något krav på att tillgången inte får lämna den dubbelbeskattade sektorn kan en överlåtelse ske t.ex. från ett aktiebolag till en enskild näringsverksamhet. Underprisöverlåtelser är således möjliga mellan olika verksamhetsformer. Det föreligger inte heller någon begränsning till om det föreligger något ägarsamband mellan företagen.<sup>56</sup> Det är därför möjligt att göra överlåtelser från ett företag till en näringsverksamhet som ägs t.ex. av andelsägarens barn.<sup>57</sup> Detta beror på att det nu har konstaterats att även inkomst av enskild näringsverksamhet dubbelbeskattas genom skattedelen på socialavgifterna och inkomstskatten.<sup>58</sup> Möjligheten att överföra tillgångar från aktiebolag till fysisk person får ses mot bakgrund att förvärvaren skall vara omedelbart skattskyldig i inkomstslaget näringsverksamhet, se nedan. Vad gäller företag som förvärvare föreligger det krav om kvalificerade andelar, se vidare avsnitt 2.2.3.4.

### **2.1.3.3.2 Skattskyldighet**

Enligt 23:16 IL skall mottagaren av tillgången vara omedelbart skattskyldig för inkomst av en näringsverksamhet i vilken tillgången ingår. Detta innebär att ersättningen eller kapitalvinsten vid en avyttring av tillgången skall tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet. Om förvärvaren är ett handelsbolag gäller detta istället samtliga delägare i bolaget. Exempelvis beskattas avyttring av en näringsfastighet och en näringsbostadsrätt i inkomstslaget kapital vilket leder till att en underprisöverlåtelse inte kan göras till en fysisk person eller till ett handelsbolag som har fysisk person som delägare. Anledningen till detta är att fastigheten eller bostadsrätten genom överlåtelser ändrar karaktär. Detta innebär dock inte att en fysisk person inte kan äga en näringsfastighet eller en näringsbostadsrätt som en kapitaltillgång, den löpande beskattningen av fastigheten eller bostadsrätten sker nämligen i inkomstslaget näringsverksamhet. Under förutsättning att fastigheten eller bostadsrätten blir en lagertillgång

---

<sup>53</sup> Andersson, a. a. s. 700

<sup>54</sup> Wiman, Bertil, *Beskattning av företagsgrupper*, s.130

<sup>55</sup> Skatteverket, *Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet vid 2006 års taxering, Del 3*, s. 458ff

<sup>56</sup> Andersson, a. a. s. 698ff

<sup>57</sup> Prop. 1998/99:15 s. 129

<sup>58</sup> Wiman, Bertil, *Beskattning av företagsgrupper*, s. 130

kan en enskild näringsidkare förvärva nämnda tillgång av ett aktiebolag genom en underprisöverlåtelse.<sup>59</sup>

I och med att reglerna om kapitalvinstbeskattning på näringsbetingade andelar togs bort 2003 uppkom en ny problematik. Komplexiteten består även i detta fall av det karaktärsbyte som sker om andelar överläts och blir näringsbetingade andelar hos förvärvaren. Som bekant blir följden av detta att kapitalvinsten inte tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet. Skatterättsnämnden anser att uttagsbeskattning skall göras om överlåtelsen innebär att andelarna övergår från lagertillgångar till kapitaltillgångar som blir näringsbetingade.<sup>60</sup> Därmed anser nämnden att kravet på skattskyldighet inte är uppfyllt. Enligt förarbetena skall inte karaktärsbyten inom inkomstslaget näringsverksamhet innebära att bestämmelserna inte blir tillämpliga men det är dock ovisst om detta uttalande står sig i fall då andel byter karaktär från lagertillgång till kapitaltillgång och vinsten därmed blir skattefri p.g.a. reglerna om näringsbetingade andelar. Det anses dock inte föreligga några svårigheter om en tillgång skiftar karaktär från lagertillgång till anläggningstillgång under förutsättning att andelarna i det förvärvande företaget är kvalificerade. Här skall således inte uttagsbeskattning ske.<sup>61</sup>

Ytterligare ett villkor finns i 23:16 st 2 IL som föreskriver att näringsverksamheten inte får vara undantagen från beskattning i Sverige p.g.a. ett skatteavtal som är ingånget med en annan avtalsslutande stat. Villkoret aktualiseras när transaktionen görs av någon som är obegränsat skattskyldig i Sverige. Syftet med villkoret är att säkerställa att tillgångars latent övervärde blir beskattat i Sverige. Detta innebär att om Sverige har ingått ett så kallat exempt-avtal med en annan stat leder det till att Sverige ”släpper” den inkomsten till den avtalsslutande staten och därmed går miste om rätten att beskatta den inkomsten. Om skatteavtalet däremot är ett så kallat credit-avtal är inkomsten inte undantagen svensk beskattning utan den svenska skatten avräknas istället från den utländska skatten.<sup>62</sup> Syftet med skatteavtalen är att förhindra internationell dubbelbeskattning, d.v.s. att två eller flera länder beskattar ett och samma skattesubjekt för samma inkomst.<sup>63</sup> Slutsatsen som kan dras av detta är att för att villkoret om omedelbar skattskyldighet i Sverige skall anses uppfyllt så accepteras den senare typen av avtal men inte den förra. 23:16 st 2 IL är således en bestämmelse som särskilt reglerar gränsöverskridande transaktioner och syftar till att skydda den svenska skattebasen.<sup>64</sup>

Det finns även bestämmelser i 22:5 p 4-5 IL som har ett liknande syfte. 22:5 p 4 IL anger att som uttag räknas att inkomst från en näringsverksamhet inte längre helt eller delvis kommer att beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal. Detsamma gäller enligt punkt 5 i samma lagrum om tillgångar förs över från en del av en näringsverksamhet till en annan del om den senare delen men inte den förra är undantagen från svensk beskattning på grund av ett skatteavtal. Exempelvis kan transaktioner inte ske till utländska bolag som är begränsat skattskyldiga i Sverige om bolaget inte har ett fast driftställe i Sverige till vilket tillgången knyts.<sup>65</sup>

---

<sup>59</sup> Andersson a. a. s. 701ff

<sup>60</sup> Skatterättsnämndens förhandsbesked den 31 mars 2005

<sup>61</sup> Skatteverket, *Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet vid 2006 års taxering Del 3* s. 455

<sup>62</sup> Andersson a. a. s. 701-702

<sup>63</sup> Wiman, Bertil, *Beskattning av företagsgrupper*, s. 25

<sup>64</sup> Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning – En lärobok*, s. 97

<sup>65</sup> Wiman, Bertil, *Beskattning av företagsgrupper*, s. 131

### **2.1.3.3.3. När rätt till avdrag för koncernbidrag saknas**

Nästa villkor reglerar de fall när avdragsrätt för koncernbidrag saknas. Koncernbidrag innebär en möjlighet för företag att kvitta ett underskott i ett företag mot ett överskott i ett annat.<sup>66</sup> En tillgång kan således överföras i form av ett koncernbidrag. Utgångspunkten för att en enstaka tillgång skall kunna överlåtas till underpris utan uttagsbeskattning är att koncernbidrag kan lämnas med avdragsrätt enligt 23:17 IL. Om denna rätt inte föreligger måste överlåtelsen istället avse hela näringsverksamheten, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller en verksamhetsgren. Enligt bestämmelsens andra stycke gäller inte denna begränsning vid en överlåtelse mellan ett handelsbolag och ett företag som är delägare i handelsbolaget. Anledningen är att ett handelsbolag och ett delägarföretags andel i handelsbolagets resultat och resultatet av företagets egen verksamhet betraktas som en enda verksamhet och därför kan kvitta resultaten mot varandra.<sup>67</sup> När en fysisk person är part i en underprisöverlåtelse innebär kravet på avdragsrätt för koncernbidrag att en transaktion av enstaka tillgång alltid kommer att uttagsbeskattas.<sup>68</sup>

Bestämmelserna om koncernbidrag finns i kapitel 35 IL. Ett koncernbidrag skall dras av hos givaren och tas upp hos mottagaren enligt 35:1 IL, vilket leder till resultatutjämning mellan företagen. För att avdragsrätt för koncernbidrag skall föreligga måste en del förutsättningar vara uppfyllda, vilka anges i 35:3-7 IL. Enligt 35:3 IL kan ett koncernbidrag med avdragsrätt lämnas mellan ett moderbolag och dess helägda dotterbolag. Även de helägda dotterbolagen kan med rätt till avdrag lämna koncernbidrag sinsemellan enligt 35:4 IL. Ett krav är dock att koncernförhållandet har bestått under hela beskattningsåret enligt 35:7 IL.

En verksamhetsgren definieras i 2:25 IL som en del av en rörelse som lämpar sig att avskiljas till en självständig rörelse. I begreppet rörelse inbegrips inte verksamhet som syftar till att förvalta kontanta medel eller värdepapper, vilket framgår av 2:24 IL. I sammanhanget är det dock värt att notera ett avgörande från Regeringsrätten, RÅ 2007 not 24, där domstolen kom fram till att uttagsbeskattning inte skulle ske trots att det var värdepapper som överläts. Detta berodde på att förvärvaren efter förvärvet ägde näringsbetingade andelar i det överlåtande bolaget, se 23:7 IL. D.v.s. bedömningen om näringsbetingade andelar räddade således i detta fall transaktionen och innebar att värdepappren var en verksamhetsgren.<sup>69</sup> I förarbetena ges som exempel att ett rederi med flera fartyg kan verksamhet som är knutet till ett av fartygen anses vara en verksamhetsgren och därmed vara lämpad att avskiljas för självständig rörelse. Även ägande och förvaltning av en fastighet kan falla in under definitionen. Det finns ingen bestämd minsta omfattning på verksamheten för att kunna utgöra en verksamhetsgren men det poängteras att verksamheten måste ha en sådan storlek att det kan anses vara ändamålsenligt att bedriva den som en självständig rörelse.<sup>70</sup> Huruvida en verksamhet lämpar sig för att avskiljas skall avgöras utifrån förvärvarens perspektiv. Detta leder till att bedömningen allt som oftast torde bli generös.<sup>71</sup> Av 23:7 IL framgår att även andelar i ett företag kan anses vara en verksamhetsgren under förutsättning att förvärvaren efter överlåtelsen under samma beskattningsår äger näringsbetingade andelar i det överlåtande företaget. Med andelar avses här definitionen i 23:6 IL dock med undantag för andelar i utländska bolag. När överlåtaren

<sup>66</sup> Skatteverket, *Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet vid 2005 års taxering*, Del 3 s. 461

<sup>67</sup> Andersson, Mari, Saldén, Anita E, Tivéus, Ulf, *Inkomstskattelagen - En kommentar*, s. 703

<sup>68</sup> Skatteverket, *Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet vid 2006 års taxering*, Del 3 s. 461

<sup>69</sup> Virin, Niclas, *Skattenytt*, nr 4, 2004, s. 236ff

<sup>70</sup> Prop. 1998/99:15 s. 138

<sup>71</sup> Se exempelvis RÅ 2004 ref. 140 samt RÅ 2004 not. 197.



överlåter näringsbetingade andelar som omfattas av skattefriheten enligt kapitel 25a IL är dock inte reglerna om underprisöverlåtelser tillämpliga.<sup>72</sup>

Även en ideell andel kan således överlåtas med stöd av bestämmelserna i kapitel 23 IL. Vad som avses med ideell andel är emellertid mer oklart. Enligt Skatteverket torde exempelvis överlåtelser av andelar i fastigheter och verksamhetsgrenar kunna godtas som ideell andel, dock under förutsättning att dessa ideella andelar lämpar sig för att drivas som en näringsverksamhet.<sup>73</sup> Skatterättsnämnden har ansett att fastighetsförvaltning av befintliga hyreshus kan utgöra en självständig och ändamålsenlig förvaltningsenhet vilket innebär att ideella andelar av en dylik verksamhet kan överlåtas.<sup>74</sup> Det har däremot inte ansetts föreligga en hel verksamhet, en verksamhet eller en ideell andel när andel i ett kommanditbolag har överlåtits till underpris.<sup>75</sup>

#### **2.1.3.3.4 Kvalificerade andelar**

23:18-21 IL uppställer villkoren om kvalificerade andelar hos förvärvaren. Det är olika bestämmelser som skall tillämpas beroende på vilket subjekt som är mottagare av tillgången. Den nuvarande regleringen syftar till att förhindra att 3:12-reglerna, numera kapitel 57 IL, kringgås.<sup>76</sup> Kvalificerad andel definieras i 57:4 IL och avser andel i ett fåmansföretag. Andelarna skall redan vara kvalificerade eller bli kvalificerade under samma beskattningsår.<sup>77</sup> Med andelar avses här andelar i ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening eller ett utländskt bolag enligt 23:6 IL. Detta innebär att kravet på kvalificerade andelar inte gäller exempelvis när en stiftelse eller en ideell förening är förvärvare. Begreppet omfattar inte heller andelar i ett handelsbolag.<sup>78</sup> Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked kommit fram till att kvalificerad andel endast kan utgöras av kapitaltillgångar, d.v.s. lagertillgångar kan inte vara kvalificerade.<sup>79</sup>

När det är en fysisk person som överlåter en tillgång till ett företag måste samtliga andelar i detta företag vara kvalificerade enligt 23:18 IL. Om förvärvaren är ett handelsbolag är det således inte möjligt att göra en underprisöverlåtelse utan uttagsbeskattning. Detta beror på att det föreskrivs i 23:15 st 1 att som förvärvare i nämnda fall kan endast vara fysisk person eller ett företag.

När det är ett företag med kvalificerade andelar som överlåter en tillgång föreskriver 23:19 IL att förvärvaren skall vara en fysisk person, ett företag eller ett handelsbolag med endast företag som delägare. Om någon andel i det överlåtande företaget är kvalificerad och förvärvaren av tillgången är ett företag måste minst samma andel av andelarna i det förvärvande företaget vara kvalificerade.<sup>80</sup> Det skall dock poängteras att det inte behöver vara samma person som äger de kvalificerade andelarna i respektive företag. Villkoret om kvalificerade andelar hos förvärvaren som uppställs i 23:18-21 IL skall enligt 23:23 IL anses uppfyllt om andelarna blir kvalificerade hos samma ägare och under samma år som

---

<sup>72</sup> Skatteverket, *Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet vid 2006 års taxering*, Del 3 s. 452.

<sup>73</sup> Skatteverket, *Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet vid 2006 års taxering*, Del 3 s. 413.

<sup>74</sup> Skatterättsnämndens förhandsbesked den 29 juni 2005.

<sup>75</sup> RÅ 2003 not 132

<sup>76</sup> Wiman, Bertil, *Beskattning av företagsgrupper*, s. 133ff

<sup>77</sup> Andersson a. a. s. 704ff

<sup>78</sup> Skatteverket, *Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet vid 2006 års taxering*, Del 3 s. 450

<sup>79</sup> Skatterättsnämndens förhandsbesked den 13 februari 2003 (rättsfallsprotokoll 13/03)

<sup>80</sup> Wiman, Bertil, *Beskattning av företagsgrupper*, s. 135

överlåtelsen sker. Andelar som blivit kvalificerade p.g.a. ett andelsbyte enligt 57:7 IL undantas dock från bestämmelsens tillämpningsområde.

När det är ett företag som överlåter en tillgång till underpris till ett handelsbolag och någon del av det överlåtande företaget är kvalificerad krävs det att minst samma andel av andelarna i vart och ett av de delägande företagen är kvalificerade. Detta leder till att underprisöverlåtelser inte kan göras från ett företag som har kvalificerade andelar till ett handelsbolag som har fysiska personer som delägare. Uttagsbeskattning kan därmed inte undvikas i nämnda fall.<sup>81</sup>

Ett handelsbolag som har fysiska personer som delägare kan endast överlåta tillgångar till underpris till ett företag där samtliga andelar är kvalificerade enligt 23:20 IL. Om ett handelsbolag istället endast ägs av företag och någon andel i något av de delägande företagen är kvalificerade kan bolaget överlåta tillgångar till företag som har minst samma andelar kvalificerade som den största andelen kvalificerade i det delägande företaget enligt 23:21 IL. Handelsbolag där det endast är företag som är delägare och ingen andel är kvalificerad i det överlåtande bolaget är det dock möjligt med underprisöverlåtelse till såväl handelsbolag med fysisk person som delägare som handelsbolag med företag som delägare.<sup>82</sup> 23:15 st 2 IL anger att underprisöverlåtelser kan genomföras från ett handelsbolag till en fysisk person. Som nämnts ovan är det dock inte möjligt att göra en transaktion i motsatt riktning.

Syftet med kravet på kvalificerade andelar är att inte bestämmelserna i kapitel 57 skall kunna kringgå. Konsekvensen av detta blir att det inte är möjligt att överföra tillgångar genom en underprisöverlåtelse från ett fåmansföretag till ett annat företag om inte andelarna i det senare företaget är kvalificerade.<sup>83</sup> Förvärvaren måste således omfattas av bestämmelserna i kapitel 57 IL.<sup>84</sup>

#### **2.1.3.3.5 Underskott hos förvärvaren**

En underprisöverlåtelse kan leda till att förvärvaren kan realisera tillgången som överlåtits och därmed kvitta det latent övervärdet i tillgången mot ett inrullat underskott vilket leder till en resultatutjämning. Eftersom detta anses medföra en otillbörlig skatteförmån för förvärvaren är huvudregeln att uttagsbeskattning skall göras om det föreligger ett inrullat underskott. Av denna anledning finns det en del villkor i 23:24-29 IL som måste vara uppfyllda för att bestämmelserna i kapitel 23 IL skall kunna tillämpas. Vad gäller de fall då resultatutjämning kan göras genom koncernbidrag anses det inte föreligga någon risk för att någon otillbörlig skatteförmån uppkommer varför uttagsbeskattning inte skall ske i dessa fall.<sup>85</sup>

23:24 IL behandlar det fallet att det är en fysisk person som förvärvar tillgången. Det skall då inte uppkomma något underskott i den verksamhet som förvärvet avser under beskattningsåret före det beskattningsår då överlåtelsen sker. Detta innebär att det inte får finnas något underskott från beskattningsåret före det är då överlåtelsen sker i den aktuella enskilda näringsverksamheten, i annat fall sker uttagsbeskattning hos överlåtaren. Den fysiska personen får inte heller ha rätt till avdrag för underskott i någon annan näringsverksamhet enligt 62:2-4 IL, d.v.s. avdrag för underskott i nystartad verksamhet eller av konstnärlig,

<sup>81</sup> Andersson, a. a. s. 706

<sup>82</sup> Skatteverket, *Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet. vid 2006 års taxering, Del 3* s. 469

<sup>83</sup> Andersson, a. a. s. 706

<sup>84</sup> Skatteverket, *Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet. vid 2006 års taxering, Del 3* s. 468

<sup>85</sup> Skatteverket, *Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet. vid 2006 års taxering, Del 3* s. 462

litterär eller dylik verksamhet, i så fall kan inte uttagsbeskattning underlåtas. Värt att tilläggas är att all näringsverksamhet som bedrivs av en fysisk person betraktas som en enda verksamhet enligt 14:12 IL.

När det är ett handelsbolag som förvärvar tillgången föreskriver 23:25 IL att uttagsbeskattning inte kan underlåtas om det hos någon fysisk person som är delägare i bolaget har uppkommit ett underskott under beskattningsåret före det beskattningsår då överlåtelsen sker. Denne delägande person får inte heller i detta fall äga rätt till avdrag enligt 62:2-4 IL. Om denne däremot har rätt till avdrag enligt allmänna regler för annan enskild näringsverksamhet är dock inget hinder för underlåten uttagsbeskattning. Detta beror på att underskottet i denna näringsverksamhet inte kan kvittas mot ett överskott i handelsbolaget. Ett underskott får inte heller, enligt 23:26 IL, ha uppkommit beskattningsåret före överlåtelsen hos något företag som är delägare i handelsbolaget eller hos ett företag som en delägare kan lämna koncernbidrag till med avdragsrätt enligt kapitel 35 IL. Detta gäller dock inte om det är en delägare i handelsbolaget som är överlåtaren. Anledningen till detta är att verksamheterna betraktas som en enda och resultatutjämning ändå kan ske.<sup>86</sup>

Även när det är ett företag som är förvärvare är huvudregeln, enligt 23:27 IL, att det inte får föreligga inrullat underskott för att det skall vara möjligt att underlåta uttagsbeskattning. Detta gäller även om det är ett företag som förvärvaren kan lämna koncernbidrag till. Från detta föreskriver 23:18 st 1 IL undantag för de fall överlåtaren kan lämna koncernbidrag med avdragsrätt under förutsättning att koncernbidragsspärren i 40:18 IL inte är tillämplig.

Det föreligger dock en möjlighet för både fysisk person och företag att avstå rätten att utnyttja underskottet enligt 23:29 IL. Konsekvensen av detta är att vid tillämpningen bortses det från underskottet. Enligt Skatteverket måste samtliga delägare i ett handelsbolag avsäga sig denna rätt för att det skall vara möjligt att underlåta uttagsbeskattning. När det är ett företag som är delägare krävs det att denne avsäger sig rätten till avdrag för hela sitt underskott eftersom handelsbolagets verksamhet och företagets övriga verksamhet räknas till samma näringsverksamhet enligt 14:10 IL. Det räcker således inte med att företaget avsäger sig rätten endast till den del som hänförs till handelsbolaget.<sup>87</sup>

### **2.1.3 Handelsbolagslösningen**

Skatteverket har uppmärksammat en ny problematik som innebär att ett aktiebolag som har sitt säte i Sverige bildar ett handelsbolag i Sverige tillsammans med ett utländskt bolag.<sup>88</sup> Aktiebolaget för sedan över fastigheter till handelsbolaget, d.v.s. en form av paketering sker av fastigheterna. När handelsbolaget senare avyttrar nämnda fastigheter till marknadsmässigt vederlag fördelas vinsten mellan aktiebolaget och det utländska bolaget. Detta kan leda till att skattefrihet uppkommer genom koncerninterna transaktioner, något som också ofta är syftet med transaktionen. Förfarandet går kortfattat till på följande sätt; aktiebolaget överlåter en fastighet till handelsbolaget till det skattemässiga värdet, d.v.s. ett pris som understiger marknadsvärdet, vilket leder till att det varken uppkommer vinst eller förlust i aktiebolaget. När handelsbolaget senare avyttrar denna fastighet mot ett vederlag som motsvarar marknadsvärdet eller om andelarna i handelsbolaget avyttras till ett marknadsmässigt pris

---

<sup>86</sup> Skatteverket, *Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet. vid 2006 års taxering, Del 3 s. 462ff*

<sup>87</sup> Skatteverket, *Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet. vid 2006 års taxering, Del 3 s. 462ff*

<sup>88</sup> [www.skatteverket.se](http://www.skatteverket.se)

uppkommer det en kapitalvinst som sedan delas ut skattefritt till aktiebolaget i Sverige enligt bestämmelserna om näringsbetingade andelar i kapitel 25a IL.

År 2006 prövade Skatterättsnämnden huruvida detta förfarande kan accepteras eller ej. Bakgrunden var följande; X AB äger en fastighet belägen i Stockholm vilken bolaget hyr ut. X AB äger också samtliga andelar i ett bolag som är beläget på Cypern. Tillsammans med detta cypriotiska bolag har X AB bildat ett handelsbolag i Sverige. X AB äger 0,1 procent i handelsbolaget och det cypriotiska bolaget äger resterande andelar, d.v.s. 99,9 procent. Meningen var sedan att X AB skulle överlåta fastigheten till handelsbolaget till ett underpris. Andelarna i handelsbolaget skall sedan avyttras till ett utomstående bolag, A AB, mot ett vederlag som motsvarar marknadsvärdet.

Om nämnda transaktioner genomförs ligger det i X AB:s intresse att Skatterättsnämnden tar ställning till huruvida det inträder några beskattningsekvivalenser för de inblandade parterna. I nedan angivna frågor har Skatterättsnämnden därför avgivit ett förhandsbesked.

1. X AB undrar huruvida underprisöverlåtelsen av fastigheten till handelsbolaget kan utlösa uttagsbeskattning.
2. det cypriotiska bolaget undrar huruvida det föreligger skattskyldighet i Sverige vid en avyttring av andelarna i handelsbolaget.
3. om beskattningsekvivalenser kan utlösas på annan grund.
4. vidare ställs frågan om lagen mot skatteflykt kan tillämpas på förfarandet.

Skatterättsnämnden motiverade sina beslut på följande sätt;

#### Fråga 1

23:16 st 1 IL föreskriver som ett villkor för att uttagsbeskattning skall kunna underlåtas att förvärvaren omedelbart efter förvärvet är skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet i vilken den överlåtna tillgången ingår. Detta innebär att ersättningen eller kapitalvinsten som uppkommer vid en avyttring av tillgången skall tas upp som intäkt i inkomstlaget näringsverksamhet. När det, som i förevarande fall, är ett handelsbolag som förvärvar tillgången krävs, enligt stadgandets tredje stycke, det att samtliga delägare i bolaget är omedelbart skattskyldiga i Sverige för inkomst av näringsverksamhet. Detta kan innebära problem eftersom ett av de delägande bolagen är cypriotiskt. Bolaget är att betrakta som ett utländskt bolag eftersom det beskattas på Cypern, se 2:5a IL. Bolaget är även begränsat skattskyldig i Sverige enligt 6:7 IL. Det anges dock i 6:11 st 1 IL att den som är begränsat skattskyldig i Sverige är skattskyldig för inkomst från ett fast driftsställe eller en fastighet belägen i Sverige. Eftersom handelsbolaget efter överlåtelsen äger en fastighet i Sverige så kommer det cypriotiska bolaget att vara skattskyldigt i inkomstlaget näringsverksamhet för sin del av handelsbolagets inkomster. Detta gäller oavsett om inkomsterna är att hänföra till löpande inkomster av fastigheten eller kapitalvinst vid en avyttring, 5:3 IL. Det föreligger inte heller något undantag i skatteavtalet med Cypern. Därmed anses kravet om skattskyldighet för delägande bolag uppfyllt.

Slutsatsen som nämnden drar av detta är att, under förutsättning att övriga villkor i kapitel 23 IL är uppfyllda, transaktionen inte utlöser någon uttagsbeskattning.

#### Fråga 2

Det cypriotiska bolaget är som ovan nämnts skattskyldigt i Sverige för handelsbolagets verksamhet. Eftersom nämnden anser att den ägda andelen i handelsbolaget inte är hänförlig

till eller ingående i den verksamhet som handelsbolaget bedriver så är inte det cypriotiska bolaget skattskyldigt i Sverige vid en avyttring av andelarna i handelsbolaget.

### Fråga 3

Det förutsätts att fördelningen av ersättningen efter avyttring av handelsbolaget skall ske efter den fördelning av andelarna som är föreskrivna i bolagsavtalet, d.v.s. att X AB skall ha 0,1 procent av vinsten och det cypriotiska bolaget 99,9 procent av vinsten. Vad gäller fördelningen av resultatet i bolaget råder det avtalsfrihet. Även praxis ger stöd för att det är denna fördelning som skall läggas till grund för beskattningen. Denna avtalade fördelning kan dock frångås om den innebär en obehörig inkomstfördelning eller framstår som orimlig och väsentligen betingad av skatteskäl. I dessa fall sker den skattemässiga fördelningen istället efter skälighet. Enligt praxis skall då hänsyn tas till storleken av delägarnas kapitalinsatser, intressegemenskap mellan delägarna, risktagandet i verksamheten och om fördelningen kan antas ha tillkommit för att uppnå skattefördelar.<sup>89</sup>

Genom X AB:s underprisöverlåtelse av fastigheten har detta bolag lämnat en kapitalinsats till handelsbolaget samtidigt som någon kapitalinsats inte har lämnats från det cypriotiska bolaget. Detta innebär att X AB i princip överlåter hela det latent övervärdet i fastigheten till förmån för det utländska bolaget. Eftersom det cypriotiska bolaget inte är skattskyldigt för kapitalvinst varken i Sverige eller på Cypern är syftet med transaktionen troligen att undgå beskattning av ersättningen. Mot denna bakgrund samt att de transaktioner som föregår avyttringen av handelsbolaget sker inom en koncern framstår fördelningen av ersättningen orimlig och i allt väsentligt motiverad av skatteskäl. Nämnden anser att fördelningen istället skall ske efter skälighet. Utgångspunkten för fördelningen bör då vara delägarnas insats i handelsbolaget. Således skall ingen hänsyn tas till storleken på andelarna som parterna äger i handelsbolaget.

### Fråga 4

Eftersom förfarandet kunde angripas enligt frågeställningen ovan ansåg nämnden att det saknades anledning att pröva om förfarandet kunde angripas genom en tillämpning av lagen mot skatteflykt. Skatteverket anser dock att lagen bör kunna tillämpas vid de fall det inte föreligger någon beskattningseksekvens på annan grund, d.v.s. att lagen mot skatteflykt tillämpas i andra hand.<sup>90</sup>

Jag anser att den slutsats som nämnden drar är korrekt. Det är således en orimlig fördelning av vinsten som uppkommer vid en senare försäljning. Eftersom dotterbolaget på Cypern erhåller större delen av vinsten kan dotterbolaget sedan skattefritt ge utdelning till moderbolaget i Sverige i enlighet med bestämmelserna om näringsbetingade andelar. Den transaktion som leder till att fastigheterna förs över till handelsbolaget utgör enligt mig en paketering av fastighet vilket leder till att handelsbolaget blir ett skalbolag. Handelsbolaget har aldrig haft för avsikt att behålla fastigheten. Skatterättsnämnden har i ett senare förhandsbesked kommit fram till att skalbolagsreglerna i 39a IL, men även vissa bestämmelser i kapitel 25a IL, kan vara tillämpliga vid paketering av fastigheter något som inte tidigare var möjligt.<sup>91</sup> Jag anser att detta skulle vara en relativt bra möjlighet till att komma åt denna typ av transaktioner.

---

<sup>89</sup> RÅ 2002 ref. 115

<sup>90</sup> Skatterättsnämndens förhandsbesked den 31 mars 2006

<sup>91</sup> Skatterättsnämndens förhandsbesked den 6 juli 2007

## 3.1 EG-rätt

Som bekant blev Sverige medlemmar i EU den 1 januari 1995. Samarbetet inom EU är en samverkan mellan suveräna stater och EG-fördraget är ett folkrättsligt avtal genom vilket medlemsstaterna har avstått en del av sin suveränitet till förmån för gemenskapen.<sup>92</sup> Detta medlemskap medför långtgående rättsliga konsekvenser, såsom att EG-rätten är överordnad och har företräde framför den interna rätten. Detta innebär i korthet att i synnerhet EG-rätten är en integrerad del av den svenska rätten som skapar både rättigheter och skyldigheter vilka normalt kan åberopas direkt i svenska domstolar och myndigheter av enskilda medborgare. Detta benämns att en bestämmelse har direkt effekt.<sup>93</sup> Syftet med att en bestämmelse tillerkänts direkt effekt är inte endast att de kan åberopas av enskilda i nationell domstol utan även ett sätt att garantera att de direktiv som rådet utfärdar införlivas i den interna lagstiftningen. Meningen är således att EG-rätten skall få verkan genom att den påverkar innehållet i de nationella rättsordningarna.<sup>94</sup> EG-rätten är bindande för medlemsstaterna och skall utgöra en integrerad del av den nationella rätten.<sup>95</sup>

Det viktigaste regelverket inom EU är EG-fördraget. Detta är ett så kallat ramfördrag vilket innebär att det huvudsakligen innehåller allmänna målsättningar och principer.<sup>96</sup> Fördraget förses sedan successivt med mer konkret innehåll. En av dessa målsättningar är enligt art 2 EG-fördraget att uppnå en ekonomisk gemenskap inom unionen. Som ett led i detta har en gemensam inre marknad etablerats.

### 3.1.1 Inre marknad i ett skatterättsligt perspektiv

Den inre marknaden syftar enligt artikel 14.2 EG-fördraget till att säkerställa fri rörlighet över gränserna för varor, tjänster, personer och kapital, d.v.s. de fyra friheterna. Numera räknas även etableringsfriheten in i den inre marknaden och benämns vanligen som den femte friheten.<sup>97</sup> EG-fördraget innehåller således bestämmelser som syftar till att de hinder som kan tänkas förekomma för att uppnå denna ekonomiska gemenskap avskaffas. Inom unionen eftersträvas också likabehandling och likvärdiga möjligheter till marknadstillträde. I stort har samtliga bestämmelser som syftar till att garantera friheterna tillerkänts direkt effekt.<sup>98</sup> Detta innebär att om en nationell regel strider mot någon bestämmelse i fördraget måste den sättas åt sidan och får således inte tillämpas. Värt att notera är dock att det finns ett krav om att man måste ha utnyttjat någon av fördragets rättigheter, exempelvis etablerat sig i en annan medlemsstat, för att kunna hävda att en nationell bestämmelse strider mot fördragets bestämmelser. Detta beror på att fördraget skyddar gränsöverskridande förhållanden och fördragsbestämmelserna är inte tillämpliga på rent interna förhållanden i en medlemsstat. En konsekvens av detta är att det i princip är tillåtet att behandla sina egna medborgare sämre än utländska medborgare, så kallad omvänd diskriminering.<sup>99</sup>

Något som diskvalificerar en skattskyldig från att åberopa sin rätt enligt fördraget är missbruk av någon av de rättigheter som fördraget skyddar. När missbruk anses föreligga är dock något oklart. Det finns inte heller några exempel i praxis av vad som anses utgöra ett missbruk.

<sup>92</sup> Pelin, Lars, *Skattenytt*, nr 7-8, 2004, s. 503

<sup>93</sup> Bernitz, Ulf, Kjellgren, Anders, *Europarättens grunder*, s. 79

<sup>94</sup> Ståhl, Kristina, Österman, Roger P, *EG-skatterätt*, s. 34ff

<sup>95</sup> Ståhl, Kristina, Österman, Roger P, *EG-skatterätt*, s. 21

<sup>96</sup> Ståhl, Kristina, Österman, Roger P, *EG-skatterätt*, s. 25

<sup>97</sup> Bernitz, Ulf, Kjellgren, Anders, *Europarättens grunder*, s. 29ff

<sup>98</sup> Bernitz, Ulf, Kjellgren, Anders, *Europarättens grunder*, s. 187

<sup>99</sup> Ståhl, Kristina, Österman, Roger P, *EG-skatterätt*, s. 66

Naturligtvis kan inget missbruk föreligga vid själva utövandet av en fördragsfrihet. Missbruk anses inte heller föreligga om exempelvis en etablering skett uteslutande i syfte att komma i åtnjutande av ett mer förmånligt nationellt skattesystem.<sup>100</sup>

### 3.1.2 EG-skatterätt

Det svenska medlemskapet i EU har haft stor inverkan på vår interna skatterätt. Detta gäller framförallt den indirekta beskattningen, såsom mervärdesskatten, där regleringen numera till stor del styrs av direktiv utfärdade på EG-nivå. På den direkta beskattningens område finns det ännu ingen motsvarighet till den långtgående harmonisering som föreligger på den indirekta beskattningens område. Detta innebär naturligtvis inte att medlemskapet saknar betydelse inom den direkta beskattningen. Exempelvis har fördragsbestämmelserna om fri rörlighet och kravet om icke-diskriminering stor inverkan på lagstiftaren när nya lagar stiftas. EG-domstolen har i ett flertal fall kommit fram till nationell skattelagstiftning strider mot dessa grundläggande fördragsbestämmelser. I avsaknad av harmoniserande regelverk inom EU på den direkta beskattningens område har EG-domstolens avgöranden stor betydelse för rättsutvecklingen på detta område.<sup>101</sup> När harmonisering skall ske krävs enhällighet mellan medlemsstaterna enligt art 94 EG-fördraget. Detta är en konsekvens av att medlemsstaterna inte fullt ut har avstått från sin suveräna makt på detta område och innebär således en inskränkning av principen om EG-rättens absoluta företräde.<sup>102</sup>

Ett hinder för den fria rörligheten anses föreligga när någon skatteregel negativt särbehandlar gränsöverskridande transaktioner jämfört med motsvarande rent inhemska transaktioner. Fördraget kräver således att gränsöverskridande och inhemska transaktioner behandlas på samma sätt. Fördraget uppställer dock inget krav på hur medlemsstaterna väljer att utforma sina skatteregler, varken vad gäller storleken på skatteuttaget eller omfattningen av skattebasen. Huvudsaken är att inte utländska varor, tjänster, personer etc. missgynnas av regleringen. När EG-domstolen avgör om det föreligger ett hinder mot någon av friheterna prövar domstolen huruvida ett hinder överhuvudtaget föreligger och det saknas vid denna prövning betydelse hur stort hindret är för att vara fördragsstridigt. Bedömningen kan således sägas vara mer kvalitativ än kvantitativ. Det uppställs inte heller något krav på att en viss bestämmelse alltid skall ha en hindrande effekt utan det är tillräckligt att så är fallet i vissa situationer och vid vissa förfaranden. Det är också viktigt att domstolen bedömer varje enskild skatteregel för sig. Varje enskilt fall skall prövas enligt sina egna förutsättningar. Det skall således inte göras någon jämförelse med den totala skattesituationen för personer som har respektive inte har utnyttjat någon av rättigheterna. Vilket leder till att det inte är möjligt att hävda att samma subjekt i något annat avseende åtnjuter en positiv särbehandling.<sup>103</sup>

### 3.1.3 Rättfärdigandegrunderna

En skatteregel som bevisligen utgör ett hinder för någon av friheterna kan trots detta faktum vara tillåten. Kravet är då att bestämmelsen kan rättfärdigas på någon av de grunder som EG-domstolen har utvecklat i sin praxis eller på någon grund som anges i fördraget. Domstolen har dock visat en mycket restriktiv tillämpning av dessa rättfärdigandegrunder varför det i praktiken är tämligen ovanligt att en bestämmelse godtas.<sup>104</sup>

<sup>100</sup> Se C-196/04 *Cadbury Schweppes* samt Ståhl, Kristina, *Skattenytt*, nr 10, 2007

<sup>101</sup> Ståhl, Kristina, Österman, Roger P, *EG-skatterätt*, s. 17ff

<sup>102</sup> Pelin, Lars, *Skattenytt*, nr 7-8, 2004, s. 503ff

<sup>103</sup> Ståhl, Kristina, Österman, Roger P, *EG-skatterätt*, s. 66ff

<sup>104</sup> Ståhl, Kristina, Österman, Roger P, *EG-skatterätt*, s. 68

Utöver nedan angivna möjligheter till att angripa skatteflykt och skattekringgående föreligger det även möjlighet att stifta specifika skatteflyktsregler, såsom de svenska CFC-bestämmelserna och skalbolagsreglerna, samt genomsyn, d.v.s. ett resonemang kring en transaktions verkliga innebörd. En av domstolen utvecklade princip för att angripa kringgåenden av utfärdade skattedirektiv är den så kallade principen om rättsmissbruk eller förfarandemissbruk.<sup>105</sup> Det för dock för långt för att behandlas i denna uppsats men bör ändå nämnas.<sup>106</sup>

### 3.1.3.1 I fördraget

Rättfärdigandegrunderna i fördraget behandlar endast fri rörlighet för tjänster, personer och kapital. Rättfärdigande enligt fördraget kan ges enligt artiklarna 39, 46, 55 och 58 EG-fördraget. Som grund för rättfärdigande skall det enligt artiklarna röra sig om hänsyn till allmän ordning, säkerhet eller hälsa. Det skall dock observeras att EG-domstolen hittills aldrig har godtagit en skatteregel enligt någon av de angivna artiklarna. Det är inte möjligt att enligt fördraget få ett rättfärdigande efter övervägande av ekonomisk art, således kan ingen invändning om risk för skatteflykt accepteras.<sup>107</sup>

### 3.1.3.2 Rule of reason

Som ovan nämnts har domstolen utvecklat en praxis som utvidgar området för när rättfärdigande kan ske. Domstolen har då vid sin bedömning utvecklat ett test som vanligen benämns "rule of reason" vilken tillämpas för att pröva om en fördragsstridig åtgärd kan rättfärdigas på särskild grund. Detta test tillämpas på i princip samma sätt oavsett vilken av friheterna som är uppe till bedömning. Värt att noteras är att inte heller här kan ett rättfärdigande ske på området för fri rörlighet för varor.

För att det skall vara möjligt att godta en nationell regel enligt doktrinen om rule of reason måste en del villkor vara uppfyllda. Dessa villkor fastslogs av EG-domstolen i det välkända *Gebhard*-målet. Villkoren är som följer;

- Regeln skall vara tillämplig på ett icke-diskriminerande sätt.
- Regeln skall framstå som motiverad med hänsyn till ett trängande allmänintresse.
- Regeln skall vara ägnad att säkerställa förverkligandet av den målsättning som eftersträvas.
- Regeln skall inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå denna målsättning.<sup>108</sup>

Vid bedömningen av om en regel kan rättfärdigas måste domstolen beakta såväl regelns syfte som dess utformning och tillämpningsområde.<sup>109</sup> Kravet på att regeln skall kunna tillämpas på ett icke-diskriminerande sätt leder till att en skatteregel som är öppet diskriminerande aldrig torde kunna rättfärdigas med stöd av rule of reason. Ett mål avgjort av EG-domstolen ger också stöd för detta. I målet *Royal Bank of Scotland* diskriminerades bolag med säte i andra medlemsstater öppet. Domstolen fastslog att ett rättfärdigande endast kunde ske med grund i fördraget.<sup>110</sup> Skatteregler som endast är dolt diskriminerande kan däremot rättfärdigas med tillämpning av rule of reason. Detta gäller även vid de fall som domstolen inte karakteriserar

<sup>105</sup> Se mål C-255/02 *Halifax*

<sup>106</sup> Se Ståhl, Kristina, *Skattenytt*, nr 10, 2007

<sup>107</sup> Ståhl, Kristina, Österman, Roger P, *EG-skatterätt*, s. 142-143

<sup>108</sup> Mål C-55/94 *Gebhard*, punkt 37 i EG-domstolens dom.

<sup>109</sup> Ståhl, Kristina, Österman, Roger P, *EG-skatterätt*, s. 160

<sup>110</sup> Mål C-311/97 *Royal Bank of Scotland*, punkt 32 i EG-domstolens dom.



som ett diskriminerande utan som ett hinder, en inskränkning eller dylikt av den fria rörligheten.

Kravet på att regeln skall framstå som motiverad med hänsyn till ett trängande allmänintresse innebär att den skatteregel som verkar hindrande för den fria rörligheten måste kunna vägas upp av ett mycket viktigt nationellt intresse. Detta intresse måste då väga tyngre än intresset av att upprätthålla den fria rörligheten. Det måste således ske en avvägning mellan intresset av att säkerställa den fria rörligheten och syftet bakom den nationella bestämmelsen. Att det vid denna avvägning anses föreligga ett skyddsvärt nationellt intresse är dock inte tillräckligt för att godta regeln. Den måste även uppfylla villkoren om ändamålsenlighet och proportionallitet. Detta innebär att bestämmelsen måste vara utformad på sådant sätt att den faktiskt är ägnad att uppnå det syfte som eftersträvas samtidigt som den inte får innebära ett mer ingripande hinder för den fria rörligheten än vad som är absolut nödvändigt för att det eftersträvade syftet skall kunna uppnås. Det är i synnerhet dessa krav som visat sig vara svåra för medlemsstaterna att uppnå.

EG-domstolen har kategoriskt avfärdat en del rättfärdigande grunder som medlemsstaterna har anfört. Anledningen är att domstolen ansett att dessa aldrig kan ha sådan vikt att de tar över intresset av att upprätthålla en fri rörlighet. Som ovan nämnts framgår det klart av praxis att överväganden av ekonomisk av inte kan rättfärdigas enligt någon fördragsbestämmelse. Domstolen verkar vara av samma åsikt varför de konsekvent har avfärdat yrkanden som skydd för den nationella skattebasen och att medlemsstaten befarar en förlust av skatteintäkter. Ytterligare grunder för rättfärdigande som domstolen har avvisat är att ett subjekt som blivit negativt särbehandlad blir positivt särbehandlad i något annat avseende. Det är inte heller möjligt att åberopa att den praktiska hanteringen underlättas, d.v.s. att en skattemässig särbehandling som motiveras med att administrationen underlättas godtas ej.<sup>111</sup>

Nedan redogör jag för de rättfärdigande grunder som EG-domstolen principiellt har godtagit som skydd av det nationella skatteunderlaget.

#### *Effektiv skattekontroll*

En önskan från medlemsstaterna är att det skall vara möjligt att upprätthålla en effektiv skattekontroll. Detta är också en rättfärdigande grund som domstolen principiellt har godtagit.<sup>112</sup> Domstolen har dock hittills inte accepterat någon skatteregel på denna grund eftersom det ofta brister på kravet på proportionalitet.<sup>113</sup> Något som ytterligare försvårar ett rättfärdigande på denna grund är direktiv 77/799/EEG om myndighetssamarbete. Nämda direktiv uppmanar Skatteverket och dess motsvarigheter i andra medlemsstater att samarbeta över gränserna för att kontrollera riktigheten i den skattskyldiges uppgifter. I *Futura*-målet avvisades en invändning om att direktivet är ineffektivt och är svårt att tillämpa i länder med banksekretess. Trots att denna sekretess kan innebära att det är näst intill omöjligt att upprätta ett samarbete med myndigheter i dessa stater tillbakavisade domstolen argumenten.<sup>114</sup>

Enligt Ståhl är det dock mycket osannolikt att en materiell skatteregel som på något sätt innebär en restriktion för den fria rörligheten skulle kunna rättfärdigas på denna grund. Dyliga regler har förmodligen mer framgång med motiveringen om att söka förhindra skatteflykt. Andra mer praktiska skatteregler såsom krav på viss bevisning, uppgiftslämnande etc. skulle

---

<sup>111</sup> Ståhl, Kristina, Österman, Roger P, *EG-skatte rätt*, s. 146

<sup>112</sup> Se t.ex. mål C-250/95 *Futura*

<sup>113</sup> Se t.ex. mål C-254/97 *Baxter* samt mål C-136/00 *Danner*

<sup>114</sup> Mål C-250/95 *Futura*

däremot kunna rättfärdigas med hänvisning till att en effektiv skattekontroll eftersträvas. Även här måste naturligtvis kravet på proportionalitet iakttas.<sup>115</sup>

### *Skatteflykt*

Bekymmer med skatteflykt har funnits lika länge som skatterna själva och en annan grund för rättfärdigande är just önskemålet om att förhindra skatteflykt. Exempel på svenska bestämmelser som motiveras med rädslan för skatteflykt är CFC- reglerna i kapitel 39a IL. Huruvida dessa bestämmelser strider mot EG-fördraget är inte prövat men i förarbetena framhålls att om reglerna skulle anses vara ett hinder för den fria rörligheten kan de rättfärdigas genom önskemålet om att förhindra skatteflykt. Skatterättsnämnden har därvid i ett antal förhandsbesked funnit att eftersom bestämmelserna kan träffa rent affärsmässigt motiverade etableringar i utlandet torde de inte uppfylla de krav som domstolen har ställt för rättfärdigande. Reglerna i kapitel 39a IL borde därför innehålla kriterium som tar sikte på skälen till etableringen i det enskilda fallet för att ha större möjlighet till acceptans i domstolen.<sup>116</sup> Som stöd för nämndens ståndpunkt underkändes Storbritanniens motsvarighet till bestämmelserna i kapitel 39a IL i *Cadbury Schweppes*-målet.<sup>117</sup> Det föreligger nu förslag till förändring av lagstiftningen.

EG-domstolen har ännu inte accepterat någon särbehandlande skatteregel på denna grund. Anledningen är oftast att reglerna har varit alltför oprecist eller schablonmässigt utformade. Den ifrågasatta lagtexten har således inte ansetts haft som primärt syfte att förhindra kringgående av den nationella lagtexten. Därmed skall en särbehandlande skatteregel vara riktad mot att förhindra mer utpräglade kringgåenden för att kunna godtas. En fråga som fortfarande är oklar är om domstolen är beredd att godta rent mekaniskt utformade regler eller om en prövning först måste göras angående huruvida det föreligger risk för skatteflykt i det enskilda fallet.<sup>118</sup> I *X och Y*-målet har det fastslagits att en allmän presumtion om skatteflykt eller skatteundandragande som grundas på att ett bolag eller dess moderbolag är hemmahörande i annan medlemsstat inte kan godtas.<sup>119</sup> Domstolen har även slagit fast att skatteflykt eller skatteundandragande inte kan presumeras enbart på den grunden att den skattskyldige flyttar till en annan medlemsstat.<sup>120</sup>

Denna rättfärdigandegrund skall framförallt tillämpas för att förhindra rena kringgåendetransaktioner vilket innebär att det är svårt att försvara mer generellt utformade skatteregler med skatteflyktsargument. Dylåka regler får istället söka rättfärdigande med motiveringen om skattesystemets inre sammanhang eller territorialitetsprincipen.<sup>121</sup> Domstolen har dock i senare praxis mildrat sin ståndpunkt något till att göra en helhetsbedömning av även andra potentiella rättfärdigandegrunder och därvid kommit fram till att de aktuella reglerna kan accepteras. Detta leder till att kravet om att reglerna skall riktas mot rena kringgåenden har tonats bort något.<sup>122</sup>

Denna samlade bedömning gjordes först i *Marks & Spencer*-målet<sup>123</sup> där risken för skatteflykt var en av tre grunder som anfördes för att försvara de nationella bestämmelserna. Domstolen

<sup>115</sup> Ståhl, Kristina, Österman, Roger P, *EG-skatte rätt*, s. 147

<sup>116</sup> Ståhl, Kristina, Österman, Roger P, *EG-skatte rätt*, s. 148ff

<sup>117</sup> C-196/04 *Cadbury Schweppes*. Se även Ståhl, Kristina, *Skattenytt*, nr 10, 2007

<sup>118</sup> Ståhl, Kristina, Österman, Roger P, *EG-skatte rätt*, s. 148

<sup>119</sup> Mål C-436/00 *X och Y*

<sup>120</sup> Mål C-9/02 *Lasteyrie*, punkt 51 i EG-domstolens dom

<sup>121</sup> Ståhl, Kristina, Österman, Roger P, *EG-skatte rätt*, s. 160

<sup>122</sup> Ståhl, Kristina, *Skattenytt*, nr 10, 2007

<sup>123</sup> Mål C-446/03 *Marks & Spencer*

ansåg att samtliga rättfärdigande grunder sammantagna kunde rättfärdiga de aktuella bestämmelserna. Ett senare avdömt mål är *Oy AA* där domstolen accepterade de prövade reglerna efter argument om önskemålet att förhindra skatteflykt tillsammans med ytterligare en grund för rättfärdigande.<sup>124</sup> Av dessa fall framgår således en tendens till att även generellt vekande regler, vilka inte är inriktade på att motverka rena kringgåendetransaktioner utan mer allmänt syftar till att skydda den nationella skattebasen, kan motiveras med skatteflyktsskäl om detta kombineras med en eller flera andra rättfärdigande grunder.<sup>125</sup>

#### *Skattesystemets inre sammanhang*

En rättfärdigande grund som flitigt hävdats i EG-domstolen och som de facto har accepterats som motivering för särbehandlande skatteregler är nödvändigheten att bevara skattesystemets inre sammanhang. Första gången denna grund åberopades var i *Bachmann*-målet 1992. Fallet behandlade ett avdragsförbud för premier för försäkringar som tecknats i andra medlemsstater. Eftersom det fanns en koppling mellan rätten till avdrag för premier och skatteplikt för utbetalande försäkringsbelopp så ansåg domstolen den hindrande regeln vara motiverad. Detta system ansågs av domstolen förutsätta att avdrag endast kunde medges om det kunde garanteras att det utfallande försäkringsbelopp skulle komma att beskattas. Avdragsförbudet kunde rättfärdigas eftersom det inte beskattning kunde garanteras när försäkring tecknades utomlands.<sup>126</sup>

Denna rättfärdigande grund har sedan åberopats av många medlemsstater men har aldrig senare accepterats av domstolen. Anledningen till detta har vanligen varit att det inte förelegat ett så starkt samband mellan skattefördel och skattenackdel som var fallet i *Bachmann*-målet. I detta mål förelåg det ett starkt samband p.g.a. att avdragsrätten var kopplad till skatteplikten för utfallande belopp. Hade avdragsrätten istället varit kopplad till exempelvis var den skattskyldige var bosatt vid tidpunkten för utbetalningen hade förbudet troligen inte kunnat rättfärdigas eftersom ett dylikt villkor kan leda till att den skattskyldige inte gottgörs genom framtida skattefrihet. Värt att noteras är också att domstolen i sin praxis har fastslagit att det måste föreligga ett direkt samband i det enskilda fallet vilket innebär att det inte anses tillräckligt att skattereglerna ger en acceptabel lösning för skattebetalarkollektivet i stort.<sup>127</sup>

Det faktum att EG-domstolen efter *Bachmann*-målet inte har räddat någon skatteregel med hänvisning till önskemålet om att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang kan leda till antagandet att domstolen har övergivit denna rättfärdigande grund. Detta är dock snarare ett bevis för domstolens mycket restriktiva inställning till att godta särbehandlande skatteregler. Att domstolen i senare domar refererar till denna grund indikerar på att denna rättfärdigande grund fortfarande äger tillämplighet. Detta är också Regeringsrättens mening då den har kommit fram till att de svenska pensionsförsäkringarna är förenliga med fördraget med hänvisning till *Bachmann*-målet.<sup>128</sup>

Ett viktigt syfte med de principer som utvecklades i *Bachmann*-målet är att de skall förhindra uppskov med beskattningen i fall där det inte kan garanteras att beskattning senare kommer att ske. De svenska bestämmelserna om uppskov med beskattningen för kapitalvinster för fastigheter har ett dylikt syfte. Här medges ej uppskov med beskattningen om fastigheten är belägen utomlands med argumentet att det föreligger svårigheter med att säkerställa senare

<sup>124</sup> Mål C-231/05 *Oy AA*

<sup>125</sup> Ståhl, Kristina, *Skattenytt*, nr 10, 2007

<sup>126</sup> Mål C-204/90 *Bachmann*

<sup>127</sup> Ståhl, Kristina, Österman, Roger P, *EG-skatterätt*, s. 149ff

<sup>128</sup> Se RÅ 2004 ref. 84

beskattning av uppskovsbeloppet när ersättningsfastigheten avyttras. EG-domstolen har nu kommit fram till att nämnda bestämmelser strider mot den fria rörligheten och ansågs därmed inte kunna rättfärdigas med motiveringen om skattesystemets inre sammanhang. Sannolikt hänvisades till direktivet om myndighetssamarbete.<sup>129</sup>

Sverige hävdade i *X och Y*-målet att beskattningen vid underprisöverlåtelser till egna utländska bolag krävdes för att kunna upprätthålla skattesystemets inre sammanhang.<sup>130</sup> Detta regleras numera i kapitel 53 IL om underprisöverlåtelser i inkomstslaget kapital.<sup>131</sup> Förfarandet de svenska bestämmelserna syftade till att angripa var att om en aktieägare lämnade landet och därefter avyttrade andelarna i det förvärvande bolaget kunde Sverige endast beskatta denna transaktion om bolaget var svenskt enligt tioårsreglen i 3:19 IL. Domstolen ansåg dock att det var en alltför ingripande åtgärd för att kunna godtas. Som exempel på mindre ingripande åtgärder föreslog domstolen att Sverige kunde ställa villkor för att medge skattefrihet vid dylik underprisöverlåtelse såsom kräva ställande av säkerhet eller andra garantier som syftade till att säkerställa att skatten skulle erläggas när överlåtaren slutgiltigt lämnade landet.<sup>132</sup> Domstolen kan sägas indikera att den accepterar att ett medgivet skatteuppskov skall återföras till beskattning när skattesubjekt lämnar landet men det skall dock inte tolkas så att denna typ av exitskatt generellt kommer att godtas. Det är viktigt att varje skatteregel med denna typ av effekt prövas enligt sina egna förutsättningar.<sup>133</sup>

EG-domstolen har i flera mål flaggat för att en viktig förutsättning måste vara uppfylld för att argumentet om inre sammanhang skall vinna gehör, nämligen att det inre sammanhanget måste ligga inom ramen för ett och samma skattesubjekt. I *Verkooijen*-målet avvisade exempelvis domstolen argumentet eftersom det rörde sig om två olika skatter som belastade två olika skattesubjekt. Det förelåg således inte ett sådant direkt samband mellan skattereglerna i det fall som var fallet i *Bachmann*-målet.<sup>134</sup> Det är således inte tillräckligt att det finns en skattemässig koppling mellan två skattesubjekt. Domstolen har dock i senare praxis visat en tendens till att mildra sin inställning något. Domstolen har nämligen, efter att den konstaterat att det rör sig om olika skattesubjekt, gått vidare i sin prövning och avvisat åberopandet om ett inre sammanhang även på andra grunder. Denna utvidgade prövning hade inte behövt ske om domstolen redan från början helt uteslutit att beakta situationer för olika skattesubjekt.

### *Territorialitetsprincipen*

En annan möjlighet till att rättfärdiga särbehandlande skatteregler är att åberopa den skattemässiga territorialitetsprincipen. Territorialitetsprincipen innebär en rätt för medlemsstaterna att beskatta inkomster som genererats inom deras respektive territorier.<sup>135</sup> Denna princip tillämpades i *Futura*-målet där luxemburgska regler för förlustavdrag prövades.<sup>136</sup> Reglerna behandlade den situationen att ett bolag, som är beläget i en annan medlemsstat, har ett fast driftsställe i Luxemburg. Bestämmelserna innebar då att vid beskattningen av detta utländska bolags fasta driftsställe vägra avdrag för kostnader och förluster som hänförs till den verksamhet som bedrivs i bolagets hemland. Eftersom inkomster från denna verksamhet inte beskattas i det land där driftsstället är beläget ansågs

<sup>129</sup> Ståhl, Kristina, Österman, Roger P, *EG-skatterätt*, s. 151

<sup>130</sup> Mål C-436/00 *X och Y*

<sup>131</sup> Se avsnitt 2.1.1.4

<sup>132</sup> Punkten 59 i EG-domstolens dom

<sup>133</sup> Ståhl, Kristina, Österman, Roger P, *EG-skatterätt*, s. 152

<sup>134</sup> Se t.ex. mål C-35/98 *Verkooijen*, punkt 56-58 i EG-domstolens dom.

<sup>135</sup> C-231/05 *Oy AA*, punkt 47 i EG-domstolens dom.

<sup>136</sup> Mål C-250/95 *Futura*

territorialitetsprincipen kunna försvara reglerna i Luxemburg. I detta mål är det dock något oklart om domstolen tillämpade territorialitetsprincipen som rättfärdigandegrund eller om den ansåg att eftersom de ifrågasatta bestämmelserna var utformade i enlighet med denna princip så kunde det inte anses föreligga någon negativ särbehandling överhuvudtaget.<sup>137</sup>

Ett annat mål som behandlar resultatutjämning mellan subjekt belägna i olika stater är det ovan nämnda *Marks & Spencer*. I detta fall ansågs de brittiska reglerna om förlustutjämning med koncernbidrag kunna försvaras med stöd av territorialitetsprincipen. Motiveringen var att eftersom Storbritannien inte kan beskatta dotterbolags vinster så skall inte heller dotterbolags underskott beaktas i Storbritannien.<sup>138</sup> Till skillnad från vad domstolen fann i *Futura* menade den dock här att det faktum att det land där moderbolaget är beläget inte beskattade vinster som uppkom i de utländska dotterbolagen inte självständigt kunde motivera att avdrag vägrades för förluster som uppkom i dessa bolag. I *Futura* däremot räckte detta som argumentet för att driftställestaten inte skulle behöva beakta förluster i bolagets hemland. Den troligaste förklaringen till detta är att *Futura*-målet behandlade källstatens skyldigheter att beakta förluster som är uppkomna i bolagets hemland, medan det i *Mars & Spencer* istället var fråga om hemlandets skyldighet att beakta förluster uppkomna utomlands. I *Marks & Spencer*-målet var det således inte tillräckligt med en hänvisning till territorialitetsprincipen utan domstolen gjorde en helhetsbedömning av samtliga argument som framförts för att motivera avdragsförbudet för förluster som uppkommit i utländska dotterbolag. Domstolen konstaterade därvid att det fanns tre grunder för att försvara dessa bestämmelser vilka tillsammans ledde till att bestämmelserna angås motiverade av tvingade hänsyn till allmänintresset samt att kravet på ändamålsenlighet var uppfyllt.

1. Avdragsförbudet var ett led i fördelningen av beskattningsrätten mellan de inblandade staterna
2. Förbudet undanröjde risken för att samma förlust skulle beaktas två gånger, d.v.s. i både dotter- och moderbolagsstaten samt
3. Förbudet hindrade koncerner från att systematiskt överföra förluster till bolag i andra länder med hög skattetas där värdet av förlusterna ur skattesynpunkt är högst.<sup>139</sup>

Den helhetsbedömning och det resonemang som domstolen utförde i *Marks & Spencer* skall troligen ses fristående från territorialitetsprincipen. Detta innebär att domstolen förmodligen inte syftade till att precisera principens innehåll utan mer fritt gjorde en bedömning av det som anförts i målet. Det är därför fortfarande relativt oklart vad domstolen kräver för att territorialitetsprincipen skall kunna rättfärdiga regler som inverkar negativt på den fria rörligheten. I enlighet med domstolens resonemang i *Futura*-målet måste det dock anses korrekt att en stat skall äga rätt att beskatta de värden som uppkommer i en näringsverksamhet som bedrivs i landet. Om staten måste medge skattefrihet även för överföringar som leder till att skatteunderlaget definitivt försvinner från landet riskeras beskattningen, därav ansågs det nödvändigt att acceptera dessa bestämmelser.<sup>140</sup>

Ur ett svenskt perspektiv föreligger det en del skatteregler som eventuellt kan motiveras med stöd av territorialitetsprincipen, såsom 22:5 IL. Bestämmelsen reglerar uttagsbeskattning av näringsstillgångar som lämnar den svenska beskattningssfären. Här krävs som ovan nämnts att köparen vid en underprisöverlåtelse måste vara omedelbart skattskyldig i Sverige enligt 23:16 IL för att det skall vara möjligt att underlåta uttagsbeskattning. Dessa bestämmelser kan sägas

<sup>137</sup> Se punkt 22 i EG-domstolens dom samt Ståhl, Kristina, *EG-skatterätt*, s. 156.

<sup>138</sup> Dahlberg, Mattias, *Skattenytt*, nr 7-8 2006 s. 274ff

<sup>139</sup> Ståhl, Kristina, Österman, Roger P, *EG-skatterätt*, s. 156ff

<sup>140</sup> Ståhl, Kristina, Österman, Roger P, *EG-skatterätt*, s. 158

ha ett nära samband med principen om källstatens beskattningsföreträde vad gäller inkomster från näringsverksamhet som bedrivs i landet. Källstatsprincipen har i sin tur klara likheter med territorialitetsprincipen. I den internationella skatterätten är källstatsprincipen mycket vedertagen och har ett strakt skydd i OECD:s modellavtal.<sup>141</sup> EG-domstolen har också i många domar uttalat en respekt för den internationella skatterättens principer vilket talar för att domstolen skulle vara beredd att godta de svenska bestämmelserna. Det är däremot mer oklart om territorialitetsprincipen kan rättfärdiga bestämmelser som leder till att uttagsbeskattning kan ske på inkomster som uppkommit utomlands. Vad gäller exempelvis inkomster som har uppkommit hos fasta driftsställen utomlands till svenska bolag är den svenska beskattningsrätten sekundär, i enlighet med källstatsprincipen, i förhållande till beskattningsrätten i den stat där driftsstället är beläget. Här är det förmodligen problematiskt att rättfärdiga att uttagsbeskattning skall ske om exempelvis det fasta driftsstället till följd av ett byte av bolagets avtalshemvist och därmed lämnar den svenska beskattningssfären med stöd av territorialitetsprincipen.<sup>142</sup>

Ett i sammanhanget viktigt och nyligen avdömt mål är det så kallade *Oy AA*-målet.<sup>143</sup> Målet behandlade gränsöverskridande koncernbidrag där de finska bestämmelserna prövades. De föreskriver att ett dotterbolag med hemvist i Finland har rätt att från sin skattepliktiga inkomst dra av ett koncernbidrag som detta bolag lämnar till sitt moderbolag under förutsättning att även moderbolaget har sitt säte i Finland.<sup>144</sup> Omständigheterna var kort följande; ett i Storbritannien hemmahörande bolag ägde indirekt samtliga andelar i det finländska bolaget *Oy AA*. Eftersom det brittiska bolaget gick med förlust så avsåg det finländska dotterbolaget att lämna ett koncernbidrag till det brittiska moderbolaget. Frågan som då uppkom var om det finländska bolaget kunde lämna detta koncernbidrag med avdragsrätt och ytterst om det finländska kravet på att dotterbolaget och moderbolaget måste vara finländska bolag var förenligt med etableringsfriheten. Domstolen fäste här stor vikt vid syftet bakom de finländska bestämmelserna. Syftet var att undanröja skatterättsliga nackdelar för Finland som berodde på koncernstrukturen. Finland menade att i en gränsöverskridande situation uppkommer det svårigheter med att kontrollera att bidraget beskattas i mottagarstaten. Att göra avdragsrätten beroende på var moderbolaget har sin hemvist konstaterade domstolen utgör en inskränkning av etableringsfriheten. Domstolen prövade sedan om denna inskränkning kunde rättfärdigas med stöd av territorialitetsprincipen och slog fast att det inte skall vara möjligt för bolag att välja i vilken medlemsstat den vill att ett underskott skall beaktas. Detta ansågs äventyra en välavvägd fördelning av beskattningsrätten. Med detta menar domstolen att eftersom de prövade reglerna syftar till att förebygga ageranden som äventyrar Finlands rätt att beskatta verksamhet som bedrivs inom dess territorium kan de finländska bestämmelserna rättfärdigas med stöd av territorialitetsprincipen. Domstolen fall även att nämnda regler var proportionerliga med hänsyn till de ändamål som eftersträvades.<sup>145</sup>

### **3.1.4 Exitskatter**

Exitskatt kan aktualiseras i de fall då en skattskyldig, individ eller företag, antingen har fått beskattningstidpunkten skjuten på framtiden eller äger någon form av orealiserad vinst i en tillgång såsom fastigheter och aktier, när denne lämnar landet. I nämnda fall kan den skattskyldige vara intresserad av att lämna den jurisdiktion där skatteuppskovet erhållits eller

<sup>141</sup> Se artikel 7 i modellavtalet om beskattning av rörelse.

<sup>142</sup> Ståhl, Kristina, Österman, Roger P, *EG-skatterätt*, s. 158ff

<sup>143</sup> C-231/05 *Oy AA*

<sup>144</sup> Punkt 17 i EG-domstolens dom

<sup>145</sup> Dahlberg, Mattias, *Skattenytt*, nr 10, 2007

den latent vinsten har uppkommit för att lyfta den inkomsten i ett annat land där beskattningen är mildare. Det är nämnda förfaranden som exitskatter syftar till att förhindra och innebär att beskattning sker av vinsten eller inkomsten som om realisation har skett i samband med utflyttningen. En exitskatt är således en metod för att tillgodose det nationella skatteanspråket mot skattskyldiga som lämnat landet.<sup>146</sup> En exitskatt omfattar alla som är obegränsat skattskyldig och är vanligen inte diskriminerande. En exitskatt måste således inte vara diskriminerande för att vara otillåten utan det är tillräckligt att åtgärden verkar negativt på den fria rörligheten. Effekten av en exitskatt är att det fördyrar utflyttningen till annat land och riskerar därmed att en begränsning i viljan att nyttja de grundläggande friheterna.<sup>147</sup>

Ett i sammanhanget viktigt mål är *Lasteyrie* där frågan om exitskatter ställdes på sin spets.<sup>148</sup> Målet behandlade de franska exitskattereglerna vilka föreskriver att den som varit bosatt i Frankrike minst sex av de senaste åren lämnar landet och vid utflyttningen har en relativt stor andel i ett franskt bolag eller ägt sådan andel de senaste fem åren skall anses ha avyttrat andelarna i samband med emigrationen och därmed realiserat motsvarande kapitalvinst. Detta innebär att den skattskyldige beskattades i Frankrike för den latent vinsten. Hade den skattskyldige istället fortsatt sin bosättning i Frankrike hade ingen beskattning skett fören vid avyttringen av andelarna. Frankrike motiverade reglerna med hänvisning till önskemålet om att förhindra skatteflykt samt önskemålet om att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang. Domstolen avvisade dessa motiveringar och ansåg att reglerna verkade avskräckande och stred därmed mot etableringsfriheten. Det bör dock tilläggas att domstolen lade stor vikt vid att det uppgivna syftet med reglerna inte var att säkerställa beskattningen av värdeökningen som uppkommit i Frankrike också skulle komma att beskattas i Frankrike. Syftet var till synes istället att söka förhindra utflyttningar från Frankrike företagna av skatteskal.<sup>149</sup> Syftet var således inte att säkerställa att uppskovet i sig blir definitivt såsom syftet bakom de svenska bestämmelserna om återtagande av tidigare medgivna uppskov med beskattningen av andelsbyten när andelsägaren emigrerar från Sverige. Något som kan anses vara märkvärdigt är att de i detta fall prövade bestämmelserna tillhör de mildaste exitskattereglerna som står att finna.<sup>150</sup> Detta torde enligt mig innebära att domstolen med detta fall har lagt en mycket låg toleransnivå vad gäller acceptans av exitskatter. Det kan även diskuteras vilka konsekvenser detta fall får för den svenska bestämmelsen i 3:19 IL där den så kallade tioårsregeln finns vilken är en form av exitskatt.<sup>151</sup>

Ett intressant svenskt fall av exitskatt är den avskattning som sker på personaloptioner vid utflyttning från Sverige.<sup>152</sup> Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked kommit fram till att denna exitskatt är oförenlig med EG-rätten.<sup>153</sup> Det ligger nu ett förslag till förändring av lagstiftningen på området.<sup>154</sup>

---

<sup>146</sup> Mutén, Leif, *Skattenytt*, nr 5, 2004, s. 294ff

<sup>147</sup> Mutén, Leif, *Skattenytt*, nr 5, 2004, s. 294ff

<sup>148</sup> Mål C-9/02 *Lasteyrie*

<sup>149</sup> Se punkterna 64-66 i EG-domstolens dom

<sup>150</sup> Ståhl, Kristina, Österman, Roger P, *EG-skatterätt* s. 151ff

<sup>151</sup> Dahlberg, Mattias, *Skattenytt*, nr 5, 2004, s. 286

<sup>152</sup> Se Lindberg, Lillon, Horvart, Alexander, *Skattenytt*, nr 4, 2007, s. 157ff

<sup>153</sup> Skatterättsnämndens förhandsbesked den 26 september 2006

<sup>154</sup> Ds 2006:23

## 4.1 Analys

Efter redogörelsen ovan av gällande rätt i Sverige samt aktuell praxis från EG-domstolen följer en analys med de slutsatser som jag drar med hänsyn till uppsatsens kärnfrågor och syfte.

### 4.1.1 Kravet på omedelbar skattskyldighet i Sveriges förenlighet med EG-rätten

Kravet på omedelbar skattskyldighet i Sverige fordrar att förvärvaren skall ha stark koppling till Sverige för att få beskattningstidpunkten uppskjuten och undgå uttagsbeskattning genom en underprisöverlåtelse. Om förvärvaren istället är skattskyldig i någon annan medlemsstat inom EU är således de förmånliga bestämmelserna om underprisöverlåtelser inte tillämpliga. Detta leder enligt mig till att bestämmelserna i kapitel 23 IL gör att en nationell underprisöverlåtelse blir mer skatterättsligt gynnad än om transaktionen är gränsöverskridande inom EU. Denna särbehandling är något som jag anser klart strider mot den fria rörligheten inom EU och då i synnerhet etableringsfriheten. Med detta menar jag att kravet på omedelbar skattskyldighet i Sverige som finns i 23:16 IL verkar inskränkande på den fria rörligheten inom EU.

Frågan är även om detta krav kan anses utgöra en exitskatt. Det kan naturligtvis föreligga en latent vinst i de tillgångar som överläts och för att kunna utgöra en exitskatt måste detta övervärde skattas av p.g.a. att tillgången lämnar landet och således riskerar att undgå svensk beskattning. Hade tillgången stannat kvar inom Sveriges gränser hade en underprisöverlåtelse kunnat ske, om samtliga andra krav var uppfyllda, och därmed skulle ingen beskattning ske. Syftet med den svenska bestämmelsen torde inte vara att förhindra utflyttningar från Sverige företagna av skatteskal, såsom var fallet i *Lasteyrie*-målet, utan istället att säkerställa att värden som genererats i Sverige skall beskattas i Sverige. Men mot bakgrund av att domstolen i *Lasteyrie*-målet underkände de prövade bestämmelserna och att dessa regler var en mild grad av exitskatt anser jag att domstolen har satt sin tolerans nivå vad gäller bestämmelser med dylik konsekvens relativt lågt. Detta leder enligt mig till att kravet i 23:16 IL utgör en exitskatt. Det faktum att beskattning sker p.g.a. att en tillgång lämnar landet vid en gränsöverskridande transaktion anser jag styrker min åsikt. Därav drar jag slutsatsen att kravet på omedelbar skattskyldighet i Sverige har en avskräckande effekt för skattskyldiga när det gäller sin rätt att utöva sina rättigheter enligt fördraget och är därmed inte förenligt med EG-rätten.

Följdfrågan är då om doktrinen om rule of reason kan rättfärdiga detta krav om Sverige skulle ställas till svars för denna särbehandling inför EG-domstolen. Det troligaste är enligt min mening att Sverige då skulle motivera bestämmelsen med skyddet för den svenska skattebasen. Detta är dock en rättfärdigande grund som domstolen konsekvent har avvisat eftersom upprätthållandet av den fria rörligheten inom unionen anses väga tyngre än nationella överväganden av rent ekonomisk art. Den andra grunden för rättfärdigande är troligen önskemålet om att förhindra skatteflykt. För att denna grund skall vinna gehör hos domstolen krävs det att bestämmelsen syftar till att förhindra mer utpräglade situationer av kringgående och jag misstänker att regeln är något för generellt utformad för att accepteras. Det faktum att domstolen ännu inte har godtagit någon särbehandlande skatteregel med denna grund som enda motivering innebär enligt mig att utsikterna att lyckas i detta fall torde vara relativt små. En motivering med önskemålet om ett upprätthållande av skattesystemets inre sammanhang ser jag som nästintill utsiktslös eftersom det inte föreligger något direkt



samband mellan skattefördel och skattenackdel. I *Bachmann*-målet, där rättfärdigande kunde ske på denna grund, förelåg det ett strakt samband eftersom avdragsrätten var kopplad till skatteplikten. Sverige skulle troligen stödja sitt åberopande om skattesystemets inre sammanhang med att senare beskattning inte kan garanteras. Med hänsyn till att direktivet om myndighetssamarbete föreskriver att medlemsstaterna är skyldiga att samarbeta i dylika fall misstänker jag att möjligheten till acceptans inte är särskilt stor.

Det föreligger enligt mig större möjlighet till rättfärdigande med stöd av territorialitetsprincipen. Kravet på omedelbar skattskyldighet i Sverige kan sägas grunda sig i tänkesättet om källstatens beskattningsföreträde. Territorialitetsprincipen har ett liknande syfte då den innebär att de inkomster som uppkommer inom en medlemsstats gränser även skall äga rätt att beskatta denna inkomst. De värden som finns i tillgångar som blir föremål för gränsöverskridande transaktioner har vanligen genererats inom Sveriges gränser varför Sverige i första hand måste äga beskattningsrätten till dessa värden. Därmed anser jag att en argumentation som utgår från källstatsprincipens och territorialitetsprincipens syften har relativt stor möjlighet att vinna gehör i domstolen. Det faktum att domstolen i det nyligen avdömda målet *Oy AA* accepterade de prövade bestämmelserna med stöd av territorialitetsprincipen anser jag tala för att Sverige fått ett bättre argumentationsutrymme.

Det har även visats att domstolen numera är beredd att göra en helhetsbedömning, såsom skedde i *Marks & Spencer*, av samtliga i målen åberopade rättfärdigandegrunder. Detta innebär enligt mig att ett rättfärdigande skulle kunna vara möjligt om domstolen beaktade både önskemålet att förhindra skattflykt och territorialitetsprincipen som motivering för kravet om omedelbar skattskyldighet i Sverige.

Något som är väldigt viktigt vid bedömningen av om en särbehandlande bestämmelse skall kunna godtas är det uttalade syftet med reglerna. Detta har i ett stort antal fall från domstolen varit av avgörande betydelse för utfallet.<sup>155</sup> Syftet bakom kravet på omedelbar skattskyldighet i Sverige är naturligtvis att garantera tillgångars latent övervärde, vilka har genererats inom Sveriges gränser, blir beskattade i Sverige. Det är således ett sätt att skydda den svenska skattebasen. Reglerna kan enligt mig anses förebygga ageranden som äventyrar Sveriges rätt att beskatta värden som uppkommer dess territorium. Detta synsätt ligger även i linje med vad domstolen anförde i *Oy AA*.

Ett annat krav som måste vara uppfyllt för att bestämmelsen skall vinna acceptans är att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att garantera svensk beskattning, d.v.s. regeln måste vara proportionerlig. Jag anser att inkomster som genererats i Sverige även i första hand skall komma att beskattas i Sverige samt att det inte skall vara möjligt att föra över tillgångar till andra länder med syfte att nå mildare beskattning. Sverige har ett högt skattetryck, högre än de flesta länder. Därav är det enligt mig troligt att ett dylikt agerande kan verka lockande. Därför anser jag att bestämmelsen är proportionerlig i förhållande till sitt syfte och går inte utöver vad som är nödvändigt.

Sammanfattningsvis anser jag att kravet på omedelbar skattskyldighet i Sverige i 23:16 IL utgör en inskränkning i etableringsfriheten samt har karaktären av en exitskatt. Denna särbehandling kan troligen rättfärdigas med stöd av territorialitetsprincipen eftersom det är inkomster som genererats inom Sveriges gränser.

---

<sup>155</sup> Se exempelvis C-231/05 *Oy AA* ovan.

#### **4.1.2 Begreppet verksamhetsgrens förenlighet med EG-rätten**

Vad som anses utgöra en verksamhetsgren enligt 23:17 IL avgörs av den svenska nationella rätten i första hand. Vad som anses utgöra en verksamhetsgren enligt svensk rätt har utförligt redogjorts för ovan. Genom att fusionsdirektivet implementerades i lag (1998:1603) om beskattning vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser gavs begreppet samma innebörd som den svenska, d.v.s. den som anges i 2:25 IL, trots att begreppet har en annan innebörd i direktivet. Samtidigt har begreppet rörelse i 2:24 IL inte någon motsvarighet i direktivet. Direktivet utgår, enligt artikel 2 c) i direktivet, från att den överförda tillgången från en organisatorisk synpunkt utgör en oberoende verksamhet, d.v.s. en verksamhet som kan fungera på egen hand, samtidigt som den svenska lagtexten kräver att det som överläts måste lämpa sig för att avskiljas. Detta torde innebära att bedömningen enligt direktivet tar sikte på om enheten rent organisatoriskt kan fungera som en självständig verksamhet. Att direktivet inte heller innehåller någon motsvarighet till begreppet rörelse snävar in tillämpningsområdet ytterligare. Det föreligger således betydande skillnader mellan den svenska definitionen och direktivets definition av verksamhetsgren. Detta direktiv är ett så kallat minidirektiv vilket innebär att medlemsstaterna får införa bestämmelser som är generösare för de skattskyldiga än de bestämmelser som finns i direktivet men inte tvärtom.<sup>156</sup>

Direktivet behandlar inte underprisöverlåtelser men begreppet verksamhetsgren uppträder vid såväl verksamhetsavyttringar som i samband med underprisöverlåtelser. Detta innebär att definitionen är gemensam för de båda transaktionsformerna trots att det endast är verksamhetsavyttringar som behandlas i direktivet.

Det som jag finner problematiskt är att det nationella begreppet som tillämpas vid underprisöverlåtelser inte har reglerats av gemenskapsrätten samtidigt som samma begrepp i ett annat sammanhang har reglerats av denna rätt. Att domstolen har jurisdiktion vid fall då direktivet tillämpas, d.v.s. vid verksamhetsavyttringar, och svårigheter möts av verksamhetsbegreppet i dessa fall är det, enligt mig, tämligen självklart att domstolen har behörighet att ta upp frågan till prövning. Men frågan är då om EG-domstolen kan anses ha jurisdiktion över detta begrepp när det tillämpas vid underprisöverlåtelser samt om begreppet måste tolkas EG-konformt även i de fall begreppet tillämpas utanför direktivets tillämpningsområde.

Vad gäller frågan om begreppet verksamhetsgren skall tolkas EG-konformt även när det tillämpas utanför direktivets tillämpningsområde gjorde Regeringsrätten ett intressant uttalande i RÅ 2000 ref. 23. Yttrandet var angående just fusionsdirektivets betydelse vid tolkningen av svensk rätt. Rätten fastslog att när svensk lagstiftning reglerar både fall som omfattas av ett direktiv och andra liknande fall som inte omfattas så måste en konform tolkning ske även i det senare fallen. Frågan är då om en underprisöverlåtelse kan anses vara ett fall som liknar en verksamhetsavyttring? Vad som utgör en underprisöverlåtelse har redogjorts för grundligt ovan. En verksamhetsavyttring är däremot en inkrämsöverlåtelse där vederlaget består av andelar i det förvärvande bolaget. I svensk lagstiftning föreligger ett krav på att ersättningen skall vara marknadsmässig enligt 38:2 IL, något liknande krav stipuleras naturligtvis inte vid en underprisöverlåtelse. Vid en underprisöverlåtelse föreligger inte heller något krav på hur ersättningen skall erhållas. Det är således två helt olika transaktionstyper men eftersom båda transaktionsformerna utmynnar i att tillgångar överläts till en förvärvare om än ersättningens storlek och form är olika så anser jag att detta är ett sådant likartat fall som Regeringsrätten uttalar sig om i sin dom. Det är ju också samma begrepp som ligger till

<sup>156</sup> Ståhl, Kristina, *Fusionsdirektivet*, s. 127ff

grund för båda transaktionerna. Detta torde enligt mig leda till att begreppet verksamhetsgren alltid skall tolkas EG-konformt enligt Regeringsrätten oavsett i vilket sammanhang det tillämpas. Det faktum att begreppet definieras i kapitel 2 IL där många begrepp och termer förklaras talar för att det skall vara samma innebörd i begreppet oavsett var i lagtexten det uppträder. Detta sammantaget med det ovan anförda anser jag att begreppet verksamhetsgren skall tolkas EG-konformt i samtliga fall där det tillämpas.

Jag anser fallet *Leur-Bloem*<sup>157</sup> intressant i detta sammanhang eftersom domstolen här prövade om de hade jurisdiktion över begrepp som var hämtade från gemenskapsrätten. Domstolen anförde att det var angeläget att begrepp som hämtats från denna rätt tolkas på samma sätt oberoende under vilka omständigheter de tillämpas. Det skall således inte finnas olika tolkningar för begrepp som hämtats från EG-rätten. Därav fann domstolen sig behörig att avgöra tolkningsfrågan. Problemet är att vid en tillämpning av begreppet verksamhetsgren i samband med en underprisöverlåtelse är detta utanför direktivets tillämpningsområde. Underprisöverlåtelser är till och med en transaktionsform som inte är reglerad av gemenskapsrätten överhuvudtaget. Det är dock utan tvekan ett begrepp som omfattas av EG-rätten och eftersom domstolen så tydligt anförde i *Leur-Bloem* att det inte får förekomma olika tolkningar av begreppen inom EU samt att begreppet enligt mig skall tolkas EG-konformt i samtliga fall där det förekommer anser jag att domstolen äger rätt att pröva tolkningsfrågan.

---

<sup>157</sup> Mål C-28/95 *Leur-Bloem*

## 5.1 Källförteckning

Offentligt tryck m.m.

### Europeiska Unionen

Fördraget om upprätthållandet av Europeiska gemenskapen av den 25 mars 1975 (EG-fördraget)

Rådets direktiv 90/435/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 (Fusionsdirektivet)

Rådets direktiv 77/799/EEG om skyldigheten för myndigheter i olika medlemsstater att samarbeta över gränserna (Samarbetsdirektivet)

### Sverige

Prop. 1998/99:15 Omstruktureringar och beskattning

Prop. 2007/08:12 Vissa kapitalskattefrågor

SOU 1998:1 Omstruktureringar och beskattning

Ds 2006:23 Slopad avskattning för personaloptioner

### Litteratur

Andersson, Mari, Saldén, Anita E, Tivéus, Ulf, *Inkomstskattelagen – En kommentar. Del*, Upplaga 6, Norstedts Juridik AB, 2006

Bernitz, Ulf, Kjellgren, Anders, *Europarättens grunder*, Upplaga 2, Norstedts Juridik AB, 2002

Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning – En lärobok*, Studentlitteratur, 2005

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, Upplaga 11, Studentlitteratur, 2007

Påhlsson, Robert, *Inledning till skatterätten*, Upplaga 3, Iustus Förlag AB, 2003

Ståhl, Kristina, *Fusionsdirektivet*, Iustus Förlag AB, 2005

Ståhl, Kristina, Österman, Roger P, *EG-skatterätt*, Upplaga 2, Iustus Förlag AB, 2006

Skatteverket, *Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2006 års taxering, Del 3*, 2006

Wiman, Bertil, *Beskattning av företagsgrupper*, Norstedts Juridik AB, 2002

### Skatterättsnämnden

Förhandsbesked den 13 februari 2003 RSV:s rättsfallsprotokoll 13/03

Förhandsbesked den 29 juni 2005

Förhandsbesked den 31 mars 2006

Förhandsbesked den 6 juli 2007

### Tidskrifter

Virin, Niclas, *Skattennytt*, nr 4, 2004

Mutén, Leif, *Skattennytt*, nr 5, 2004

Pelin, Lars, *Skattennytt*, nr 7-8, 2004, s. 503

Dahlberg, Mattias, *Skattennytt*, nr 7-8 2006

Lindberg, Lillon, Horvart, Alexander, *Skattennytt*, nr 4, 2007

Dahlberg, Mattias, *Skattennytt*, nr 10, 2007

Ståhl, Kristina, *Skattennytt*, nr 10, 2007

## Övrigt

[www.skatteverket.se](http://www.skatteverket.se)

### Rättsfall

#### **EG-domstolen**

C-204/90 *Bachmann*

C-55/94 *Gebhard*

C-28/95 *Leur-Bloem*

C-250/95 *Futura*

C-254/97 *Baxter*

C-311/97 *Royal Bank of Scotland*

C-35/98 *Verkooijen*

C-136/00 *Danner*

C-436/00 *X och Y*

C-9/02 *Lasteyrie*

C-255/02 *Halifax*

C-196/04 *Cadbury Schweppes*

C-446/03 *Marks & Spencer*

C-231/05 *Oy AA*

#### **Regeringsrätten**

RÅ 2002 ref. 115

RÅ 2002 not 210

RÅ 2003 not 132

RÅ 2004 ref. 1

RÅ 2004 ref. 140

RÅ 2004 not. 197

RÅ 2004 ref. 84