



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Maria Kardell

Det svenska verksamhetskravet
vid andelsbyten
- förenligheten med EG - rätten

Examensarbete
20 poäng

Handledare
Professor Sture Bergström
Doktorand Anette Bruzelius

Ämnesområde
Skatterätt

Termin
VT 02

Innehåll

INNEHÅLL	2
SAMMANFATTNING	1
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	5
1.1 Bakgrund	5
1.2 Syfte och frågeställning	6
1.3 Metod	6
1.4 Disposition	6
1.5 Avgränsning	7
1.6 Skatterätten i ett EG – rättsligt sammanhang	7
2 UTGÅNGSPUNKT – SVENSK RÄTT	9
2.1 De speciella fåmansföretagarreglerna	9
2.1.1 Bakgrund	9
2.1.2 Kvalificerad aktie	10
2.2 Andelsbyten	10
2.2.1 Allmänt	10
2.2.2 Säljare och köpare	10
2.2.3 Återföring av uppskovsbeloppet	11
2.3 Säkerställande av fördelningsreglernas tillämplighet	11
2.3.1 Tidigare dispens	11
2.3.2 Skatteundandragande	12
2.3.3 Exemplifiering av skatteundandragande	12
3 DET EG – RÄTTSLIGA FUSIONS DIREKTIVET	15
3.1 Allmänt	15
3.2 Särskild skatteflyktsbestämmelse i artikel 11	15
3.3 Verksamhetskravets förenlighet med fusionsdirektivet	16
3.3.1 Rättfärdigande med hänsyn till kommersiella skäl	17
3.3.2 Verksamhetskravet och proportionalitetsprincipen	18

4	EG- RÄTTEN DISKRIMINERINGS- OCH RESTRIKTIONSFÖRBUD	20
4.1	Diskrimineringsförbudet	20
4.2	Restriktionsförbudet	20
4.3	Rätten till fri etablering	21
4.3.1	Gränsdragningen gentemot de fria kapitalrörelserna	21
4.3.2	Artikel 43	22
4.4	EG – rättens regler om fri rörlighet för kapital	23
4.4.1	Allmänt	23
4.4.2	Rättspraxis angående de fria kapitalrörelserna	24
4.5	Omständigheter som kan rättfärdiga restriktioner	25
4.5.1	Enligt EG – fördraget	25
4.5.2	Rule of Reason	26
4.6	Verksamhetskravets förenlighet med den fria rörligheten	29
4.6.1	En otillåten restriktion	29
4.6.2	Ett objektiva rättfärdigande	30
5	AVSLUTNING	33
5.1	Allmänt	33
5.2	Verksamhetskravets funktion i svensk rätt	33
5.3	Förenligheten med art 11 i fusionsdirektivet	34
5.4	Restriktionsförbud	36
	BILAGA A	38
	LITTERATURFÖRTECKNING	40
	Offentligt tryck	40
	EG – Direktiv	40
	Litteratur	40
	Artiklar	41
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	42
	Rättsfall från Regeringsrätten	42
	EG – domstolen	42

Sammanfattning

I denna uppsats undersöks om det svenska verksamhetskravet vid andelsbyten, som återfinns i 49:10 samt 49:27 IL, strider mot EG – rätten. Verksamhetskravet reglerar den situation då avyttringen avsett en kvalificerad andel i ett fåmansföretag och säljaren efter andelsbytet äger andelar med en fjärdedel av rösterna eller mer i det köpande företaget. Kravet innebär att det köpande företags verksamhet måste till huvudsaklig del bestå av rörelse, vilket gäller t.o.m. utgången av det tjugonde året efter förvärvet. Om en förändring av verksamheten sker tas uppskovsbeloppet upp till beskattning.

Syftet med införandet av verksamhetskravet är att vid andelsbyten säkerställa tillämpligheten av de särskilda fördelningsregler som gäller vid avyttring av kvalificerad aktie i fåmansföretag.

Tidigare var fåmansföretagardelägare av kvalificerade aktier i princip utestängda från möjligheten att få uppskov med reavinsten vid andelsbyten. Den dispensmöjlighet som då användes gav inget utrymme för användning av uppskovstekniken, då någon del av vinsten skulle tas upp som intäkt av tjänst. Detta förfarande kunde inte upprätthållas med hänsyn till det EG – rättsliga fusionsdirektivet.

När dessa två regelsystem skall appliceras på samma situation, uppstår en konflikt, vilket lagstiftaren genom införandet av verksamhetskravet avser att förhindra. Att få uppskov med vinsten anses nämligen vara förenat med svårigheter när det gäller en fåmansföretagardelägare. Riskerna finns att fåmansföretagardelägaren ser en möjlighet, utnyttjar situationen och undgår beskattning utav den del av beloppet som egentligen skall beskattas i tjänst. För att upprätthålla dessa två regelsystem i svensk rätt är avsikten att verksamhetskravet skall förhindra en eventuell skatteflykt. Huruvida verksamhetskravet uppfyller denna funktion granskas i uppsatsen.

Det EG – rättsliga fusionsdirektivet syftar till att underlätta företagsomstruktureringar över nationsgränserna. Gränsöverskridande omstruktureringar skall kunna genomföras utan att försvåras eller förhindras av enskilda medlemsstaters skatteregler. Det svenska verksamhetskravet kan ifrågasättas utifrån detta direktiv. Direktivet tillhandahåller visserligen en möjlighet för medlemsstaterna att införa en skatteflyktsklausul. Kraven på ett införande av en sådan klausul i nationell rätt är mycket högt ställda. Det är inte tillåtet att införa ett generellt hinder mot en specifik transaktion utan möjlighet till någon prövning i det enskilda fallet.

Det svenska verksamhetskravet utgör en otillåten restriktion enligt reglerna om den fria rörligheten inom EU, då kravet försvårar för fåmansföretagardelägare att genomföra andelsbyten utan att bli föremål för

obehagliga skattekonsekvenser. Verksamhetskravet kan inte heller objektivt rättfärdigas med hänsyn till koherensen i skattesystemet.

Förord

Jag vill rikta ett stort tack till professor Sture Bergström och doktorand Anette Bruzelius för god handledning och värdefulla synpunkter under arbetet med uppsatsen.

Jag vill även tacka alla andra som uppmuntrat mig i arbetet med denna uppsats.

Lund, maj 2002

Maria Kardell

Förkortningar

EU	Europeiska Unionen
Fusionsdirektivet	Direktiv 90/434/EEG
FÅAB	Fåmansaktiebolag
IGOL	Lag (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG.
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
SRN	Skatterättsnämnden
SvSkT	Svensk Skattetidning
RegR	Regeringsrätten
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
SKM	Skattemyndigheten
SN	Skattenytt
SOU	Statens Offentlig Utredningar
RSV	Riksskatteverket
Prop	Proposition

1 Inledning

1.1 Bakgrund

I svensk rätt har fåmansföretag länge varit föremål för en särskild skatterättslig behandling.¹ Bakgrunden till de s.k. 3:12 – reglerna, som numera återfinns i 57 kap. IL, är den särskilda problematik som uppkommer då ett bolag ägs av en eller ett fåtal fysiska personer. Ägarna har full kontroll över bolaget men formellt föreligger ett tvåpartsförhållande, vilket innebär att ägarna och bolaget med skatterättslig verkan kan ingå avtal med varandra. En ägare kan vara anställd i bolaget och på detta vis förfoga över vinsten i bolaget genom löneuttag.

I och med vårt inträde i EU har reglerna kommit att belysas ur ett nytt perspektiv. Det EG – rättsliga fusionsdirektivet² tillåter inte att avyttring av kvalificerade andelar i fåmansföretag undantas från den uppskovsmöjlighet som finns i samband med andelsbyten.³ Då säljaren vid andelsbyten inte gör någon reell vinst, finns det regler, i 49 kap. IL, för att skjuta upp beskattningen till ett senare tillfälle.

Tidigare löste lagstiftaren problemet genom att kräva dispens av skattemyndigheterna för att uppskovstekniken överhuvudtaget skulle kunna användas.⁴ Om någon del av vinsten skulle tas upp som intäkt av tjänst, enligt 3:12 – reglerna, fick inte dispens lämnas. Denna bestämmelse gick inte att upprätthålla med hänsyn till fusionsdirektivet. För att ändå förhindra skatteundandragande, trots borttagande av dispensmöjligheten, har lagstiftaren infört ett s.k. verksamhetskrav i 49:10 samt 49:27 IL. Verksamhetskravet reglerar numera specifikt den situation då avyttringen avsett en kvalificerad andel i ett fåmansföretag och att säljaren efter förvärvet äger andelar med en fjärdedel av rösterna eller mer i det köpande företaget. Kravet innebär att det köpande företags verksamhet skall åtminstone till huvudsaklig del bestå av rörelse. Verksamheten får således inte ändras, vilket gäller t.o.m. utgången av det tjugonde året efter förvärvet.

Fusionsdirektivet syftar till att gränsöverskridande företagsomstruktureringar skall kunna genomföras utan att försvåras eller hindras av de enskilda medlemsstaternas skatteregler.⁵ Att upprätthålla ett verksamhetskrav liknande det i svensk rätt kan därför anses komma i konflikt med detta syfte. I fusionsdirektivet artikel 11 finns dock en möjlighet för medlemsstaterna att reglera skatteundandragande situationer.

¹ Tjernberg, Mats: *Beskattning av fåmansföretag*, Lund, 1999, s. 16 ff.

² Direktiv 90/434/EEC.

³ Tjernberg, (1999), s. 90.

⁴ 27:4 mom. SIL.

⁵ Se Preambeln till fusionsdirektivet.

Eventuellt kan det svenska verksamhetskravet tillåtas med utgångspunkt från denna artikel. Även den fria rörligheten inom EU aktualiseras i sammanhanget. Bestämmelserna i EGF syftar till att upprätta en inre marknad utan hinder.⁶ Frågan är om verksamhetskravet kan upprätthållas mot bakgrund av dessa regler.

1.2 Syfte och frågeställning

Mitt syfte med uppsatsen är att analysera det svenska verksamhetskravet i förhållande till EG – rätten. Problematiken bakom regelns införande granskas. Därefter utvärderas överensstämmelsen med det EG – rättsliga fusionsdirektivet samt den fria rörligheten för kapital och etableringsfriheten.

Utifrån diskussionen ovan har jag valt att formulera följande frågeställningar:

Fyller verksamhetskravet i svensk rätt sin funktion, att hindra skatteflykt?
Är verksamhetskravet förenligt med art 11 i fusionsdirektivet? Är verksamhetskravet förenligt med EG – rättens bestämmelser om den fria rörligheten för kapital och etableringsrätten?

1.3 Metod

De källor som jag använt mig av är främst lagstiftningen, praxis, förarbeten och doktrin. Vad det gäller de svenska andelsbytesreglerna har jag nästan uteslutande använt förarbeten, då det för närvarande finns mycket liten doktrin på området. Då det inte förekommer förarbeten till den EG – rättsliga lagstiftningen på samma sätt som för den svenska lagstiftningen, diskuteras förenligheten huvudsakligen utifrån EGD:s praxis.

1.4 Disposition

Utgångspunkten tas i den svenska regleringen, varvid fåmansföretagarreglerna beskrivs samt den reglering som rör andelsbyten. I samma kapitel diskuteras hur ett säkerställande av fördelningsreglernas tillämplighet upprätthålls. Det speciella verksamhetskrav som träffar ägare till fåmansföretag redogörs för. Därefter granskas verksamhetskravets förenlighet med fusionsdirektivets artikel 11, vidare undersöks överensstämmelsen med det EG – rättsliga diskriminerings - och restriktionsförbudet.

⁶ Artikel 4, Romfördraget. Hämtat ur: Europafördrag, 3 uppl, Norstedts Juridik AB, Stockholm 1999.

1.5 Avgränsning

Jag har valt att främst granska verksamhetskravet utifrån den situationen att det är en fysiker som företar andelsbytet. Vid behandlingen av de fria rörligheterna behandlar jag endast bestämmelserna angående kapital och etablering, då det är endast dessa som är relevanta i sammanhanget.

1.6 Skatterätten i ett EG – rättsligt sammanhang

På den direkta beskattningens område finns det inte något enhetligt system inom EU.⁷ Det finns ingen artikel i EGF som stadgar att en harmonisering skall ske av den direkta beskattningen mellan EG:s medlemsstater.⁸ Harmoniseringen styrs bl.a. av artikel 94 i EGF. Artikeln innebär att medlet för harmonisering av de direkta skatterna sker i form av direktiv som utfärdas med krav på enhällighet av ministerrådet. Endast två direktiv har utfärdats med stöd av denna artikel, fusionsdirektivet⁹ och moder – och dotterbolagsdirektivet¹⁰.

Ett direktiv är enligt artikel 249 3 st EGF bindande till det resultat som skall uppnås. Den enskilde medlemsstaten väljer sedan vilka medel som skall användas för att uppnå det avsedda resultatet.

De fria rörligheterna omfattas således inte i sig av den direkta beskattningen men EGD har de facto underkänt nationella skatteregler som haft en diskriminerande verkan.¹¹ Vid detta förfarande stödjer sig EGD på gemenskapens principer om skyddet för den inre marknadens förverkligande.¹² Konsekvensen blir att enskilda medlemsstater i realiteten åläggs att harmonisera detta område, då de måste följa EGD:s avgöranden.

Vissa bestämmelser inom EG – rätten har direkt effekt, vilket innebär att de kan åberopas direkt av enskilda inför nationell domstol som stöd för rättigheter.¹³ Regler med direkt effekt innebär att reglernas konstruktion är sådana enskilda kan åberopa regeln som stöd för rättigheter inför nationella domstolar och myndigheter.¹⁴ För att en regel skall ges direkt effekt måste den vara klar, precis och ovillkorlig.

⁷ Terra/Wattel, *European Tax Law*, Lund, 1998, s. 2 ff.

⁸ Terra/Wattel, (1998), s. 8 ff.

⁹ Direktiv 90/434/EEG.

¹⁰ Direktiv 90/435/EEG.

¹¹ C – 118/96 *Safir*, C – 264/96 *ICI*. Se även C – 279/93 Schumacker REG 1995, s. I – 225, p. 21.

¹² Bergström, Sture: *Något om EG – domstolens tolkningsprinciper, med särskild inriktning på inkomstskatten*, SN, 1998, s. 486.

¹³ Terra/Wattel, (1998), s. 13 ff.

¹⁴ Ståhl & Österman: *EG – skatterätt*, Stockholm, 2000, s.32.

Om en regel inte har direkt effekt, aktualiseras principen om s.k. EG – konform tolkning.¹⁵ En EG – konform tolkning innebär att nationella bestämmelser skall tolkas i ljuset av EG – rätten. EGD kräver en EG-konform tolkning för det fall som de nationella tolkningsmetoderna ger utrymme för denna typ av tolkning av den nationella lagen.¹⁶

¹⁵ EG – konform tolkning går även under beteckningen indirekt effekt eller Von Colson – principen, det var nämligen i detta rättsfall som principen först utvecklades. Se Bernitz, Ulf: *Europarättens grunder*, 1999, Stockholm, s. 89.

¹⁶ C – 14/83, Von Colson (1984), ECR 1891, C – 106/89, Marleasing (1990) ECR I – 4135. Se även Ståhl/Österman, (2000), s. 35.

2 Utgångspunkt – svensk rätt

2.1 De speciella fåmansföretagarreglerna

2.1.1 Bakgrund

Bakgrunden till 3:12 – reglerna är den särskilda problematik som uppkommer då ett bolag ägs av en eller ett fåtal fysiska personer.¹⁷ Då aktiebolaget är en självständig juridisk person föreligger civilrättsligt ett tvåpartsförhållande mellan ägarna och bolaget. Trots att ägarna har full kontroll över bolaget kan de med skatterättslig verkan ingå avtal med varandra, vilket kan skapa obehöriga skatteförmåner för ägarna. En ägare kan vara anställd i bolaget och på detta vis förfoga över vinsten i bolaget genom löneuttag. Bolaget kan besluta att utdela vinstmedel, även om situationen är sådan att resultatet berott på ägarnas arbetsinsatser.

För att inte fördelar skall kunna uppnås genom att välja att organisera sin verksamhet som ett fåmansföretag har lagstiftaren infört särskilda regler. I IL finns reglerna i 56 – 57 kapitlet samt kapitel 60. Regler finns för att förhindra att arbetsinkomster omvandlas till kapitalinkomster. Ett fåmansföretag föreligger, enligt huvuddefinitionen, när fyra eller färre fysiska personer, direkt eller genom förmedling av juridisk person, äger andelar som motsvarar mer än 50 % av rösterna för samtliga andelar i företaget.¹⁸ Vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag skall närstående ägare betraktas som en fysisk person.¹⁹ Aktiebolag som är noterade vid svensk eller utländsk börs innefattas inte av fåmansföretagarreglerna. I dessa bolag anses kontrollen vara tillräcklig, trots att en enda person eller en enda familj kan inneha majoriteten i bolaget.²⁰ Vid bedömning av om ett fåtal personer äger aktier i ett företag skall sådana delägare som själva är verksamma i betydande omfattning ses som en enda person.²¹ Syftet med denna regel är att ett företag som drivs gemensamt av många delägare, som alla arbetar i företaget, skall behandlas som ett fåmansföretag. Det är i detta avseende främst kunskaps – och konsultföretag som avses.²² Det saknar betydelse om en delägare är svensk eller utländsk medborgare. Det spelar heller ingen roll om en delägare äger aktierna direkt eller genom en annan juridisk person. Numera omfattas även utländska juridiska personer av fåmansföretagarreglerna, vilket inte var fallet från början.

¹⁷ Tjernberg, (1999) s. 16 ff.

¹⁸ 56:1 1 p samt 56:6 IL.

¹⁹ 56:5 IL.

²⁰ 56:3 IL.

²¹ 57:3 IL.

²² Prop. 1989/90:110 s. 704.

2.1.2 Kvalificerad aktie

Fåmansföretagarreglerna är endast tillämpliga på s.k. kvalificerade aktier.²³ Med detta begrepp avses att den skattskyldige eller en närstående till honom, under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren, varit verksam i betydande omfattning i företaget eller i ett annat fåmansföretag, där det förstnämnda företaget, direkt eller genom förmedling av annan juridisk person, innehar aktier. En person anses verksam i betydande omfattning i företaget om hans arbetsinsatser har stor betydelse för vinstgenereringen i företaget.²⁴ Företagsledare och andra högre befattningshavare innefattas i detta begrepp, men även arbetsledare och vanligt anställda kan i mindre företag innefattas i denna kategori. Deras arbetsprestationer måste då ses i relation till företagets omfattning och övriga omständigheter.

2.2 Andelsbyten

2.2.1 Allmänt

Ett andelsbyte innebär att en säljare genom byte avyttrar aktier i ett företag till ett annat företag. Som vederlag erhåller säljaren andelar i det köpande företaget.²⁵ Anskaffningsvärdet för de köpta andelarna utgörs av marknadsvärdet av de andelar som lämnas som vederlag. Fördelen med detta förfarande är att säljaren under vissa förutsättningar kan få uppskov med beskattningen, vilket motiveras av att det vid andelsbytet inte realiserar någon reell skattepliktig intäkt. Reglerna om uppskov är frivilliga och tillämpas bara om den skattskyldige begär det.²⁶ Om det i köpet ingår en kontantdel får denna maximalt utgöra 10 % av de mottagna andelarnas nominella värde.²⁷

2.2.2 Säljare och köpare

Det är säljaren som beviljas uppskov.²⁸ Denne kan vara en fysisk eller juridisk person som antingen är svensk eller utländsk. För en utländsk juridisk person gäller att denne måste ha fast driftsställe i landet. Om säljaren är en fysisk person skall han vara bosatt i Sverige eller stadigvarande vistas här. Att vara obegränsat skattskyldig p.g.a. väsentlig anknytning till Sverige räcker således inte. Köparen kan vara ett svenskt aktiebolag, ett utländskt bolag eller ett utländskt företag hemmahörande i

²³ 57:4 IL.

²⁴ Prop. 1989/90:110 s. 703.

²⁵ IL (1999:1229) 49 kap.

²⁶ 49:6 IL.

²⁷ 49:2 IL.

²⁸ 49:8 IL.

EU.²⁹ För det köpande företaget gäller de allmänna principerna i samband med byten.³⁰ Det köpande bolaget måste ha kontrollen över det sålda bolaget, det spelar härvid ingen roll om aktierna sålts portionsvis. Det köpande bolaget måste, senast vid utgången av det år som försäljningen sker, inneha andelar som berättigar till ett röstetal överstigande 50 % i det avyttrande företaget.³¹ Undantag får ske om det föreligger särskilda skäl. Huvudregeln vid återföring av uppskovsbeloppet finns i 49:19 IL.

2.2.3 Återföring av uppskovsbeloppet

Kontanta medel tas dock upp till beskattning samma år som andelsbytet sker. Återstående del av den skattepliktiga reavinsten fördelas på de mottagna andelarna. Det uppskovsbelopp som hänförs till en viss andel tas upp till beskattning det beskattningsår då de mottagna andelarna avyttras.³² Under vissa förutsättningar kan uppskovet förlängas även om andelen byter ägare. Det gäller bl.a. vid underprisöverlåtelse, arv, testamente, gåva eller bodelning.³³ Uppskov skall även återföras vid utflyttning från Sverige eller när ett utländskt företag med fast driftsställe i landet upphör med sin näringsverksamhet här.³⁴ Det finns inget hinder för att den skattskyldige tar upp uppskovsbeloppet till beskattning innan en mottagen andel säljs, t.ex. på grund av att förlust uppkommit på andra andelar.³⁵ Av definitionen på andelsbyten framgår att ett andelsbyte även kan föreligga vid verksamhetsavyttringar, fusioner och fissioner. Om andelsbytet sker p.g.a. av en koncernintern ombildning skall koncernregeln i 25 kap. ta över framför de allmänna reglerna i 49 kap. IL.³⁶ Koncernregeln får dock inte tillämpas om bestämmelserna för verksamhetsavyttringar i 38 kap. skall användas. När det är fråga om kvalificerade fusioner eller fissioner tar däremot reglerna om andelsbyten över.

2.3 Säkerställande av fördelningsreglernas tillämplighet

2.3.1 Tidigare dispens

Dispens av skattemyndigheterna krävdes regelmässigt tidigare för att uppskovstekniken skulle kunna användas.³⁷ Om någon del av vinsten skulle tas upp som intäkt av tjänst, enligt 3:12 – reglerna, fick inte dispens lämnas.

²⁹ 49:9 IL. Bolag definieras i 6:9 IL.

³⁰ Prop. 1998/99:15, s. 197.

³¹ 49:12 IL.

³² 49:19 IL.

³³ 49:21 – 25 IL.

³⁴ 49:26 IL.

³⁵ Prop 1998/99:15 s. 277 – 278.

³⁶ 49:5 IL.

³⁷ 27:4 mom. SIL.

Ägare av kvalificerade aktier var därför i princip utestängda från möjligheten att få uppskov med reavinsten. Det EG – rättsliga fusionsdirektivet tillåter inte att avyttring av kvalificerade andelar i fåmansföretag undantas från uppskovsmöjligheten.³⁸ Den uppskovsteknik som nu valts möjliggör därför tillämpning av 3:12 – reglerna även vid den uppskjutna beskattningen. För kvalificerade aktier skall både kontantersättningen och uppskovsbeloppet fördelas på kapitalbelopp och tjänstebelopp. Till den del kapitalbeloppet förslår tas den kontanta ersättningen upp som intäkt av kapital. Den resterande delen tas upp som intäkt av tjänst. Återstående delar av kapital – och tjänstebeloppet fördelas på de mottagna andelarna och fastställs. Beskattning sker då de mottagna andelarna säljs.

2.3.2 Skatteundandragande

För att förhindra skatteundandragande har lagstiftaren valt att specifikt reglera den situation då avyttringen avsett en kvalificerad andel i ett fåmansföretag och att säljaren efter förvärvet äger andelar med en fjärdedel av rösterna eller mer i det köpande företaget.³⁹ Ett samordnat förfarande mellan upp till fyra delägare önskas förhindras. Det köpande företags verksamhet skall åtminstone till huvudsaklig del bestå av rörelse eller innehav av andelar i dotterföretag som bedriver rörelse. Vid denna huvudsaklighetsbedömning bör främst storleken på intäkterna beaktas.⁴⁰ Med rörelse bör annan verksamhet än innehav av kontanta medel eller förvaltning av värdepapper avses. I IL definieras begreppet rörelse i 2:24, i 49:10 har ordet dock en mer inskränkt betydelse än i 2:24.

För kvalificerad andel kan uppskovsbeloppet tas upp till beskattning om verksamhetskravet inte längre är uppfyllt.⁴¹ Detta gäller dock endast om säljaren tillsammans med närstående även vid tidpunkten för förändringen av verksamheten äger andelar i det köpande företaget med minst en fjärdedel av rösterna. Kravet på att verksamheten inte ändras gäller t.o.m. utgången av det tjugonde året efter förvärvet. När aktierna säljs till ett bolag i vilket säljaren kommer att äga mindre än 25 % av röstetalet uppställs inte något ytterligare villkor för kvalificerade aktier utan uppskov med beskattning kan medges om de allmänna villkoren är uppfyllda.

2.3.3 Exemplifiering av skatteundandragande

Utredningen tar upp följande exempel på hur reglerna skulle kunna kringgå om verksamhetskravet inte infördes:

³⁸ Prop. 1998/99:15 s. 182. Se även Tjernberg (1999) s. 90.

³⁹ 49:10, 49:27 IL.

⁴⁰ Karnov (2001) s. 3582.

⁴¹ 49:27 IL.

”En aktiv delägare i ett fåmansföretag skulle kunna genomföra en extern försäljning av andelarna i företaget genom att först vid ett andelsbyte sälja andelarna till ett annat företag, A som ägs av delägaren, eventuellt tillsammans med närstående. A erhåller marknadsvärdet som anskaffningsvärde för andelarna och kan därför sälja dem utan beskattning. Delägaren kan sedan låta A förvärva en aktieportfölj eller liknande. A blir då ett förvaltningsföretag, vilket innebär att mottagna utdelningar som vidareutdelas inte beskattas hos A.”⁴²

Vid en granskning av detta exempel framstår det som oklart var risken för skatteundandragandet egentligen ligger.⁴³ När ägaren gör ett andelsbyte undgår han omedelbar reavinstbeskattning. Detta är ett förfarande som är förenligt med reglerna om uppskov i 49 kap IL. Frågan är om det föreligger någon skatteflykt när ägaren sedan förändrar verksamheten. Han väljer då att göra om företaget till ett förvaltningsföretag. Ett förvaltningsföretag utdelningsbeskattas inte för mottagna utdelningar. Det som inträffar vid denna verksamhetsförändring är således att A inte utdelningsbeskattas för mottagna utdelningar.⁴⁴ När ägaren till A sedan plockar ut medel ur A kommer han att utdelningsbeskattas. Följden blir att ägaren egentligen inte kommer undan någon skatt genom verksamhetsförändringen.

FAR poängterar i sitt remissyttrande att det inte finns någon egentlig anledning att ha ett verksamhetskrav. 3:12 – reglerna kan inte åsidosättas bara för att det är fråga om ett förvaltningsföretag. Regeln om skattefri utdelning i förvaltningsföretag träffar inte bara ägare i fåmansföretag utan alla som väljer den typen av verksamhet.⁴⁵

Termen förvaltningsföretag definieras i 24:14 IL. Med förvaltningsföretag avses en ekonomisk förening eller ett aktiebolag som förvaltar värdepapper o dyl. Förvaltningsföretaget får utöver förvaltningen endast bedriva en obetydlig verksamhet. I RÅ 1992 not. 9 definierades begreppet obetydlig del närmare. Det är tillräckligt att den icke förvaltande verksamheten utgör några procent av företaget totala verksamhet. Intressant i detta sammanhang är att notera den skillnad som föreligger mellan kravet att verksamheten till huvudsaklig del skall bestå av rörelse och kravet i förvaltningsföretagardefinitionen att rörelsen skall vara obetydlig. Följden av verksamhetskravet blir att säljaren under tjugo års tid måste bevaka det köpande företags verksamhet. Även relativt små och tillfälliga förändringar i företags verksamhet kan leda till att verksamhetskravet inte längre uppfylls och att beskattning av uppskovsbeloppet utlöses.

Även Qwerin ifrågasätter meningen med verksamhetskravet.⁴⁶ Han betonar att skattefördelen med andelsbyten närmast består av att reavinsten kan skjutas upp och inte i att omvandla det köpande företaget till ett förvaltningsföretag. Qwerin pekar dessutom på att det finns en rad

⁴² Prop. 1998/99:15 s. 190.

⁴³ Qwerin, Eskil: *Uppskov vid aktiebyten för ägare av fåmansbolag*, Svensk Skattetidning, 1998, s. 982.

⁴⁴ 24:13 IL.

⁴⁵ Remissammanställning Omstrukturering och beskattning, s. 39.

⁴⁶ Qwerin, Eskil: *Uppskov vid aktiebyten för ägare av fåmansbolag*, Svensk Skattetidning, 1998, s. 982.

skattemässiga nackdelar med förvaltningsföretag vilket talar för att en omvandling från en rörelse till förvaltningsverksamhet inte borde ske utan vidare. Exempelvis får lättnadsregeln inte tillämpas på utdelningar från förvaltningsföretag som äger marknadsnoterade andelar. Vidare får inte förvaltningsföretag varken göra periodiseringsfundsavsättningar eller få ge eller motta koncernbidrag.

3 Det EG – rättsliga fusionsdirektivet

3.1 Allmänt

Fusionsdirektivet syftar till att få bort skattemässiga hinder vid omstruktureringar över gränserna.⁴⁷ Ett stort problem för företag inom EU som velat företa gränsöverskridande omstruktureringar har varit den brist på likvida medel som krävs för att betala den skatteskuld som uppkommer vid denna typ av transaktioner. Läget innan fusionsdirektivet var nämligen sådant att beskattning på orealiserade kapitalvinster inträdde. Visserligen fanns ofta bestämmelser i den inhemska lagstiftningen gällande detta förfarande men det var ofta begränsat till att omfatta just de inhemska omstruktureringarna. Olikheterna mellan ländernas system orsakar snedvridningar på den gemensamma marknaden, ett gemensamt regelverk var därför en nödvändighet.⁴⁸ Syftet med fusionsdirektivet är således att gränsöverskridande företagsomstruktureringar skall kunna genomföras utan att försvåras eller hindras av enskilda medlemsstaters skatteregler. Fusionsdirektivet bygger på kontinuitetsprincipen. Denna princip innebär att beskattningen uppskjuts och att mottagande subjekt, det övertagande bolaget, övertar det obeskattade värdet av tillgångarna.⁴⁹ Omstruktureringar som omfattas av direktivet får ske utan omedelbar beskattning om rättsföljden är att kontinuitet i beskattningen föreligger mellan överlåtande och övertagande bolag. Avsikten i direktivet är inte att medge någon definitiv skattefrihet utan endast att senarelägga betalningstidpunkten.

Artikel 2 och 3 utgör definitionsartiklar. Här definieras uttrycket andelsbyte. Med andelsbyte avses en transaktion genom vilken ett bolag förvärvar röstmajoriteten i ett annat bolag. Som vederlag erhåller andelsägarna i det förvärvade bolaget andelar i det förvärvande bolaget.⁵⁰ Detta kräver inte den svenska lagstiftaren. Ingenting hindrar att den egna landets lag är generösare än direktivet, varpå detta krav ej har uppställts här.

3.2 Särskild skatteflyktsbestämmelse i artikel 11

Syftet med denna artikel är att dämpa medlemsstaternas oro över negativa konsekvenser för den nationella skattelagstiftningen till följd av fusionsdirektivet.⁵¹ Följaktligen innehåller artikeln två bestämmelser som

⁴⁷ International Bureau of Fiscal Documentation, EC Corporate Tax Law, kapitel 5.0.

⁴⁸ Se preambeln till fusionsdirektivet.

⁴⁹ Persson Österman, *Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen*, s. 67.

⁵⁰ Artikel 2 punkten d.

⁵¹ International Bureau of Fiscal Documentation, EC Corporate Tax Law, kapitel 5.11, avsnitt 1.

begränsar fusionsdirektivets verkan. För det första tillåts att en medlemsstat underlåter att tillämpa direktivet helt eller delvis om en omstrukturering har skatteflykt eller skatteundandragande som huvudsyfte eller ett av sina huvudsakliga syften. Om en omstrukturering inte sker på grund av godtagbara kommersiella skäl kan detta utgöra en presumtion för skatteflykt eller skatteundandragande. För det andra får medlemsstaterna vägra att tillämpa direktivet om transaktionen medför att representationen av anställda i bolagets styrelse reduceras. Regeln innebär att bolag straffas skatterättsligt på grund av en minskning av de anställdas medbestämmande.

I ett rättsfall från EG – domstolen, Leur – Bloem,⁵² var artikel 11 i fusionsdirektivet aktuell. Fallet gällde de nederländska andelsbytesreglernas förenlighet med direktivet. Även Nederländerna hade, såsom Sverige, valt att behandla helnationella företagsombildningar på samma sätt som gränsöverskridande. Detta framgick av den nederländska lagstiftningen.⁵³ Målet handlade om en helnationell reglering i, varvid en första fråga blev om EG – domstolen överhuvudtaget var behörig att meddela ett förhandsavgörande. Då den nationella lagstiftaren valt att behandla helnationella och gränsöverskridande situationer på samma sätt, fann EG – domstolen att de var behörig att tolka gemenskapsrätten trots att den aktuella situationen inte var direkt reglerad av gemenskapsrätten.⁵⁴

Vissa villkor hade uppställts i den nederländska skattelagstiftningen i syfte att motverka skatteflykt. Det köpande bolaget skulle själva driva verksamheten. Verksamheterna i det avyttrade och köpande bolaget måste dessutom samlas i samma enhet. Den person som var företagsledare var också ensam aktieägare i det avyttrade bolaget och skulle så vara även i det köpande bolaget. Frågan var om detta kunde motivera att transaktionen undantogs från direktivets tillämpningsområde genom tillämpning av artikel 11.

Dessa villkor ansågs inte förenliga med direktivet. Domstolen fastslog att artikel 11 skall tolkas som att en bedömning av huruvida ett förfarande innebär skatteundandragande skall ske från fall till fall. Det är inte tillåtet att automatiskt undanta vissa kategorier av omstruktureringar från tillämpning av direktivet. Regler som har allmän räckvidd får därför inte införas. En prövning i det enskilda fallet måste ske. Domstolen poängterar att enligt fast rättspraxis skall en sådan prövning kunna vara föremål för domstolskontroll.

3.3 Verksamhetskravets förenlighet med

⁵² C – 28/95. Se även Ståhl & Österman (2001) s. 235.

⁵³ C – 28/95 Leur Bloem REG I – 4161, p. 12 och 13.

⁵⁴ Se bland annat punkt 34 i domen.

fusionsdirektivet

3.3.1 Rättfärdigande med hänsyn till kommersiella skäl

I Leur – Bloem målet fastslogs att om godtagbara kommersiella skäl inte föreligger måste skattebetalaren visa att skatteundandragande inte är huvudskälet bakom omstruktureringen. Begreppet godtagbara kommersiella skäl skall tolkas så att det går utöver en strävan av en rent skattemässig förmån.⁵⁵ Om inte godtagbara kommersiella skäl finns, måste andra skäl än skatteflykt visas. Hoenjet påpekar att detta skulle kunna vara en rent horisontell förlustutjämnning. EGD framförde i Leur – Bloem⁵⁶ fallet att detta inte var ett kommersiellt skäl, men det utgjorde inte heller skatteflykt eller skatteundandragande.

EGD framhåller i Leur – Bloem att en fusion eller omstrukturering som sker genom ett utbyte av aktier eller andelar och som innebär att ett nytt holdingbolag bildas, vilket inte driver någon verksamhet, kan anses ha genomförts av godtagbara kommersiella skäl. Det faktum att en struktur som erhålls genom andelsbyte inte är varaktig kan visserligen utgöra ett tecken på att skatteflykt föreligger, men detta är långt ifrån säkert.⁵⁷ Det kan inte uteslutas att även ett sådant andelsbyte kan ha godtagbara kommersiella skäl. Detta uttalande från domstolens sida om vad som egentligen utgör kommersiella skäl framstår som oerhört vag. Den lämnar mycket att utvärdera till medlemsstaterna. EGD poängterar i detta fall betydelsen av proportionalitetsprincipen. Då det inte finns några mer detaljerade gemenskapsrättsliga bestämmelser avseende vad som utgör kommersiella skäl är det upp till medlemsstaterna att avgöra vilka villkor som är nödvändiga för tillämpningen av denna bestämmelse.

EGD har således varit väldigt oklar i sina uttalande vad som egentligen utgör kommersiella skäl och vad som kan betecknas som skatteflykt. Föreligger inte risk för skatteflykt ger fusionsdirektivet ingen rätt att upprätthålla verksamhetskravet.

Som jag ovan poängterat kan hela grunden för införandet av verksamhetskravet ifrågasättas, då ingen egentlig risk för skatteflykt uppkommer.⁵⁸ Att fåmansföretaget ändras till att utgöra endast ett förvaltningsföretag innebär inte att risk för skatteflykt uppstår. Då ingen risk

⁵⁵ Hoenjet, Francois: *The Leur – Bloem judgement: the jurisdiction of the European Court of Justice and the interpretation of the anti – abuse clause in the Merger Directive*, EC Tax Review 1997 nr.4.

⁵⁶ C – 28/95 Leur Bloem REG I – 4161.

⁵⁷ C – 28/95 Leur Bloem REG I – 4161, p. 18.

⁵⁸ Se avsnitt 2.3.3.

för skatteflykt föreligger kan därför inte verksamhetskravet anses förenligt med artikel 11 i fusionsdirektivet.

3.3.2 Verksamhetskravet och proportionalitetsprincipen

Verksamhetskravet kan främst ifrågasättas, enligt min åsikt, med hänsyn till proportionalitetsprincipen. Denna allmänna rättsäkerhetsprincip som EGD har utvecklat kommer till uttryck i artikel 5 3 st. EG – fördraget. EGD har använt principen i ett flertal fall, exempelvis det s.k. sockerfallet.⁵⁹ I detta fall krävdes i en förordning förverkande av en deposition om ett företag inte lämnat in ansökan om licens i rätt tid. EGD förklarade att denna åtgärd framstod som oproportionerlig. Principen har åberopats och tillämpats i svensk rätt och den kan anses ha vunnit erkännande i svensk rätt.⁶⁰

Det är tre frågor som utrones vid bedömningen av om en regel kan anses proportionerlig eller inte⁶¹:

Kan åtgärden uppnå syftet? Är åtgärden nödvändig för att uppnå syftet? Står åtgärden i skäligen proportion till syftet?

Syftet med verksamhetskravet är att förhindra skatteflykt. Denna åtgärd framstår inte som nödvändig, med hänsyn till diskussionen ovan.⁶² Som Qwerin betonat är den enda fördelen med förvaltningsföretag att utdelningen blir skattefri. För i vad ligger egentligen skatteflykten? Med hänsyn till de nackdelar som ovan redovisats för fåmansföretag att omvandla sig till förvaltningsföretag framstår det som tveksamt var fördelen egentligen finns. Lättnadsregeln går inte att tillämpa, koncernbidrag får inte ges eller mottas och svårigheter uppkommer även angående periodiseringsfonder. Vid beaktande av dessa omständigheter är åtgärden, att upprätthålla ett verksamhetskrav, inte nödvändig för att upprätthålla sitt syfte, att hindra skatteflykt.

Det framstår således inte som proportionerligt att undandra de fåmansföretagare som vill omvandla sin verksamhet till förvaltningsföretag. Att tvingas upprätthålla verksamhetskravet i tjugo år framstår som synnerligen oproportionerligt. Tjugo år utgör en mycket lång tid och kravet kan få ödesdigra följder för fåmansföretagardelägaren.

Föga förvånande framstår därför den kritik som remissinstanserna framförde vid remissbehandlingen. FAR poängterade att det ter sig främmande med en

⁵⁹ C – 181/84, R mot Intervention Board for Agricultural Produce, ex parte Man (Sugar) Ltd (REG 1985 s. 2889).

⁶⁰ Se bl.a. RÅ 1996 ref. 40, ref. 44 och ref. 56.

⁶¹ Bernitz, Ulf, (1999), s. 108.

⁶² Se ovan, avsnitt 2.3.3.

reglering som enbart träffar aktieägare som är verksamma i fåmansföretag.⁶³ Vidare pekas på likformigheten och neutraliteten som skäl mot att ett huvudsaklighetsrekvisit för kvalificerade aktier i fåmansföretag upprätthålls. Även Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala Universitet ifrågasätter förenligheten med fusionsdirektivet och framhåller främst Leur – Bloem fallet.

⁶³ Dnr. Fi 98/114.

4 EG- rätten diskriminerings- och restriktionsförbud

4.1 Diskrimineringsförbudet

EG – rättens diskrimineringsförbud finns i artikel 12 EG, vilken stadgar:

”Inom detta fördrags tillämpningsområde och utan att det påverkar tillämpningen av någon särskild bestämmelse i fördraget, skall all diskriminering på grund av nationalitet vara förbjuden”

Bestämmelsen är en portalbestämmelse. Det innebär att den skall tillämpas först om inte andra bestämmelser i fördraget reglerar den aktuella situationen.⁶⁴

Diskriminering föreligger när två jämförbara situationer behandlas olika eller när icke jämförbara situationer behandlas lika.⁶⁵

EG – rätten skiljer på öppen och dold diskriminering. Öppen diskriminering innebär att nationell skattelagstiftning särskiljer på olika skattesubjekt beroende på deras nationalitet.⁶⁶ Dold diskriminering innebär enligt EG – domstolens praxis att något annat kriterium än nationalitet, till exempel hemvist, tillämpas för att särskilja olika skattesubjekt och att detta leder till samma resultat.⁶⁷ Vid denna bedömning ses till den faktiska effekten och det faktum att lagregel rent språkligt förhåller sig neutral till den diskriminerande gruppen.⁶⁸ Att EG – rättens diskrimineringsförbud även omfattar indirekt diskriminering framgår klart av EG – domstolens avgöranden. Redan i *Sotgiu* slogs detta fast.⁶⁹

4.2 Restriktionsförbudet

Det är viktigt att särskilja diskriminerande åtgärder från icke - diskriminerade restriktioner. Restriktionsprincipen förutsätter inte förekomsten av öppen eller dold diskriminering på grund av nationalitet.⁷⁰

⁶⁴ Bergström, Sture: *Rätten till etablering inom EU ur inkomstskatterättslig synvinkel*, SN 2000 s. 663.

⁶⁵ Mål C – 279/93 *Schumacker* REG 1995 s. I – 225, p. 30.

⁶⁶ Mål 270/83 *avoir fiscal* (1986) ECR 273, p. 18.

⁶⁷ Mål 152/73 *Sotgiu v. Deutsche Bundespost* (1974) ECR 153, p. 11.

⁶⁸ Wouters, J, *The principle of non – discrimination in European Community Law*, EC Law Review, 1999 – 2 s. 103 – 104.

⁶⁹ C - 152/73 *Sotgiu* (1974) ECR 153, p. 11. Se även C – 330/91 *Commerzbank* p. 14.

⁷⁰ Terra/Wattel, (1998), s. 30.

Begreppet restriktion innefattar alla hinder för den fria marknaden, varvid diskriminering utgör en form av restriktion.⁷¹ En sådan situation kan exempelvis uppstå då en medborgare som driver ett företag och vill etablera sig i ett annat medlemsland hindras p.g.a. det egna landets lagstiftning. De s.k. "exit taxes" är ett exempel på icke – diskriminerande restriktioner.⁷² En sådan skatt tas ut då en fysisk eller juridisk person flyttar från landet. Gällande andelsbyten återfinns en sådan regel i 49:26 IL. Då en fysisk person inte längre är obegränsat skattskyldig tas uppskovsbeloppet upp till beskattning. Denna regel torde utgöra en otillåten restriktion då fysiska personer kan tvingas välja att stanna i Sverige, där någon beskattning av uppskovsbeloppet inte utlöses.

En bestämmelse kan således utgöra en restriktion enligt EG – rätten utan att bestämmelsen i sig är diskriminerande. Denna restriktionsprincip kan härledas från lojalitetsprincipen som regleras i art. 10 EG:

”Medlemsstaterna skall vidta alla lämpliga åtgärder, både allmänna och särskilda, för att säkerställa att de skyldigheter fullgörs som följer av detta fördrag eller av åtgärder som vidtagits av gemenskapens institutioner. Medlemsstaterna skall underlätta att gemenskapens uppgifter fullgörs. De skall avstå från varje åtgärd som kan äventyra att fördragets mål uppfylls.”

Vid tillämpning av restriktionsprincipen utesluts det jämförande momentet. Principen kräver ingen jämförelse mellan två rättssubjekts situationer.

4.3 Rätten till fri etablering

4.3.1 Gränsdragningen gentemot de fria kapitalrörelserna

För fråga om etablering krävs att aktieägaren rent faktiskt kontrollerar och driver bolaget. Om det rör sig om mindre ägarandelar är det i stället fråga om kapitalrörelse.⁷³ Betonas bör att det är de faktiska förhållandena i det aktuella målet som avgör mot vilken fördragsfrihet en viss skatteregel skall prövas. Skatteregeln i sig kan t.ex. vara tillämplig vid både stora och små aktieinnehav, och det blir då omständigheterna i det enskilda fallet som får avgöra under vilken fördragsfrihet fallet skall inordnas.

Frågan är därför hur 49:10 IL egentligen skall klassificeras. Paragrafen avser som bekant den situation då säljaren efter förvärvet äger andelar med en fjärdedel av rösterna eller mer i det köpande företaget. Är detta innehav tillräckligt för att faktiskt kontrollera och driva bolaget? I fallet Baars⁷⁴ var

⁷¹ Bergström, Sture & Bruzelius, Anette: *Home – State Restrictions on the Freedom of Establishment in an Swedish Income Tax Perspective*, INTERTAX, Vol. 29, issue 6, s. 235.

⁷² Terra/Wattel: (1998) s. 30.

⁷³ Ståhl & Österman, (2000), s. 83.

⁷⁴ C – 251/98 Baars REG 2000 s. I – 2787, p. 20.

denna fråga uppe till diskussion, i samband med bedömningen vad som egentligen utgör betydande innehav. I nederländsk rätt innebar betydande innehav att någon under de senaste fem åren innehaft åtminstone en tredjedel av aktierna i ett bolag och minst 7 procent av det fria nominella kapitalet. EG – domstolen poängterar att ett sådant innehav inte nödvändigtvis medför att personen kontrollerar eller driver bolaget. Tyvärr får inte domstolen, p.g.a. omständigheterna i målet anledning att ta vidare ställning i denna fråga.

Att inneha andelar med en fjärdedel eller mer i ett företag får därför anses hamna i gränslandet mellan etableringsfriheten och de fria kapitalrörelserna. Utgångspunkten vid en undersökning av detta verksamhetskrav, bör förutom etableringsfriheten, även vara reglernas förenlighet med den fria rörligheten för kapital.

4.3.2 Artikel 43

Artikel 43 i EG angående etableringsfrihet lyder enligt följande:

” Inom ramen för nedanstående bestämmelser skall inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium förbjudas. Detta förbud skall även omfatta inskränkningar för medborgare i en medlemsstat som är etablerad i någon medlemsstat att upprätthålla kontor, filialer eller dotterbolag. Etableringsfriheten skall innefatta rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag, särskilt bolag som de definieras i artikel 48 andra stycket, på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare, om inte annat följer av bestämmelserna i kapitlet om kapital.”

Rätten till fri etablering tillkommer både fysisk och juridisk näringsdrivande rättssubjekt och avser såväl primäretablering som sekundäretablering.⁷⁵

Rätten till sekundäretablering kräver enligt artikel 43 dels medborgarskap i en medlemsstat, dels att man redan är etablerad i någon medlemsstat.⁷⁶

Det är den juridiska personens säte som fastställer dess anknytning till en stats rättsordning.⁷⁷

EG – domstolen har avgjort en rad mål inom ramen för detta område, jag avser här endast att redogöra för de senare målen. I målet X AB och YAB vägrades ett svenskt moderbolag avdrag för ett lämnat koncernbidrag till deras svenska dotterbolag. Detta dotterbolag ägdes nämligen inte bara utav det svenska moderbolaget utan även av nederländska och tyska dotterbolag. I detta fall uttalade EG – domstolen att artikel 43 EG innefattar ett förbud mot att ursprungsstaten hindrar ett inhemskt bolag att etablera sig i en annan

⁷⁵ Ståhl & Österman, (2000), s. 83.

⁷⁶ Enligt artikel 48 likställs EU – medborgare med juridiska personer som bildats enligt en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte inom gemenskapen.

⁷⁷ C – 264/96 *ICI* REG 1998 s. I – 4695, p. 20.

medlemsstat.⁷⁸ Denna särbehandling godtog inte. Baars – målet⁷⁹ rörde förhållanden i den nederländska lagstiftningen. En medborgares aktieinnehav som gav ett väsentligt inflytande i ett utländskt bolag, behandlades sämre än det i ett nederländskt bolag, vilket stred mot den fria etableringsrätten.

Artikel 43 EG förefaller enligt EGD:s praxis innefatta ett förbud mot restriktioner.⁸⁰ Det är främst Futura – målet,⁸¹ men även senare rättspraxis,⁸² som tyder på att EGD också utvidgat den fria etableringsrätten till ett restriktionsförbud. I Futura – målet använde sig domstolen av termen restriktion. Framförallt är det dock omständigheterna i målet som pekar på detta. I målet ställde den luxemburgska lagstiftningen krav på att begränsat skattskyldiga som etablerat sig i Luxemburg genom ett fast driftsställe måste bokföra sig enligt Luxemburgs lag för att kunna föra fram förluster till följande år och kvitta mot vinst. Kravet på bokförings ställdes också på obegränsat skattskyldiga. Eftersom begränsat och obegränsat skattskyldiga i detta hänseende behandlades lika är det svårt att hävda att diskriminering förelåg. EGD redovisade inte någon analys av jämförbarheten. Kravet på bokföring försvårade etableringen genom fast driftsställe och kan således sägas utgöra en restriktion mot den fria etableringsrätten. Domstolen godtog inte det uppställda villkoret, utan ansåg det stå i strid med gemenskapsrätten.⁸³

4.4 EG – rättens regler om fri rörlighet för kapital

4.4.1 Allmänt

Fri rörlighet för kapital regleras i art 56.1 i EG – fördraget:

”Inom ramen för bestämmelserna i detta kapitel skall alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje land vara förbjudna.”

EG – fördragets regler om fri rörlighet för kapital uppfyller enligt EG – domstolen numera förutsättningarna för direkt effekt.⁸⁴ Bestämmelsen fick en ny lydelse i Maastrichtfördraget 1992 och den är numera klar, precis och

⁷⁸ C – 200/96 *X AB och Y AB* REG 1999 s. I – 8261, p. 26.

⁷⁹ C – 251/98 *Baars* REG 2000 s. I – 2787,

⁸⁰ Bizoli, G: *Impact of the freedom of establishment on tax law*, EC Tax Review, 1998 – 4 s. 240.

⁸¹ C – 250/95 *Futura* (1997) ECR I – 2471.

⁸² Se bland annat C – 264/96 *ICI* (1998) ECR I – 4695 p. 21 och C – 200/98 *X AB and Y AB* (1999) I – 8261 p. 26.

⁸³ Lehner, M: *Limitation of the national power of taxation by the fundamental freedoms and non – discrimination clauses of the EC Treaty*, EC Tax Review, 2000 – 1 s. 10.

⁸⁴ Se förenade målen: C – 163/94, C – 165/94 och C – 250/94 *Lera m.fl.* REG 1995 s. I – 4821.

ovillkorlig. Det innebär att artikeln kan åberopas direkt i en nationell domstol, och att medlemsländernas myndigheter och domstolar inte får tillämpa skattelagstiftning som strider mot artikel.⁸⁵

Begreppet kapitalrörelser definieras inte i EG – fördraget. I doktrin definieras kapitalrörelser som överflyttning av kapital mellan länderna där avsikten med transaktionen är att föra över och investera kapital i ett annat medlemsland.⁸⁶ Då inte regeln om fria kapitalrörelser hade direkt effekt innan Maastrichtfördraget, utfärdades i stället direktiv på området. I artikel 1.1 i direktiv 88/361/EEG stadgas att medlemsstaterna är skyldiga att avskaffa alla restriktioner för kapitalrörelser.⁸⁷ Direktivet tillämpades i fallet *Verkooijen*, då det målet gällde omständigheter innan Maastrichtfördragets ikraftträdande.⁸⁸

Bestämmelsen i artikel 56 utgör ett viktigt komplement till de övriga friheterna.⁸⁹ En förutsättning för att de övriga friheterna skall kunna fungera är att fri rörlighet för kapital råder. Etablering av ett företag i ett annat medlemsland förutsätter ofta att kapital fritt kan föras över gränsen. Betalning av ränta, utdelning med mera skall utan problem kunna göras till annat medlemsland.

4.4.2 Rättspraxis angående de fria kapitalrörelserna

Det finns inte mycket praxis angående de fria kapitalrörelserna. Det dröjde ända till 1999 innan det första målet avgjordes av EGD, fallet *Sandoz*.⁹⁰ I fallet prövades om de österrikiska bestämmelserna om stämpelskatt vid upptagande av lån var förenlig med artikel 56. Reglerna var sådana att stämpelskatt endast utgick om en skriftlig handling angående lånetransaktionen hade upprättats. I de fall lånet upptogs utomlands togs stämpelskatt ut, oavsett om en skriftlig handling hade upprättats eller inte. Kravet var att låntagaren bokförde lånet i enlighet med de skattebestämmelser som tillämpades i dennes nationella lagstiftning.

Den första frågan som EGD prövade var om uttagandet av stämpelskatt på lånetransaktionen i sig kan ses som en restriktion för de fria kapitalrörelserna. Detta var, enligt EGD, i princip fallet. EGD anförde att stämpelskatt hindrade personer bosatta i Österrike att utnyttja möjligheten att dra nytta av den eventuella frånvaron av beskattning avseende lån som upptas i andra medlemsstater. Uttagandet av denna stämpelskatt kunde få till följd att låntagare avstod från att ta upp lån i andra länder.

⁸⁵ Ståhl & Österman, (2000), s. 59 ff.

⁸⁶ Ståhl & Österman, (2000), s. 59 ff.

⁸⁷ Att detta direktiv har direkt effekt fastslogs i mål C – 358/93 och C – 416/93 *Bordessa m.fl.*, REG 1995 s. I – 361.

⁸⁸ Mål C – 35/98 *Verkooijen*.

⁸⁹ *Terra/Wattel*, (1998), s. 28 f.

⁹⁰ Mål C – 439/97 *Sandoz* REG 1999 s. I – 7041.

Sandoz anförde att syftet med bestämmelsen var att upprätta rättsäkerhet inom landet. Ett förfarande som, enligt hans mening, inte stod i överensstämmelse med proportionalitetsprincipen. Den österrikiske regeringen hävdar i sin tur att bestämmelsen är nödvändig för att förhindra överträdelse av nationella lagar och regler inom skatteområdet. EGD fann att stämpelskatt omfattar både fysiska och juridiska personer med hemvist i Österrike, oberoende av deras nationalitet och den plats där lånet tas upp. Syftet är att säkerställa invånarnas likabehandling i skattehänseende. EGD fann därför lagstiftningen nödvändig.

EGD hänvisar till att medlemsstaterna får vidta nödvändiga åtgärder för att förhindra överträdelse av nationella lagar inom skatteområdet. Detta var ett sätt att säkerställa likabehandling för alla invånare ur skattehänseende. Överträdelse skulle förhindras på detta vis. Ståhl/Österman anmärker att vad domstolen i detta fall menar med överträdelse inte överensstämmer med den normala begreppsbildningen på området. Att ta upp lån utomlands är inte definierat som lagbrott utan vanlig skatteplanering.

Först efter detta prövade domstolen om det var förenligt ta upp stämpelskatt utan skriftligt avtal. Domstolen kom fram till att bestämmelserna var en otillåten restriktion av kapitalrörelserna, eftersom de gjorde åtskillnad beroende på var lånet togs upp. Domstolen poängterade att någon åtskillnad inte får göras beroende på platsen för lånets upptagande. I denna del berör således domstolen det skriftliga avtalet som sådant.

4.5 Omständigheter som kan rättfärdiga restriktioner

4.5.1 Enligt EG – fördraget

I EG - fördraget medges ett antal grunder för undantag från den fria rörligheten. Öppen diskriminering kan endast rättfärdigas av de skäl som uttryckligen anges i EG – fördraget.⁹¹ Undantag från den fria etableringsrätten kan enligt artikel 46 grundas på allmän ordning, säkerhet och hälsa. Dessa undantagsgrunder är inte absoluta. De förändras med tiden och dessutom kan de skilja sig något åt beroende på de enskilda medlemsstaternas särdrag.⁹² Undantagsgrunderna tolkas restriktivt och kan enligt domstolens praxis inte anses inkludera ekonomiska överväganden.⁹³ EG – domstolen har bl.a. slagit fast att risk för skatteflykt inte finns med i de hänsyn som kan beaktas enligt EG – fördragets uttryckliga bestämmelser om

⁹¹ Mål C – 311/97 *Royal Bank of Scotland* REG (1999) s. I – 2651, p. 32.

⁹² C – 41/74 *Van Duyn* (1974) ECR 1337.

⁹³ C – 484/93 *Svensson and Gustavsson* (1995) ECR I – 3955 p. 15.

fri rörlighet för person.⁹⁴ Argumentet att medlemsstaten befarar en förlust av skatteintäkter har inte heller det kunnat inkluderas i dessa grunder.⁹⁵

Undantag från de fria kapitalrörelserna återfinns i artikel 58. Denna artikel stadgar att medlemsstaterna, trots kravet på fri kapitalrörlighet, har rätt att tillämpa skatterättsliga bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan beskattning av skattskyldiga, utifrån deras bosättning eller kapitalets placeringsort.

I artikel 58 1b tillåts medlemsstaterna att vidta alla nödvändiga åtgärder för överträdelse av nationella lagar och författningar samt att av administrativa skäl fastställa förfaranden för själva deklARATIONEN av kapitalrörelser. Stadgandets vidd begränsas dock avsevärt genom tredje punkten i artikeln som anger att regeln inte får vara godtyckligt diskriminerande eller utgöra en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital. I Verkooijen - målet⁹⁶ prövades en motsvarande bestämmelse som redan fanns i Maastrichtfördraget. Domstolen förefaller i detta mål göra precis samma prövning som i diskrimineringsmål rörande de övriga fria rörligheterna. Det är således tveksamt om denna undantagsgrund överhuvudtaget har någon räckvidd utöver de andra fria rörligheternas undantagsgrunder enligt fördraget. Av denna dom framgår att den praxis som utvecklats för de andra friheterna kan tillämpas även här, något som länge var oklart.⁹⁷

4.5.2 Rule of Reason

Vid dold diskriminering har EG – domstolen även godkänt andra särskilda grunder, detta görs med hjälp av det s.k ”Rule of reason” – testet.⁹⁸ Enligt detta test måste tre punkter vara uppfyllda för att testet skall kunna uppfyllas:

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

Det finns ett antal olika grunderna som medlemsstaterna har anfört i EG – domstolen som skäl till varför den aktuella skattebestämmelsen borde rättfärdigas. Exempel är att reglerna är nödvändiga för att inte minska skatteintäkterna, minska risken för skatteflykt, en effektiv skattekontroll, eller att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang. Koherensen och upprätthållandet av en effektiv skattekontroll är de två grunderna som domstolen har godtagit vid sin bedömning.

⁹⁴ C – 270/83 *avoir fiscal* (1986) ECR 273, p. 25.

⁹⁵ C – 264/96 *ICI* REG (1998) s. I – 4695, p.28.

⁹⁶ C – 35/98 *Verkooijen* (2000) ECR p. 42 – 46.

⁹⁷ Ståhl & Österman, (2000), s. 117 f.

⁹⁸ Ståhl & Österman, (2000), s. 124 ff. Författarna hänvisar här till Mål C – 264/96 *ICI* REG 1998 s. I – 4695, p. 20 i generaladvokatens förslag till avgörande. Översättningen är hämtad från Ståhl/Österman.

Invändningen att en skatteregel är nödvändig för att upprätthålla en effektiv skattekontroll har varit mycket vanlig.⁹⁹ Detta var en av de möjliga grunder för rättfärdigande av undantag som angavs i *Cassis de Dijon* – målet.¹⁰⁰ Grunden har återopats i ett antal fall. Dess räckvidd är dock oklar. I bl.a. *Bachmann* – målet avvisade domstolen denna grund med hänvisning till att det redan finns gemenskapsrättslig lagstiftning som möjliggör en effektiv skattekontroll utan särbehandling av begränsat skattskyldiga. *Futura* - målet är det första mål där domstolen antyder att införandet av detta direktiv kanske inte helt utesluter tillämpning av undantagsgrunden effektiv skattekontroll. EGD uttalade att en medlemsstat har rätt att vidta åtgärder som möjliggör att såväl de beskattningsbara inkomsternas storlek samt förluster kan kontrolleras på ett klart och precist sätt.¹⁰¹ Vidare uttalades att effektiv skattekontroll kan utgöra ett sådant tungt vägande allmänintresse. *Ståhl/Österman* framhäver att i praktiken har aldrig denna grund accepterats.¹⁰² Domstolen har ofta framhållit att skatteregeln har varit oproportionerlig. I *Bachmann*, *Futura*, *Vestergaard* och *Baxter* förs det liknande resonemang. De krav som uppställts på de utländska bolagen har försvarats med att lagstiftaren måste ha kontroll över utgifterna. Sverige anförde i *Safir* – målet att det var nödvändigt med olika försäkringssystem för inhemska och utländska företag, för att upprätthålla en effektiv skattekontroll. Denna invändning avfärdades av EGD, då den effektiva skattekontrollen kunde upprätthållas på andra sätt.

Medlemsstaterna har även anfört mer allmänna invändningar om att de vill gynna landets ekonomi eller att de vill upprätthålla nivån på skatteinkomsterna. Detta argument har bl.a. framförts i *ICI*, *Saint – Gobain*, *Eurowings* och *Verkooijen*. Bevarande av skatteinkomster har aldrig accepterats som en grund för undantag från de fria rörligheterna.¹⁰³ Anledningen till detta uttrycks mycket tydligt i *ICI* – målet. Där betonas att detta inte är ett av de undantag från den fria etableringsrätten om anges i fördraget och att det inte heller kan ses som tvingande hänsyn av samhällsintresse, d.v.s. utgöra en grund för undantag enligt ”Rule of Reason”.

Koherensen i skattesystemet syftar på en medlemsstats rätt att försäkra sig om att beskattning sker av en skattskyldig som erhållit en skattefördel om det i skattesystemet finns ett samband mellan skattefördelen och

⁹⁹ Den har bl.a. prövats i C – 204/90 *Bachmann*, C – 1/93 *Halliburton*, C – 250/95 *Futura*, C – 118/96 *Safir*, C – 264/96 *ICI*, C – 254/97 *Baxter*, C – 439/97 *Sandoz*, C – 87/99 *Zurstrassen*.

¹⁰⁰ C - 120/78 *Cassis de Dijon* (1979) ECR 648 p. 8.

¹⁰¹ C – 250/95 *Futura och Singer* REG 1997 s. I – 2471, p. 31. Se även C – 254/97 *Baxter*, p.18.

¹⁰² *Ståhl & Österman*, (2000), s. 126.

¹⁰³ Se bl.a. C – 270/83 *Avoir Fiscal* (1986) ECR 273 p. 25 och C – 307/97 *Saint Gobain* (1999) ECR I – 6161 p. 49 – 50.

beskattningen.¹⁰⁴ Koherensen rubbas om en medlemsstat medger avdrag och skattskyldigheten sedan uppstår i ett annat medlemsland.

Skattesystemets inre sammanhang som grund tillämpades första gången i Bachmann – målet.¹⁰⁵ I detta fall anförde en tysk medborgare, Bachmann, att han skulle få avdrag i Belgien för en pensionsförsäkring tecknad i Tyskland. Bachmann var tysk medborgare men arbetade samt bodde i Belgien. För liv – och pensionsförsäkringar medgav den belgiska lagen dock endast avdrag för premier betalda till företag i Belgien, varpå Bachmann vägrades sitt avdrag. EG – domstolen ansåg att vägran att medge avdrag stred både mot den fria rörligheten för tjänster och den fria rörligheten för kapital. Även om reglerna inte direkt gjorde åtskillnad mellan belgiska medborgare och medborgare i andra medlemsstater ansåg EG – domstolen att det indirekt kunde vara fråga om diskriminering, eftersom medborgare i andra medlemsstater typiskt sett slutit försäkringsavtal med företag i sina hemländer. Den belgiska regeringen menade att en arbetstagare som vill flytta till Belgien lätt kan avsluta sitt försäkringsavtal och sluta ett nytt avtal i Belgien. Domstolen ansåg dock att detta skulle medföra både kostnader och besvär för försäkringstagare och därmed utgöra ett hinder för den fria rörligheten för arbetstagare . Trots detta ansåg domstolen att de belgiska reglerna var tillämpliga. Restriktionen medgavs med hänsyn till ”koherens”.¹⁰⁶ Enligt domstolen fanns det ett direkt samband mellan avdragsrätt för betalda försäkringspremier och beskattning av utfallande belopp. Vid avdragsrätt förelåg skattskyldighet, och om avdrag inte medgavs var utfallande belopp skattefria. Det inre sammanhanget i det belgiska skattesystemet förutsatte därför enligt EG – domstolen att avdrag skulle medges endast om det kunde tillförsäkras att utfallande belopp skulle komma att beskattas i Belgien.

Även i Wielockx – målet var frågan om koherens uppe till behandling.¹⁰⁷ Målet gällde utomlands bosatta och deras rätt till personligt avdrag. Frågan var om källstaten var tvungna att medge detta. Invändningen gick inte igenom. I senare mål har EG – domstolen varit restriktiv i tillämpandet av begreppet koherens. I ICI – målet förelåg enligt EG – domstolen inget direkt samband mellan konsortiebolagets avdrag för förluster, som har uppkommit i ett av dess dotterbolag med säte i Storbritannien och beskattningen av vinsterna i dotterbolag med säte utanför Storbritannien.

¹⁰⁴ Bergström, Sture: *Rätten till etablering inom EU ur inkomstskatterättslig synvinkel*, SN 2000, s. 663.

¹⁰⁵ Mål C – 204/90 Bachmann (1992) ECR I – 249.

¹⁰⁶ Mål C – 204/90 Bachmann (1992) ECR I – 249, p. 23.

¹⁰⁷ Mål C – 80/94 Wielockx.

4.6 Verksamhetskravets förenlighet med den fria rörligheten

4.6.1 En otillåten restriktion

Frågan är om 49:10 IL samt 49:27 IL, som ställer upp ett krav på att det köpande företaget fortsätter med sin rörelsedrivande verksamhet i tjugo år efter andelsbytet, kan komma att utgöra en otillåten restriktion enligt EG – rätten.

Vid tillämpning av restriktionsprincipen utesluts det jämförande momentet.¹⁰⁸ En nationell regel som på något sätt hindrar eller försvårar gränsöverskridande transaktioner, utgör en restriktion för den fria rörligheten. Viktigt att betona i detta sammanhang är att verksamhetskravet inte är att på ett generellt sätt träffar varje situation då andelarna motsvarande 25 procent i det köpande bolaget ägs av det säljande bolaget, där det ena bolaget av en eller annan anledning är etablerad utanför Sverige. Lagstiftarens syfte, att förhindra ett kringgående av den svenska fåmansföretagarlagstiftningen, har inte något samband med frågan om bolagen har sitt säte i Sverige eller inte. Det är nämligen tillräckligt att det föreligger ett innehav motsvarande 25 % för att den risk som den svenska regeringen har åberopat skulle kunna förverkligas.

Att utföra ett andelsbyte med ett bolag utanför Sverige innebär inte i sig skatteflykt. I detta fall har risken för skatteflykt inte något samband med utförandet av ett gränsöverskridande andelsbyte. Verksamhetskravet förhindrar alltså svenska medborgare från att utnyttja de friheter som EG – fördraget uppställer. Fåmansföretagardelägaren fräntas sin handlingsfrihet. I detta hänseende är det nödvändigt att beakta det argument som lagstiftaren för fram vid bemötandet av denna kritik.

”Om delägarna i ett fåmansföretag, som avser att överlåta andelarna i företaget till ett annat företag som ägs av dem, önskar behålla handlingsfriheten att senare utan skattekonsekvenser omvandla det köpande företaget till ett förvaltningsföretag, har de möjlighet att göra detta genom att genomföra överlåtelsen som en underprisöverlåtelse i stället för som ett andelsbyte”¹⁰⁹

Det förefaller underligt att lagstiftaren på detta vis hänvisar till att företaget gör en underprisöverlåtelse. För att en underprisöverlåtelse skall kunna genomföras utan beskattningskonsekvenser måste en rad förutsättningar vara uppfyllda som definieras i 23 kap. IL. Det är en helt annan situation som regleras här än den som rör andelsbyten som sådana.

Faktum kvarstår. Verksamhetskravet beskär fåmansföretagardelägare möjligheten att kunna göra en omstrukturering utan att träffas av orättmätiga hinder. Jag anser att restriktionsprincipen kan utsträckas så här långt.

¹⁰⁸ Se ovan, avsnitt 4.2.

¹⁰⁹ Prop. 1998/99:15 s. 190.

Visserligen får en allmän tillämpningen av restriktionsprincipen väldigt stora effekter på inkomstbeskattningens område. Medlemsstaternas själva hävdande av beskattningsrätten som sådan skulle utgöra ett hinder av den gränsöverskridande handeln. Så fort staternas utövande av sin beskattningsrätt skulle hindra utövandet av de fria rörligheterna skulle domstolen kunna träda in och underkänna dessa regler. Träffar restriktionsprincipen verkligen alla restriktioner för den fria rörligheten oavsett om inhemska och gränsöverskridande omstruktureringar behandlas på samma vis? Utifrån de rättsfall som ovan analyserats kan svaret på denna fråga inte bli annat än jakande. Särskilt EGD:s svar på den första frågan i Sandoz – fallet har stora likheter med det svenska verksamhetskravet.¹¹⁰ Svaret på denna fråga anser jag kan få betydelse vid bedömningen angående verksamhetskravets förenlighet med EG – fördragets bestämmelser angående de fria kapitalrörelserna. Det intressant i Sandoz – fallet är att domstolen menade att själva uttagandet av skatt i sig kan utgöra en otillåten restriktion. Tidigare har domstolen alltid resonerat i termer av negativ särbehandling.¹¹¹ Nu anslår domstolen ett mer renodlat restriktionsförbud.

Konsekvensen av verksamhetskravet är att den berövar personer bosatta i Sverige med kvalificerade aktier att dra nytta av att göra andelsbyten med andra länder där något verksamhetskrav inte uppställs. Verksamhetskravet kan medföra att aktieägare avstår från att göra andelsbyten, då det vet att verksamheten kan komma att förändras. På detta vis anser jag att verksamhetskravet i sig kan ses som en restriktion för de fria kapitalrörelserna.

Att EGD senare fann omständigheter i Sandoz – fallet som godtog tillämpandet av den otillåtna restriktionen är en annan sak, vilket skall utvärderas nedan. Vid en analys av EG – domstolens praxis på detta område blir det också tydligt att utvecklingen gå mot en allt bredare tillämpning av restriktionsprincipen.

4.6.2 Ett objektivt rättfärdigande

Koherensen och upprätthållandet av en effektiv skattekontroll är de två grunderna som domstolen har godtagit vid sin bedömning. Det är även de två grunderna som jag anser kan bli aktuella vid rättfärdigande av verksamhetskravet, därför har jag valt att specifikt granska dessa två här.

Effektiv skattekontroll var en av de möjliga grunder för rättfärdigande av undantag som angavs i *Cassis de Dijon* – målet.¹¹² Grunden har återopats i ett antal fall. Dess räckvidden är dock oklar. *Futura* är det första mål där EGD uttalade att en medlemsstat har rätt att vidta åtgärder som möjliggör att

¹¹⁰ Se ovan, avsnitt 4.4.2.

¹¹¹ Ståhl & Österman, (2000), s. 116.

¹¹² C - 120/78 *Cassis de Dijon* (1979) ECR 648 p. 8.

såväl de beskattningsbara inkomsternas storlek samt förluster kan kontrolleras på ett klart och precist sätt.¹¹³ I Futura fanns det inget allmänt krav, på alla bolag, utan bara på de som hade haft förluster. Bokföringskravet inträdde bara om företag utan hemvist i Luxemburg yrkade avdrag för tidigare års förluster. Just detta med omotiverad skattebelastning tryckte domstolen på. Regeln var således inte diskriminerande i sig men utgjorde ändå ett hinder mot den fria rörligheten. Regeln som förbjöd avdrag för utgifter i andra medlemsstater var oproportionerlig, även om EGD poängterade att medlemsstaterna måste ha rätt att kunna kontrollera utgifterna.

Gemensamt för de olika domsluten gällande effektiv skattekontroll är att EGD visserligen medger att medlemsstaterna skall ha möjlighet att upprätthålla ett effektivt skattesystem. Men inte genom de beprövade skattereglerna som ger en alltför restriktiv effekt och som anses vara alltför oproportionerliga i förhållande till det syfte som skall uppnås.

Troligt är att även verksamhetskravet ur denna synvinkel skulle ses som alltför restriktiv.

Möjligen kan verksamhetskravet komma att accepteras som en ren skatteflyktsbestämmelse, detta torde inte anses troligt. Kravet på att åtgärden är relaterad till skyddsbehovet och att åtgärden inte är mer omfattande än nödvändigt är högt ställda.

Syftet med uttagandet av stämpelskatt var att säkerställa invånarnas likabehandling i skattehänseende, varvid domstolen fann lagstiftningen nödvändig. Det föreligger dock en stor skillnad mellan upprätthållande av verksamhetskravet och själva uttagandet av stämpelskatt. Skillnaden finns i den grupp som restriktionen träffar. Uttagandet av stämpelskatt applicerades på alla låntagare, medan verksamhetskravet endast ställs på en grupp företagare, nämligen på de fåmansföretagare som innehar kvalificerade aktier. Frågan är hur domstolen hade ställt sig om en grupp låntagare hade behandlats annorlunda, exempelvis de låntagare som var höginkomsttagare. Det är i princip denna prekära situation som uppstått i Sverige. I Sverige blir denna regel i stället ett sätt att upprätthålla icke neutralitet och olikabehandling av fåmansföretagare.

Utifrån regeringens uttryckssätt i propositionen kan inte en annan bedömning anses göras än att de avser att hänvisa till koherensen i skattesystemet. Regeringen skriver att verksamhetskravet har det särskilda syftet att upprätthålla 3:12 – systemet.¹¹⁴ Detta system kräver, enligt regeringen, särskilda regler för att den svenska skattebasen skall skyddas.

¹¹³ C – 250/95 *Futura och Singer* REG 1997 s. I – 2471, p. 31.

¹¹⁴ Prop. 1998/99: s. 191.

Kärnfrågan vid denna bedömning blir därför om verksamhetskravet egentligen behövs för att upprätthålla de speciella fåmansföretagarreglerna., då syftet med verksamhetskravet från lagstiftarens sida är att bevara fåmansföretagarreglerna. Som ovan diskuterats kan hela grunden för verksamhetskravets införande egentligen ifrågasättas. Syftet med verksamhetskravet är att genom upprätthållandet av detta verksamhetskrav utesluta den skattemässiga fördel som skulle kunna uppkomma genom utförande av konstlade arrangemang. Kringgåendet av svensk skattelagstiftning förhindras på detta vis.

Frågan kan även sättas in i ett större perspektiv. Kan den speciella fåmansföretagarlagstiftningen som upprätthålls i svensk rätt överhuvudtaget motiveras? Om den inte kan det med hänsyn till restriktionsförbudet inom EG – rätten framstår återigen verksamhetskravet som ett villkor som, om ens nödvändigt vid införandet, numera spelat ut sin roll. Det inre sammanhanget bryts följaktligen inte i skattesystemet och verksamhetskravet kan inte rättfärdigas med hänsyn till koherensen i skattesystemet. Även om verksamhetskravet skulle kunna anses rättmätigt med hänsyn till upprätthållandet till skattesystemets koherens kan inte regeln anses proportionerlig. Regeln får inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det eftersträvade syftet. Tjugo år är en lång tid för fåmansföretagardelägaren att bevaka det köpande företaget. Med hänsyn till denna långa tid framstår kravet som väldigt restriktivt.

5 Avslutning

5.1 Allmänt

Verksamhetskravet slår hårt för den enskilde fåmansföretagardelägaren. Om rörelsen ändras inom tjugo år efter att andelsbytet ägt rum tas uppskovsbeloppet automatiskt upp till beskattning. Detta innebär att fåmansföretagardelägaren under tjugo års tid måste bevaka det köpande företaget så att rörelsen inte ändras.

Frågan är om verksamhetskravet verkligen fyller sin funktion i svensk rätt, att hindra skatteflykt. Fusionsdirektivet ger möjlighet till att införa en skatteflyktsklausul i den nationella rätten, men är verksamhetskravet verkligen förenligt med art 11?

Verksamhetskravet måste även ses mot bakgrund av reglerna om den fria rörligheten som syftar till att upprätthålla fri konkurrens. Utrönas bör om inte verksamhetskravet hindrar den fria rörligheten på ett orättmätigt vis.

5.2 Verksamhetskravets funktion i svensk rätt

Tidigare var fåmansföretagardelägare av kvalificerade aktier i princip utestängda från möjligheten att få uppskov med reavinsten.¹¹⁵ Den dispensmöjlighet som då användes gav inget utrymme för användning av uppskovstekniken, då någon del av vinsten skulle tas upp som intäkt av tjänst, i enlighet med 3:12 – reglerna. Naturligt är att detta förfarande inte kunde upprätthållas med hänsyn till fusionsdirektivet.

Lagstiftaren stod då inför ett problem. De svenska fåmansföretagarreglerna har en lång tradition i svensk rätt och har alltid varit föremål för särskilda regleringar. Bakgrunden till den särskilda regleringen för fåmansföretag är den särskilda problematik som uppkommer då ett bolag ägs av en eller ett fåtal fysiska personer.¹¹⁶ Dessa personer kontrollerar bolaget men ägarna och bolaget kan med skatterättslig verkan ingå avtal med varandra.

Konflikt uppstår dock mellan dessa särskilda regler för fåmansföretag och andra regelverk, i detta fall andelsbytesreglerna. Att få uppskov med vinsten anses vara förenat med svårigheter just när det gäller en fåmansföretagardelägare. Risken finns att fåmansföretagardelägaren ser en möjlighet, utnyttjar situationen och undgår beskattning utav den del av beloppet som egentligen skall beskattas i tjänst. Lagstiftaren har ansett detta möjligt genom att det köpta företaget omvandlas till ett förvaltningsföretag.

¹¹⁵ Se ovan avsnitt 2.3.1.

¹¹⁶ Se ovan avsnitt 2.1.1.

Var ligger egentligen skatteflykten i denna situation?

Vid en granskning av den situation som lagstiftaren målar upp som möjligt för ett eventuellt skatteundrandragande framstår det som oklart vari skatteflykten egentligen finns.¹¹⁷ Att ägaren gör ett andelsbyte och undgår omedelbar reavinstbeskattning är själva syftet med reglerna om uppskov. Ingen reel vinst uppstår vid denna transaktion och därför bör heller inte beskattningseffekter omedelbart utlösas.

Ägaren förändrar sedan sin verksamhet genom att göra om sitt företag till ett förvaltningsföretag. Ett förvaltningsföretag har just den förmånen att de inte utdelningsbeskattas för mottagna utdelningar. Det föreligger dock ingen skillnad om ägaren plockar ut medel ur företaget. Då kommer han att utdelningsbeskattas. Följden blir att ägaren egentligen inte kommer undan någon skatt genom verksamhetsförändringen, att få ut utdelning utan beskattning är ett förfarande som alltid funnits i förvaltningsföretag.

Det finns därför inte någon egentlig anledning att ha ett verksamhetskrav. 3:12 – reglerna kan inte åsidosättas bara för att det är fråga om ett förvaltningsföretag. Regeln om skattefri utdelning i förvaltningsföretag träffar inte bara ägare i fåmansföretag utan alla som väljer den typen av verksamhet. Förvaltningsföretag har alltid varit föremål för denna behandling utav lagstiftaren, vilket har anses motiverat av den mycket speciella företagsform som förvaltningsföretag utgör.

Verksamhetskravet fyller inte någon egentlig funktion svensk rätt, främst för att det är oklart var skatteflykten som sådan egentligen uppstår.

5.3 Förenligheten med art 11 i fusionsdirektivet

Fusionsdirektivets syfte är som ovan nämnts att få bort skattemässiga hinder vid omstruktureringar över gränserna.¹¹⁸ Att skapa ett gemensamt regelverk var därför en nödvändighet, då olikheter mellan ländernas system orsakade hinder för den fria marknaden. Läget innan fusionsdirektivet var nämligen sådant att beskattning på orealiserade kapitalvinster inträdde. Brist på likvida medel som krävs för att betala den skatteskuld som uppkom utgjorde därför ett hinder vid utförandet av gränsöverskridande andelsbyten.

Med hänsyn till Leur – Bloem – målet framstår det som klart att artikel 11 i fusionsdirektivet inte tillåter den slags av regel som verksamhetskravet utgör. Likheterna mellan regeln i nederländsk lagstiftning och den svenska är slående. Även Nederländerna hade, såsom Sverige, valt att behandla helnationella företagsombildningar på samma sätt som gränsöverskridande.

¹¹⁷ Se ovan avsnitt 2.3.3.

¹¹⁸ Se ovan avsnitt 3.1.

Domstolen fastslog att artikel 11 skall tolkas som att en bedömning av huruvida ett förfarande innebär skatteundandragande skall ske från fall till fall. Det är inte tillåtet att automatiskt undanta vissa kategorier av omstruktureringar från tillämpning av direktivet, vilket är just det som lagstiftaren gör då de upprätthåller ett verksamhetskrav. En regel som, liksom verksamhetskravet, har allmän räckvidd får därför inte införas. En prövning i det enskilda fallet måste ske. Godtagbara kommersiella skäl föreligger inte för att upprätthålla verksamhetskravet. Begreppet godtagbara kommersiella skäl skall tolkas så att det går utöver en strävan av en rent skattemässig förmån. Att uppnå en rent horisontell förlustutjämnning är inte i sig ett godtagbart kommersiellt skäl.

Antagligen är detta ett godtagbart kommersiellt skäl, men tveksamhet föreligger. Jag väljer här att även gå vidare till steg två, nämligen om godtagbara kommersiella skäl inte föreligger måste andra skäl än skatteflykt visas.

EGD framförde i Leur – Bloem fallet att exempelvis uppnå en horisontell förlustutjämnning inte var ett kommersiellt skäl, men det utgjorde inte heller skatteflykt eller skatteundandragande. Dessa uttalanden framstår som kryptiska och lämnar mycket att döma upp till medlemsstaterna. Bestämmelsen är, enligt min mening, föremål för ett alltför stort godtycke. Ett godtycke som med hänsyn till den enskildes rättsäkerhet inte är acceptabelt i denna typ av situationer.

EGD poängterar i Leur – Bloem att en fusion eller omstrukturering som sker genom ett utbyte av aktier eller andelar och som innebär att ett nytt holdingbolag bildas, som inte driver någon verksamhet, kan anses ha genomförts av godtagbara kommersiella skäl. EGD framhåller i detta sammanhang att det faktum att en struktur som erhålls genom andelsbyte inte är varaktig visserligen kan utgöra ett tecken på att skatteflykt föreligger, men detta är långt ifrån säkert. Det kan inte uteslutas att även ett sådant andelsbyte kan ha godtagbara kommersiella skäl. Detta uttalande från domstolens sida om vad som egentligen utgör kommersiella skäl framstår som oerhört vag. Den lämnar mycket att utröna till medlemsstaterna. EGD poängterar i detta fall betydelsen av proportionalitetsprincipen. Då det inte finns några mer detaljerade gemenskapsrättsliga bestämmelser avseende vad som utgör kommersiella skäl är det upp till medlemsstaterna att avgöra vilka villkor som är nödvändiga för tillämpningen av denna bestämmelse.

Detta blir dock svårt att visa angående verksamhetskravet. För som ovan ifrågasatts är det svårt att utröna om verksamhetskravet egentligen undviker någon situation där skatteflykt skulle kunnat uppkomma.

Här har lagstiftarens syn på vad skatteflykt egentligen är en avgörande betydelse. Om det är skatteflykt att få skattefri utdelning från ett förvaltningsföretag, så blir det svårt för andelsägaren att visa att han inte har skatteflykt som skäl. Enligt min mening är detta ingen skatteflykt, utan utgör en ren skatteplaneringsåtgärd.

Som jag poängterar ovan kan hela grunden för införandet av verksamhetskravet egentligen ifrågasättas, då ingen egentlig risk för skatteflykt uppkommer. Då ingen egentlig risk för skatteflykt föreligger kan därför inte verksamhetskravet anses förenligt med artikel 11 i fusionsdirektivet. Med hänsyn till proportionalitetsprincipen kan inte detta krav upprätthållas. Det framstår inte som proportionerligt att undandra de fåmansföretagare som vill omvandla sin verksamhet till förvaltningsföretag.

5.4 Restriktionsförbud

Verksamhetskravet utgör, enligt min mening, en otillåten restriktion. Att som i svensk rätt ställa upp ett krav på att det köpande företaget fortsätter med sin rörelsedrivande verksamhet i tjugo år efter andelsbytet framstår som synnerligen restriktivt.

Verksamhetskravet förhindrar svenska medborgare från att utnyttja de friheter som EG – fördraget uppställer, även om lagstiftarens syfte inte har varit att förhindra gränsöverskridande omstruktureringar som sådana. Syftet med verksamhetskravet införande var som bekant att utesluta den skattemässiga fördel som skulle kunna uppkomma genom utförande av konstlade arrangemang. Verksamhetskravet får ändå den konsekvens att den berövar personer bosatta i Sverige med kvalificerade aktier att dra nytta av att göra andelsbyten med andra länder där något verksamhetskrav inte uppställs. Följden kan bli att aktieägare avstår från att göra andelsbyten, på detta vis hindras den fria marknaden. Fåmansföretagardelägaren fråntas sin handlingsfrihet. Lagstiftaren hänvisar i detta sammanhang till den möjlighet som finns att företa en underprisöverlåtelse, vilket jag anser vara en hastigt tilltagen nödmotivering i brist på annan reell motivering.

Verksamhetskravet kan inte heller objektivt rättfärdigas. Regeringen hävdar som bekant att verksamhetskravet har det särskilda syftet att upprätthålla 3:12 – systemet. Detta system kräver, enligt regeringen, särskilda regler för att den svenska skattebasen skall skyddas. Detta resonemang framstår som dåligt underbyggt. Verksamhetskravet kan inte rättfärdigas med hänsyn till koherensen eller för att upprätthålla en effektiv skattekontroll. EGD har visserligen medgivit att medlemsstaterna skall ha möjlighet att upprätthålla ett effektivt skattesystem. Den beprövade skattereglerna får dock inte ge en alltför restriktiv effekt och inte vara oproportionerliga i förhållande till det syfte som skall uppnås.

Verksamhetskravet skulle visserligen kunna rättfärdigas med motiveringen att den utgjorde en ren skatteflyktsbestämmelse. Det blir här relevant att anknyta till diskussionen ovan, som ifrågasätter hela grunden för införandet av verksamhetskravet. Med hänsyn till denna diskussion framstår det som föga troligt att verksamhetskravet skulle accepteras som en skatteflyktsbestämmelse.

Bilaga A

Litteraturförteckning

Offentligt tryck

Prop. 1999/2000:2. Inkomstskattelagen.

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

Prop. 1989/90:110. Om reformerad inkomst – och företagsbeskattning.

Romfördraget. Hämtat ur: Europafördrag, 3 uppl, Norstedts Juridik AB, Stockholm 1999.

SOU 1998:1. Omstruktureringar och beskattning.

EG – Direktiv

Direktiv 90/434/EEG. Rådets direktiv 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.

Direktiv 90/435/EEG. Rådets direktiv av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater.

Litteratur

Bernitz, Ulf, Kjellgren, Anders: *Europarättens grunder*. Norstedts juridik, upplaga 1:2, Stockholm 1999.

Persson – Österman, Roger: *Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen*, Juristförlaget, upplaga 1:1, Stockholm 1997.

Ståhl, Kristina, P Österman, Roger: *EG – skatterätt*, Iustus förlag, Uppsala 2000.

Tjernberg, Mats: *Beskattning av fåmansföretag*, 5:e upplagan. Stockholm 1999.

Terra, Ben och Wattel, Peter: *European Tax Law*, Kluwer Law International, London 1998.

Otmar, Thömmes/Betten, Rijkele, *International Bureau of Fiscal Documentation*, EC Corporate Tax Law, Commentary on the EC Direct Tax Measures and Member States Implementation.

Blom, Birgitta/Eriksson, Anders/Ramberg, Jan/Sjöberg, Magnus, *Karnov*, (2001), Sjätte upplagan, band 3, Stockholm.

Artiklar

Bergström, Sture & Bruzelius, Anette: *Home – State Restrictions on the Freedom of Establishment in av Swedish Income Tax Perspective*, INTERTAX, Vol. 29, issue 6.

Bergström, Sture: *Något om EG – domstolens tolkningsprinciper, med särskild inriktning på inkomstskatten*, Skattenytt, 1998, s. 481.

Bergström, Sture: *Rätten till etablering inom EU ur inkomstskatterättslig synvinkel*, Skattenytt, 2000, s. 663.

Bizoli, Gianluigi: *Impact of the freedom of establishment on tax law*, EC Tax Review, 1998, nr 4 s. 239.

Hoenjet, Francois: *The Leur – Bloem judgement: the jurisdiction of the European Court of Justice and the interpretation of the anti – abuse clause in the Merger Directive*, EC Tax Review, 1997, nr.4. s. 206

Lehner, M: *Limitation of the national power of taxation by the fundamental freedoms and non – discrimination clauses of the EC Treaty*, EC Tax Review, 2000, nr 1, s. 10.

Qwerin, Eskil: *Uppskov vid aktiebyten för ägare av fåmansbolag*. SvSkT 10/98 s. 823 – 828.

Rättsfallsförteckning

Rättsfall från Regeringsrätten

RÅ 1996 ref. 40.

RÅ 1996 ref. 44.

RÅ 1996 ref. 56.

EG – domstolen

C – 152/73 Sotgiu v. Deutsche Bundespost (1974) ECR 153.

C – 41/74 Van Duyn v. Home Office (1974) ECR 1337.

C - 120/78 Rewe – Zentrale AG v. Bundesmonopolverwaltung für
Branntwein (Cassis de Dijon) (1979) ECR 649.

C - 14/83 Von Colson & Kamann v. Land Nordrhein - Westfalen (1984)
ECR 1891.

C – 270/83 Commission v. France (Avoir fiscal) (1986) ECR 273.

C - 107/84 Asscher mot Staatssecretaris van Financien (Asscher) (1996) I
– 3089.

C – 204/90 Bachmann v. Belgium State (1992) ECR I – 249.

C – 1/93 Halliburton Services BV v. Staatssecretaris van Financien
(1994) ECR I – 1137.

C – 279/93 Finanzamt Köln – Altstadt v. Roland Schumacker (1995) ECR
I – 225.

C – 484/93 Svensson & Gustavsson v. Ministre du Logement et de l'
Urbanisme (1995) ECR I – 3955.

C – 80/94 G.H.E.J. Wieslockx mot Inspecteur der Directe Belastingen
(Wieslockx) (1995) I – 2493.

C – 28/95 Leur Bloem v. Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen
Amsterdam 2, (1997) ECR I – 4161.

C – 250/95 Futura Participation SA and Singer mot Administration des
Contributions (Futura) (1997) I – 2471.

- C – 264/96 Imperical Chemical Industries plc mot Kenneth Hall Colmer (ICI) (1998) ECR I – 4695.
- C – 307/97 Saint Gobain (1999) ECR I – 6161.
- C – 311/97 Royal Bank of Scotland mot Ellinko Dimosio (1999) ECR I – 2651.
- C – 200/98 X AB och Y AB mot Riksskatteverket (1999) ECR I – 8361.
- C – 251/98 C. Baars mot Inspecteur der Belastingen Particulieren/Ondernemingen Gorinchem (2000) ECR I – 2787.
- C – 106/99 Marleasing SA v. La Comercial Internacional de Alimentacion SA (1990) ECR I – 4135.
- C – 141/99 Algemene Maatschappij voor Investering en Diensverlening NV (AMID) v. Kingdom of Belgium, dom 14 december 1999.