



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Torbjörn Karlsson

Omstrukturering av  
företagsgrupp – frihet eller  
begränsning?

Examensarbete  
20 poäng

Handledare: Lars Pelin

Skatterätt

HT 2006

# Innehåll

<b>SUMMARY</b>	<b>1</b>
<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>2</b>
<b>FÖRORD</b>	<b>4</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>5</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>6</b>
1.1 Bakgrund	6
1.2 Syfte	6
1.3 Metod och material	7
1.4 Terminologi	7
1.5 Avgränsningar	8
1.6 Disposition	8
<b>2 LAGREGLERADE FÖRMÖGENHETSÖVERFÖRINGAR</b>	<b>9</b>
2.1 Inledning	9
2.2 Koncernbidrag och underskottsframföring	10
2.2.1 Koncernbidrag	10
2.2.2 Underskottsframföring och spärrsituationer i samband med ägarförändringar i underskottsföretag	13
2.2.2.1 Allmänt	13
2.2.2.2 Beloppsspärren	15
2.2.2.3 Koncernbidragsspärren	16
2.3 Underprisöverlåtelser	17
2.4 Fusioner, fissioner, verksamhetsavyttringar och uppskovsgrundande andelsbyten	20
2.4.1 Allmänt	20
2.4.2 Fusioner och fissioner	20
2.4.3 Verksamhetsavyttringar	22
2.4.3.1 Begreppet verksamhetsgren	25
2.4.4 Uppskovsgrundande andelsbyten	26
<b>3 DOLDA FÖRMÖGENHETSÖVERFÖRINGAR I KONKURRENS MED DE LAGREGLERADE</b>	<b>28</b>
3.1 Inledning	28

3.2	Driftsbidrag	28
3.3	Royaltys	29
3.4	Räntearbitrage och underkapitalisering	31
<b>4</b>	<b>ANALYS</b>	<b>34</b>
4.1	Inledning och problemställningar	34
4.2	Behöver de svenska koncernbidragsreglerna ändras med anledning av EG-rätten	34
4.2.1	Krav för rätt till gränsöverskridande resultatutjämnning inom EU	34
4.2.2	Förslag på ändring i IL 35 kap	36
4.3	Avslutande synpunkter	38
	<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>40</b>
	<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>42</b>

# Summary

This thesis is about the restructuring rules in the Swedish tax law. I found that there are two kinds of restructuring possibilities in the Swedish tax law. Those two types are rules regulated directly in the law and tax planning opportunities only indirectly regulated in the tax law. The last mentioned kind can in some cases be used to move untaxed profits to a state with lower taxes.

I have focused extra on the Swedish tax law of group contributions compared to the case of Marks & Spencer (C-446/03). I found that we have to make some changes in the Swedish tax law of bordercrossing group contributions because they are not consistent with the European Community law. My suggestion of how to change the Swedish rules of group contributions is found in the last analysing chapter, chapter four.

# Sammanfattning

Näringslivet genomför årligen omstruktureringar som leder till enorma engångskostnader. Den här uppsatsen handlar om några av de viktigaste kapitlen i IL som har med förmögenhetsöverföringar att göra. Dessa aktualiseras ofta även vid generationsskiften. I arbetet inventeras några av de vanligaste möjligheterna till lagreglerade, öppna förmögenhetsöverföringar som koncernbidrag, underprisöverlåtelser, fusioner, fissioner, verksamhetsavyttringar samt uppskovsgrundande andelsbyten. Vid tillämpning av skatterätten kan det ej bortses från civilrätten, särskilt inte associationsrätten. I vissa fall kan det finnas en minoritet att kompensera eller externa intressenter, t ex fordringsägare som skyddas av andra rättsregler än de skatterättsliga.

Vidare har jag funnit att även om det saknas t ex koncernbidragsrätt inom en företagsgrupp, kanske på grund av att någon spärrsituation är för handen, så går det ändå ofta att genom skatteoptimerande åtgärder erhålla likvärdiga resultat-effekter genom åtgärder som kan benämnas konkurrerande, dolda förmögenhetsöverföringar. Dessa kan utgöras av diverse driftsbidrag som ligger i gråzonen av det tillåtna, royaltyberättigade immateriella rättigheter som läggs i lågskattestater samt anpassningar av kapitalstrukturen inom en företagsgrupp så att företag i lågskattestater överkapitaliseras och får fungera som finansbolag till underkapitaliserade intresseföretag belägna i högskattestater. Genom sådana åtgärder kan en internationellt etablerad företagsgrupp åtminstone till viss del styra i vilken stat eventuella överskott kommer att beskattas.

I den avslutande analysdelen har koncernbidragsreglerna i IL 35 kap granskats med anledning av Marks & Spencersdomen.<sup>1</sup> Jag har funnit att någon form av ändring måste göras i kapitlet på så sätt att Sverige åtminstone måste medge avdragsrätt för koncernbidrag från ett svenskt moderföretag till ett dotterföretag i annan medlemsstat om vissa förutsättningar är för handen. I de fall det utländska dotterföretaget har en fastställd förlust som varken kan utnyttjas mot tidigare eller framtida vinster eller överlåtas till någon annan så skall avdragsgilla koncernbidrag tillåtas trots att detta leder till minskade skatteintäkter för staten i det fallet. Det är alltså fråga om både ett tids- och ett personperspektiv när man har att avgöra huruvida möjligheterna att utnyttja förlusten är slutgiltigt uttömda.

I sammanhanget bör man ha i åtanke att även det motsatta förhållandet kan komma att uppstå ifall det är ett svenskt dotterföretag som får ett gränsöverskridande tillskott för att täcka en ansamlad förlust. Så Marks & Spencer-domen verkar ju så att säga åt båda riktningarna. Uppsatsen avslutas med ett de lege ferenda-resonemang med anledning av de svenska koncernbidragsreglernas bristande samstämmighet med Marks & Spencersdomen. Där återfinns även mitt slutliga förslag på hur IL 35 kap i ett första

---

<sup>1</sup> Mål C-446/03

steg skulle kunna ändras för att åtminstone för stunden vara förenligt med EGD:s praxis.

# Förord

Tiden går fort – i efterhand! Under nio terminer på Juridicum i Lund har jag haft förmånen att bli undervisad av många väldigt kompetenta och pedagogiska föreläsare. Termin fyra var det ingen tvekan om att det var skatte- och bolagsrättslig inriktning som gällde för min del. Mats Tjernberg och Lars Pelin fick ett vetgirigt frö att börja gro inom mig. Ett särskilt tack till den sistnämnde för goda uppslag under hösten. Jag vill även ägna en tacksamhetens tanke till Lars-Gunnar Svensson på ekonomicentrum för hans entusiasm och alla exempel han visade oss studenter om hur det går till i praktiken under fördjupningsskursen i koncernbeskattning.

Några personer utanför universitetsvärlden som betytt mycket för mig under studietiden är mina föräldrar och det glada bastubadargänget på Delphinenbadet här i Lund. Tack far, mor, Krister, ”Katten”, Jörgen, Jojje och alla andra!

Kärrebo Gård, Västervik, mellandagarna december 2006

*Torbjörn Karlsson*

# Förkortningar

AB	Aktiebolag
ABL	Aktiebolagslagen (SFS 2005:551)
BFN	Bokföringsnämnden
BFN R	Bokföringsnämndens rekommendation
EG	Europeiska gemenskaperna
EGD	EG-domstolen
EU	Europeiska unionen
FAR	Föreningen för revisionsbyråbranschen
fb	förhandsbesked
FBL	Fastighetsbildningslag (SFS 1970:988)
FL	Lag om ekonomiska föreningar (SFS 1987:667)
FUL	Lag (1998:1603) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser
HB	Handelsbolag
IL	Inkomstskattelagen (SFS 1999:1229)
KB	Kommanditbolag
LAU	Lag (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet
M&S	Marks & Spencer- domen, C-446/03
OECD	Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling
Prop	Proposition
RegR	Regeringsrätten
RegR	Regeringsrätten
RF	Regeringsformen (SFS 1974:152)
RomF	Romfördraget
RR	Redovisningsrådet
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SkfL	Lag (1995:575) mot skatteflykt
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SvSkt	Svensk Skattetidning
ÅRL	Årsredovisningslagen (SFS 1995:1554)



# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Nyhet publicerad på Affärsvärldens webbplats 2005-05-12:

”Industrikoncernen ABB anser att de normala omstruktureringskostnaderna för bolaget uppgår till 0,5 till 0,7 procent av omsättningen eller cirka 100 till 150 miljoner dollar per år. Det framkom vid dagens bolagsstämma.”<sup>2</sup>

Med tanke på att ABB:s nettovinstmarginal var 3,3% år 2005<sup>3</sup> är det en relativt stor del av nettovinsten som varje år raderas ut av omstruktureringskostnader ifall den senaste årsredovisningens siffror kan anses representativa över en genomsnittlig konjunkturcykel. Ser man till hela det svenska näringslivet så kan det antas att de årliga omstruktureringskostnaderna uppgår till svindlande summor. Men vad är det då som döljer sig bakom uttrycket *omstruktureringskostnader*? Den här uppsatsen behandlar den lagtekniska regleringen av några vanliga transaktioner som kan aktualiseras vid såväl förvärv och fusioner som kostnadssänkande effektiviseringar.

## 1.2 Syfte

Syftet med uppsatsen är att utreda vilka omstruktureringsmöjligheter företagsgrupper med skattskyldiga subjekt i Sverige har enligt svensk lagstiftning och rättspraxis. Av detta följer att även skatte- och civilrättens inbördes sammanhang måste beaktas då den sistnämnda i vissa situationer leder till att i och för sig skatterättsligt tillåtna och förmånliga transaktioner ej kan genomföras pga att de bryter mot civilrättslig lagstiftning och därmed riskerar att utsättas för civilrättsliga sanktioner. Vidare skall arbetet leda till ett resonemang kring huruvida omstruktureringsreglerna i IL fungerar ändamålsenligt eller om det finns alternativa möjligheter att genomföra förmögenhetsöverföringar mellan företag i intressegemenskap. En diskussion kommer också att föras kring huruvida de svenska koncernbidragsbestämmelserna är förenliga med EG-rätten med anledning av ny rättspraxis det sista året.

---

<sup>2</sup> Jakob Nordstedt, ”ABB: 0,5-07% normal omstruktureringskostnad – Bolagsstämma”, <http://www.affarsvarlden.se/art/103837>

<sup>3</sup> ABB:s årsredovisning 2005, s 4 (nettovinst 735 MUSD / omsättningen 22 442 MUSD)

## 1.3 Metod och material

Jag har använt mig av en sedvanlig rättsdogmatisk metod. Detta innebär att lag, förarbeten, rättsfall samt doktrin som litteratur och artiklar utgjort mina primära källor. Det har varit nödvändigt att till viss del lämna juridiken och komplettera de ovan nämnda rättskällorna med rekommendationer från BFN för att vid något tillfälle fylla ut lagstiftningen med mer preciserade utlåtanden om vad som är redovisningsrättsligt godtagbart.

Teoribildningen har byggts upp på så sätt att de deskriptiva partierna hållits tillbaka till förmån för en funktionsanalys i det avslutande huvudkapitlet där undersökande resonemang förs om det är möjligt att kringgå bl a koncernbidragsreglerna. Detta förutsätter att läsaren tidigare har inhämtat grundläggande kunskaper om hur näringsverksamheter och dess delägare beskattas. Jag avser främst systematiken och definitionerna kring termer som intäkter, kostnader, fast egendom, lös egendom, armlängdspris, uttags- och utdelningsbeskattning o s v.

## 1.4 Terminologi

Är begreppet företagsgrupp eller koncern det korrekta? IL 2 kap 5§ låter oss veta att med svensk koncern avses en sådan grupp av företag eller andra näringsidkare som enligt någon svensk lag bildar koncern. Bestämmelser om vilka krav på ägarsamband som skall vara uppfyllda för att ett koncernförhållande skall anses vara för handen finns bl a i ABL 1 kap 11§, FL 1 kap 4§ och ÅRL 1 kap 4§. Vidare finns ett kvalificerat koncernbegrepp i IL 35 kap 2§ där kravet på ägarandel är mer än 90% av andelarna för att med avdragsrätt för givaren kunna ge koncernbidrag.

Inom stora delar av omstruktureringslagstiftningen uppställs dock helt andra rekvisit än koncernförhållande för att reglerna skall kunna tillämpas. Jag har därför valt att använda begreppet koncern endast i de fall då någon av koncerndefinitionerna skall vara för handen för att aktuell rättsregel skall kunna tillämpas. I övriga fall av ägarmässig intressegemenskap begagnas således termen företagsgrupp.

## 1.5 Avgränsningar

Omstruktureringsreglerna i IL täcker ett brett område. Exempel på vanliga transaktioner som träffas är ombildningar från enskild firma till ett mindre aktiebolag, generationsskiften, fusioner, fissioner, förflyttning av produktion och omstruktureringar i multinationella företag. Detta har medfört att uppsatsen i huvudsak avgränsats till att utreda de omstruktureringsmöjligheter som finns för företagsgrupper, dvs i många fall de medelstora och större företagen. Av utrymmesskäl behandlas särregleringarna för fåmansföretagen endast i förbigående. Civilrättsliga begränsningar av skatterätten har likaså fått stå tillbaka trots att den problematiken löper som en röd tråd genom arbetet pga att uppsatsen annars skulle ha blivit allt för omfattande. Vidare har de internationella aspekterna i förekommande fall begränsats till de EG-rättsliga.

## 1.6 Disposition

Detta inledande kapitel skall ses som en introduktion till uppsatsen och ge läsaren insikt i ämnet, arbetsmetoden, viss terminologi samt dispositionen. I kapitel 2 redogörs för huvuddragen i den svenska lagstiftningen som rör ombildningar. Därefter följer en översiktlig redogörelse i kap 3 av några endast indirekt reglerade skatteoptimerande åtgärder som kan ge ett liknande resultat som en lagreglerad förmögenhetsöverföring trots att en sådan ej är möjlig, t ex för att något villkor i IL brister. Efter detta avslutas arbetet men en avslutande analysdel i kap 4 som handlar om huruvida omstruktureringslagstiftningen fungerar ändamålsenligt och fyller sin funktion. Med anledning av ny rättspraxis under det senaste året diskuteras även huruvida de svenska koncernbidragsreglerna är förenliga med EG-rätten. Därav förs ett de lege ferenda-resonemang med anledning av Marks & Spencer-domen.<sup>4</sup>

---

<sup>4</sup> Mål C-446/03

# 2 Lagreglerade förmögenhetsöverföringar

## 2.1 Inledning

Detta huvudkapitel handlar om lagreglerade förmögenhetsöverföringar inom koncerner och företagsgrupper. Ett annat användbart begrepp är termen öppna förmögenhetsöverföringar. Nedan redogörs för huvuddragen beträffande koncernbidrag, underskottsframföring, underprisöverlåtelser, fusioner och fissioner, verksamhetsavyttringar samt uppskovsgrundande andelsbyten.

Den svenska omstruktureringslagstiftningen är vid ett första påseende ett stort och komplext regelverk där det i början kan vara svårt att direkt avgöra vilket eller vilka kapitel som är tillämpliga i det specifika fallet. Vidare kan i vissa fall flera kapitel vara tillämpliga samtidigt och man har då att avgöra vilken av flera möjliga lösningar som ger bäst utfall. I inkomstlagen näringsverksamhet utgörs de två huvudsakliga tillgångsslagen kapital- och näringstillgångar. Till skillnad mot vad som gäller för fysiska personer utgör alltså fast respektive lös egendom tillgångar som underordnats kapital- och näringstillgångar. Detta innebär att fast respektive lös egendom kan vara antingen kapital- eller näringstillgång. Enligt huvuddefinition i IL 25 kap 3§ är alla tillgångar i en näringsverksamhet kapitaltillgångar utom lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar, inventarier och patent samt vissa immateriella rättigheter förvärvats från annan mm som räknas upp i IL 18 kap 1§. E contrario är alltså alla tillgångar i en näringsverksamhet näringstillgångar. I samband med omstruktureringar är det ofta synnerligen viktigt att klassificeringen av tillgången blir korrekt. Det har betydelse både för vilken omstruktureringsregel som eventuellt kan vara tillämplig samt för hur transaktionen skall prissättas.

## 2.2 Koncernbidrag och underskottsframföring

### 2.2.1 Koncernbidrag

Koncernbidragen kan utgöras av både fast och lös egendom och regleras i IL 35 kap. I IL 35 kap 1§ stadgas att ett koncernbidrag skall dras av hos givaren och tas upp hos mottagaren under förutsättning att avdragsrätt föreligger för givaren enligt IL 35 kap. Detta innebär att resultatet kommer att minska lika mycket för givaren som det ökar för mottagaren. Syftet med förfarandet är att verksamheter organiserade som koncerner ej skall hamna i en skattemässigt sämre situation än om alla verksamheter legat i samma företag. I och med kravet på ägande av mer än 90% av andelarna<sup>5</sup> så skulle ändå tvångsinlösen kunna påkallas så att givare och mottagare av koncernbidraget skulle bli ett och samma skattskyldiga subjekt.<sup>6</sup> Därmed kan de trots att de är olika subjekt teoretiskt ses som en och samma skattskyldig.<sup>7</sup> Viktigt är att i de fall ägarandelen i dotterföretaget understiger 100 % så måste minoriteten kompenseras för att associationsrättsliga sanktionsregler ej skall träda in.<sup>8</sup>

IL 35 kap 2a§ jämställer andra bolag inom EES med svenska företag vid tillämpningen av IL 35 kap under förutsättning att mottagaren av ett utgivet koncernbidrag är skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som det erhållna koncernbidraget skall tas upp i. Denna lydelse är föremål för den avslutande framställningen med anledning av Marks & Spencer-domen.<sup>9</sup> Avgörandet innebar att avdragsrätt för givaren av ett gränsöverskridande koncernbidrag där mottagaren ej är skattskyldig i Sverige numera måste medges under vissa förutsättningar.

IL 35 kap 3§ innehåller ett antal punkter som skall vara för handen för att ett koncernbidrag skall medföra avdragsrätt respektive resultatökning för givare och mottagare. I 1p undantas privatbostads<sup>10</sup> - och investmentföretag<sup>11</sup> möjligheterna att både ge och ta emot koncernbidrag. 2p är av intresse eftersom där stadgas att både givaren och mottagaren skall redovisa bidraget öppet i självdeklarationen vid samma års taxering. Märkligt nog har det inte

---

<sup>5</sup> Se IL 35 kap 2§ där det fastslås att ett dotterföretag anses helägt när moderföretaget äger mer än 90% av andelarna

<sup>6</sup> Jfr ABL 22 kap 1§

<sup>7</sup> SOU 1964:24 s 90, prop 1965:126 s 51f och prop 2004/05:85 s 437ff

<sup>8</sup> Tänkbara lagrum att grunda en klandertalan på är likhetsprincipen i ABL 4 kap 1§ samt de båda generalklausulerna i 7 kap 47§ och 8 kap 41§. Torsten Sandström påpekar i Svensk aktiebolagsrätt s197 att det i många situationer är omstritt huruvida likhetsprincipen eller någon av generalklausulerna har företräde.

<sup>9</sup> Mål C-446/03

<sup>10</sup> Termen *privatbostadsföretag* definieras i IL 2 kap 17§

<sup>11</sup> Termen *investmentföretag* definieras i IL 39 kap 15§

kopplats något civilrättsligt krav på faktisk förmögenhetsöverföring eller bokföring av förmögenhetsöverföringen för att koncernbidraget skall godtas i skatterättsligt hänseende. Problemet belystes i RÅ 1998 ref 6 (fb). Där fann RegR att det saknades stöd i skattelagstiftningen för att göra ett koncernbidrags skatterättsliga giltighet beroende av hur det hanterats bokföringsmässigt.<sup>12</sup> Med hänsyn till den skatterättsliga legalitetsprincipen i RF 8 kap 3§ får utgången av målet anses riktig.

Dock riskerar detta att leda till oönskade effekter för mottagarens borgenärer som kanske förlitat sig på balansräkningen hos det företag som bokfört att det tagit emot koncernbidraget. Ponera att ett företag ger ett koncernbidrag till en mottagare och att de båda företagen endast tar upp detta i sina deklARATIONER utan att någon faktisk förmögenhetsöverföring sker. Mottagarens ekonomiska ställning riskerar då att framstå som starkare än vad den i själva verket är för en extern intressent, t ex en kreditgivare. Eftersom inget reellt besittningstagande skett hos mottagaren har sakrättsligt skydd ej uppkommit mot det givande företagets borgenärer såvida det inte rör sig om fast egendom där sakrättsligt skydd uppnås genom köpebrevets upprättande.<sup>13</sup> Detta förutsätter naturligtvis att givar- och mottagarföretaget upprättar köpebrev. Trots koncernförhållandet så har varje företag i koncernen sin egen borgenärskrets vars underlag vid kreditprövningen kan ha utgjorts av räkenskaper där den ekonomiska ställningen skiljer sig från vad som verkligen finns att tillgå i en obeståndssituation pga sakrättsliga principer.

I IL 35 kap 3§3p uppställs krav på att dotterföretaget skall ha varit helägt under givarens och mottagarens hela beskattningsår eller sedan dotterföretaget började bedriva näringsverksamhet av något slag. IL 35 kap 3§4-5p skall förhindra att den inhemska skattebasen urholkas. Därför innehåller punkterna bestämmelser som nekar avdragsrätt för koncernbidrag från en givare som är skattskyldigt i Sverige till annat koncernföretag som p g a något skatteavtal ej är skattskyldigt för det mottagna koncernbidraget i riket.<sup>14</sup> IL 35 kap 3§6p hindrar att kedjebeskattningsreglerna kringgås via koncernbidrag. Konstruktionen har gjorts så att i de fall ett koncernbidrag går från ett dotterföretag till ett moderföretag är avdragsrätten för givaren beroende av att utdelning under beskattningsåret från dotterföretaget ej skall tas upp hos moderföretaget, dvs andelarna i dotterföretaget skall vara näringsbetingade enligt IL 24 kap 13f§§.

IL 35 kap 4§ innehåller en specialbestämmelse som reglerar koncernbidrag mellan helägda dotterföretag till ett och samma moderföretag där detta är ett investmentföretag och dotterföretagen ej äger andelar i varandra. Strukturen som avses är alltså en situation där moderföretaget A äger de helägda dotterföretagen B och C så att B och C utgör en oäkta koncern i förhållande till varandra via moderföretaget A. Avdragsrätt för koncernbidrag förutsätter

---

<sup>12</sup> Problematiken och rättsfallet har kommenterats av Bertil Wiman i "Beskattnings av företagsgrupper", s 69

<sup>13</sup> Håstad, Torgny, Sakrätt avseende lös egendom, s 50ff, 212ff 221

<sup>14</sup> Såvida inte 35 kap 2a§ är tillämplig, förstås

i dessa fall dels att rekvisiten i IL 35 kap 3§1-5p är för handen. Vidare får moderföretaget ej vara skyldigt att ta upp utdelning från det dotterföretag som ger koncernbidraget under beskattningsåret, IL 35 kap 4§2p. IL 35 kap 4§3p består av ett undantag till 2p. Där stadgas att koncernbidraget ändå skall dras av ifall utdelning under beskattningsåret från det dotterföretag som tar emot koncernbidraget skall tas upp av moderföretaget.

IL 35 kap 5§ öppnar för avdragsgilla koncernbidrag från ett moderföretag till ett annat svenskt aktiebolag än ett helägt dotterföretag. Dels skall förutsättningarna i IL 35 kap 3§1,2,4,5p vara uppfyllda. Utöver detta krävs att ägarförhållandena under givarens och mottagarens hela beskattningsår eller sedan mottagaren började bedriva näringsverksamhet av något slag har varit sådana att mottagaren genom fusioner mellan moderföretag och dotterbolag har kunnat gå upp i moderföretaget. Vidare stadgar § att fusion i dessa fall skall anses kunna äga rum när ett moderföretag äger mer än 90 % av aktierna i ett dotterbolag, men inte i andra fall. Bestämmelsen tar sikte på situationer där t ex ett koncernbidrag lämnas till ett bolag som ägs till 50 % av moderföretaget och till 50 % av ett helägt dotterföretag till moderföretaget.<sup>15</sup>

IL 35 kap 6§ gör koncernbidragssystemet transparent och medger avdragsrätt för koncernbidrag i de situationer då givaren kunnat lämna ett koncernbidrag till ett annat företag med rätt till avdrag enligt IL 35 kap 3§, 4§ eller 5§ och bidraget därefter, direkt eller genom förmedling av ytterligare företag, hade kunnat vidarebefordras till mottagaren på ett sådant sätt att varje förmedlande företag skulle ha haft rätt till avdrag för det vidarebefordrade bidraget.

IL 35 kap 7§ är en kodifiering av praxis<sup>16</sup> och rör situationer då koncerner omorganiserats under löpande beskattningsår. Avdragsrätt för koncernbidrag ges i dessa fall under förutsättning att det företag som blir helägt dotterföretag till ett nytt moderföretag fortsätter att vara det till utgången av givarens och mottagarens beskattningsår om förhållandena mellan det företaget och dotterföretaget under hela den del av bådas beskattningsår som föregick ägarförändringen varit sådana att företagen skulle ha haft rätt till avdrag för koncernbidrag till varandra om förhållandena hade bestått under hela deras beskattningsår. Någon form av transparent situation måste alltså ha förelegat.

---

<sup>15</sup> Karnov-Plus not 1179 som hänvisar till prop 1978/79:210 s 169f

<sup>16</sup> Karnov-Plus not 1181 som hänvisar till äldre praxis på området

## 2.2.2 Underskottsframföring och spärrsituationer i samband med ägarförändringar i underskottsföretag

### 2.2.2.1 Allmänt

Med anledning av koncernbidragens resultatutjämnande effekt kan det i skatteplaneringssyfte te sig frestande för ett vinstgivande företag att förvärva ett företag med en ansamlad förlust. Därför har spärregler mot dylika förfaranden införts i IL 40 kap som reglerar hur tidigare års ackumulerade underskott skall hanteras.

Av huvudregeln i IL 40 kap 2§ framgår att underskott som kvarstår från det föregående beskattningsåret skall dras av såvida ej någon av begränsningsreglerna i IL 40 kap, 23 kap 29§, 37 kap 21-26 och 28§§, 38 kap 17§ eller 42 kap 33§ är tillämplig. 40 kap 3§ definierar att med *företag* avses i 40 kap svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening, svensk sparbank, svenskt ömsesidigt försäkringsföretag, svensk stiftelse, svensk ideell förening samt utländskt bolag. I IL 40 kap 4§ introduceras termen *underskottsföretag*. Ett underskottsföretag är ett företag som hade ett underskott det föregående beskattningsåret eller som har ett eget eller övertaget underskott från tidigare år som inte har fått dras av ännu p g a den s k koncernbidragsspärren i IL 40 kap 18§ eller p g a IL 37 kap 24f§§ om rätt till avdrag för underskott efter kvalificerade fusioner eller fissioner.

I IL 40 kap 5§ finns en definition av när ett företag skall anses ha bestämmande inflytande över ett annat företag vid tillämpningen av IL 40 kap. Här gäller inte längre det kvalificerade koncernförhållandet från IL 35 kap utan här anses bestämmande inflytande uppnått när ett företag kontrollerar så stor del av andelarna i ett annat företag att det sistnämnda är dotterföretag till det förstnämnda enligt bl a ABL 1 kap 11§ och FL 1 kap 4§. Detta innebär att bestämmande inflytande över ett annat företag anses uppnått när ett företag direkt eller indirekt innehar mer än hälften av andelarna eller rösterna i ett annat företag. Ordalydelsen skapar en problematik på så sätt mer än ett företag kan vara moderföretag för ett och samma dotterföretag om ägarföretagen samtidigt uppfyller något av kraven på att direkt eller indirekt kontrollera mer än hälften av andelarna eller rösterna i ett och samma företag. Så var fallet i RÅ 2004 ref 80 där RegR fann att ett dotterföretag hade dubbel koncern tillhörighet. Majoriteten (4-3) motiverade domslutet med att:

”Det skattemässiga koncernbegreppet bygger på det aktiebolagsrättsliga även när detta inte är direkt utsagt i lagtexten. Om inte annat är avsett bör därmed den ändrade koncerndefinitionen få genomslag också inom skatterätten.”



När det sker en ägarförändring i ett företag som innebär att ett företag får det bestämmande inflytandet över ett underskottsföretag inträder enligt IL 40 kap 10§ en beloppsspärr och en koncernbidragsspärr med två undantag. Beloppsspärren i IL 40 kap 15f§§ inträder ej om det företag som får det bestämmande inflytandet och underskottsföretaget ingick i samma koncern innan ägarförändringen. Den andra situationen innebär att koncernbidragsspärren i IL 40 kap 18f§§ ej inträder under förutsättning att ägarförändringen endast omfattar företag som före ägarförändringen ingick i samma koncern. Beloppsspärren träder även in när en ägarförändring i ett underskottsföretag innebär att något av följande subjekt får det bestämmande inflytandet: en fysisk person, ett dödsbo, annan utländsk juridisk person<sup>17</sup> än ett utländskt bolag<sup>18</sup> eller ett svenskt handelsbolag i vilket en fysisk person, ett dödsbo eller annan utländsk juridisk person än ett utländskt bolag är delägare direkt eller genom ett eller flera svenska handelsbolag, IL 40 kap 11§ 1st. Det utvidgade närståendebegreppet i IL 40 kap 11§2st förhindrar kringgåenden av 1st genom att en fysisk person och närstående<sup>19</sup> till denne räknas som en enda person. Även ett svenskt handelsbolag som ägs av en fysisk eller en närstående till denne omfattas.

IL 40 kap 12§1st innebär att beloppsspärren inträder även i de fall en ägarförändring i ett underskottsföretag leder till att det under en period av fem beskattningsår för underskottsföretaget skett sådana ägarförändringar att flera subjekt som avses i IL 40 kap 11§ var och en förvärvat andelar motsvarande minst 5% av rösterna i underskottsföretaget och tillsammans motsvarande minst 50% av rösterna i underskottsföretaget. IL 40 kap 12§2st stadgar att som förvärv som gjorts av en sådan person som avses i första stycket räknas också förvärv som gjorts av (1) ett företag i vilket personen direkt eller genom förmedling av en annan juridisk person eller av ett svenskt handelsbolag som personen har ett bestämmande inflytande över innehar andelar med minst 5% av rösterna eller (2) en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag som ett sådant företag som avses i 1 har ett bestämmande inflytande över. Vidare framgår det av bestämmelsen att förvärv av andelar i förhållande till tidigare andelsinnehav genom emission med lika rätt för andelsägarna ej skall räknas in i antalet förvärvade andelar samt att avtal om rätt att förvärva andelar i ett företag och avtal om rätt att besluta i företagets angelägenheter likställs med förvärv.

IL 40 kap 13§ innehåller några situationer då IL 40 kap 11f§§ ej skall tillämpas. IL 40 kap 11§ gäller inte vid sådana förändringar i det bestämmande inflytandet som uppkommer genom arv, testamente, bodelning eller ändrade familjeförhållanden. IL 40 kap 11§ gäller heller inte om den som fått det bestämmande inflytandet har haft ställning som företagsledare i underskottsföretaget under de två föregående beskattningsåren för detta företag. IL 40 kap 12§ skall ej tillämpas vid sådana förändringar av ägandet som sker p g a arv, testamente eller bodelning.

---

<sup>17</sup> Termen *utländsk juridisk person* definieras i IL 6 kap 8§

<sup>18</sup> Termen *utländskt bolag* definieras i IL 2 kap 5a§

<sup>19</sup> Termen *närstående* definieras i IL 2 kap 22§

IL 40 kap 14§ hindrar att IL 40 kap 10§ kringgås genom att koncernbidragsspärren även inträder när ett underskotts företag eller ett moderföretag till ett underskotts företag får det bestämmande inflytandet över ett annat företag. Undantag medges dock för de fall då ägarförändringen endast berör företag som före ägarförändringen ingick i samma koncern som underskotts företaget.

### 2.2.2.2 Beloppsspärren

Beloppsspärren anger hur stort ackumulerat underskott som får föras vidare i samband med en sådan ägarförändring som innebär att ett nytt företag får det bestämmande inflytandet över ett underskotts företag enligt ovan. I IL 40 kap 15§ 1st finns det en begränsning i tiden som säger att endast underskott uppkomna t o m beskattningsåret före det år då spärren inträder omfattas. Följden av detta är att en ej fastställd förlust som uppkommit under det löpande beskattningsår då spärren inträder ej träffas av den. Men hur som helst så kan ju avdragsgilla koncernbidrag endast skickas till ett företag som varit helägt under både givarens och mottagarens hela beskattningsår eller sedan dotterföretaget började bedriva näringsverksamhet av något slag enligt IL 35 kap 3§3p. Vidare får det förvärvade underskotts företagens underskott ej dras av till den del det överstiger 200 % av utgiften för att förvärva underskotts företaget. Enligt förarbetsuttalanden<sup>20</sup> har gränsen satts till just 200 % av utgiften för att förvärva underskotts företaget med anledning av sambandet mellan underskottsavdragens skattemässiga värde och köpeskillingen. IL 40 kap 15§ 2st anger att i de fall förvärvet omfattat flera företag i samma koncern så skall avdragsutrymmet fördelas på dessa efter deras andel av koncernens sammanlagda underskott.

Såsom IL 40 kap 15§ har utformats så skapar den några oklarheter p g a uttrycket *utgiften för att erhålla det bestämmande inflytandet*. Utgiften, d v s vad som betalats för aktierna kan ju bestå av annat än kontant ersättning. Vid betalning med egna aktier så har man alltså att bedöma marknadsvärdet på dessa egna återköpta eller nyemitterade aktier. Rör det sig om aktier i ett icke noterat bolag riskerar värderingen att bli godtycklig. Inte heller regleras huruvida köpeskillingen får läggas till grund för att öka det underskott som får dras av i de fall där fler andelar i det kontrollerade underskotts företaget förvärvas vid en senare tidpunkt än just den då det bestämmande inflytandet erhålles. Wiman menar att samtliga delförvärv bör läggas ihop så länge som de ingår som ett led i ett och samma förvärv. Detta trots sin synpunkt att lagtextens ordalydelse tyder på att anskaffningsutgiften skall summeras en gång för alla redan då det bestämmande inflytandet uppnås.<sup>21</sup>

IL 40 kap 16§ 1st hindrar kringgåenden av IL 40 kap 15§ genom att kapitaltillskott som lämnats till det förvärvade underskotts företaget skall

---

<sup>20</sup> Prop 1993/94:50 s 266

<sup>21</sup> Wiman, s 114

räknas av från utgiften för att förvärva underskottsföretaget vid beräkningen enligt IL 40 kap 15§. Tidsgränsen har satts så att kapitaltillskott givna tidigast två beskattningsår före det beskattningsår då förvärvet skedde t o m tidpunkten före förvärvet träffas. I IL 40 kap 16§ 2st stadgas dock att kapitaltillskott som har lämnats av en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag som både före och efter ägarförändringen ingick i samma koncern som underskottsföretaget ej skall räknas av från anskaffningsutgiften.

### 2.2.2.3 Koncernbidragsspärren

Koncernbidragsspärren i IL 40 kap 18f§§ är liksom beloppsspärren hämtad från den upphävda LAU. Avsikten med bestämmelsen är att hindra att gamla underskott som rullats vidare genom IL 40 kap 2§ kan utnyttjas av en ny ägare till företaget i nära anslutning till förvärvstidpunkten.<sup>22</sup>

Koncernbidragsspärren i IL 40 kap 18§ 1st är konstruerad på så sätt att ett underskott som uppkommit före det beskattningsår då spärren inträder ej får dras av till den del det överstiger beskattningsårets överskott beräknat utan hänsyn till avdragen för underskott och till sådana mottagna koncernbidrag som skall tas upp enligt IL 35 kap. Av IL 40 kap 18§ 2st framgår att i de fall ett underskott ej ryms inom beloppsspärren i IL 40 kap 15§ så skall IL 40 kap 18§ 1st tillämpas på återstoden, d v s endast förvärvsårets eventuella överskott kan kvittas mot medföljande, fastställda förluster som överstiger 200% av utgiften för att förvärva underskottsföretaget. Enligt IL 40 kap 18§ 3st gäller koncernbidragsspärren t o m femte beskattningsåret efter det beskattningsår då spärren inträdde. Vidare stadgas att belopp som ej kunnat dras av p g a IL 40 kap 18§ 1st så att säga rullas vidare till nästa år och skall dras av då under förutsättning att det inte finns någon begränsning vid det tillfället. Även beträffande koncernbidragsspärren görs undantag för företag som ingick i samma koncern som underskottsföretaget redan före ägarförändringen, IL 40 kap 19§. Lagtekniskt har utformningen har gjorts så att koncernbidrag från ett sådant företag får medräknas när överskottet beräknas i IL 40 kap 18§.

Ordalydelsen i IL 40 kap 18§ täcker ej in kommissionärsförhållanden. Då dessa enligt IL 36 kap 1§ innebär att kommittentföretaget får ta upp det över- eller underskott som uppkommer i kommissionärsföretagets verksamhet kan det vid ett första påseende verka som en möjlig lösning för att kringgå koncernbidragsspärren. I RÅ 2000 ref 21 (fb) förelåg en sådan situation. Både Skatterättsnämnden och RegR gjorde en bokstavstolkning och fann att IL 40 kap 18§ ej täckte in kommissionärsförhållanden. Dock befanns SkfL vara tillämplig eftersom ett kringgåendet av 40 kap 18§ via ett kommissionärsförhållandet enligt majoriteten (4-3) skulle komma att innebära en väsentlig skatteförmån och strida mot lagstiftningens syfte, jfr SkfL 2§.

---

<sup>22</sup> Prop 1999/00:2 s 475

Ovanstående får till följd att spärrarna i praktiken leder till fem års karens vid en ägarförändring som innebär att en ny ägare får det bestämmande inflytandet över ett företag. Sjätte beskattningsåret efter att det bestämmande inflytandet uppnåddes är det alltså fritt fram att utnyttja de ackumulerade underskotten i det förvärvade företaget och avdragsgilla koncernbidrag kan skickas fritt inom koncernen för att matcha underskotten under förutsättning att IL 35 kap följs. Nuvärdet av dessa underskott det sjätte beskattningsåret får till mångt och mycket anses beroende av avkastningskravet som i sin tur till stor del styrs av ränteläget. Enligt min mening står det dock klart att ackumulerade underskott måste anses betingade ett visst marknadsvärde inför en ägarförändring trots beloppsspärren och koncernbidragsspärren. Beaktas bör dock att det endast är koncernbidragsspärren som botas när femårskarensen löper ut, beloppsspärren är definitiv och fastställda underskott överstigande 200% av utgiften för att förvärva underskottsföretaget är för alltid förlorade, såvida de ej kan utnyttjas förvärvsåret enligt den möjlighet som ges i IL 40 kap 18§1st. Sammanfattningsvis kan alltså ackumulerade underskott som ej uppgår till 200% av utgiften för att förvärva underskottsföretaget utnyttjas det sjätte beskattningsåret efter förvärvsåret till den del underskottet ej kunnat kvittas mot ett överskott det beskattningsår då förvärvet skedde.

IL 40 kap 20f§§ reglerar underskottshanteringen vid konkurs och ackord. Enligt IL 40 kap 20§st får en skattskyldig som är eller har varit försatt i konkurs ej dra av ett underskott som uppkommit före konkursen. Dock skall ett underskott som inte kunnat dras av tidigare p g a konkursen dras av ifall konkursen lagts ner med anledning av att borgenärerna erhållit full betalning, IL 40 kap 20§2st. IL 40 kap 21§ handlar om ackords- och skuldsaneringssituationer. I dessa fall skall det underskott som får framföras minskas med ett belopp som motsvarar summan av de skulder i näringsverksamheten som fallit bort genom ackordet, alternativt skuldsaneringen. I förarbetena<sup>23</sup> motiveras bestämmelserna med att det ansågs sannolikt att det var andra än konkursgäldenären, d v s borgenärerna, som i realiteten belastades av det uppkomna underskottet.

## 2.3 Underprisöverlåtelse

Bestämmelserna om underprisöverlåtelse har placerats i IL 23 kap som systematiskt indelats i tre delar. Dessa tre är enligt IL 23 kap 1§ definitioner (3-8§§), beskattningen vid en underprisöverlåtelse (9-13§§) samt villkoren för en underprisöverlåtelse (14-29§§). En viktig skillnad mellan koncernbidrag och underprisöverlåtelse är att det ej ställs något absolut krav på ägarmässigt samband mellan överlåtare och förvärvare beträffande underprisöverlåtelse. Dock medges enligt 17§ underprisöverlåtelse mellan parter som ej omfattas av IL 35 kps kvalificerade koncernbegrepp endast

---

<sup>23</sup> Prop 1993/94:50 s 269f

om överlåtelsen utgör överlåtarens hela näringsverksamhet, en verksamhetsgren<sup>24</sup>, eller en ideell andel av en verksamhet eller en verksamhetsgren.

Tillåtligheten har i övrigt gjorts beroende av parternas verksamhetsform, IL 23 kap 14f§§ samt att förvärvaren omedelbart efter förvärvet skall vara skattskyldig för en näringsverksamhet i vilken tillgången ingår, IL 23 kap 16§. Vidare förtydligas i IL 23 kap 16§1st att en tillgång anses ingå i en näringsverksamhet endast om ersättningen eller kapitalvinsten vid en avyttring skall tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet. Detta innebär t ex att en näringsfastighet ej kan överlåtas genom underprisöverlåtelse från ett aktiebolag till en enskild näringsidkare. IL 23 kap 16§2st nekar underprisöverlåtelse i de fall inkomsten av näringsverksamheten eller en del av den näringsverksamhet där tillgången ingår är undantagen från beskattning p g a ett skatteavtal. IL 23 kap 16§3st är en specialbestämmelse för handelsbolag och stadgar att i de fall förvärvaren är ett svenskt handelsbolag så gäller det som sägs i IL 23 kap 16§1st samtliga delägare i bolaget.

IL 23 kap kan vid ett första påseende framstå som klart och entydigt. Det har dock uppkommit en del intressanta tillämpningsproblem kring bl a IL 23 kap 11,17§§ som belystes i RÅ 2004 ref 1 (fb, plenum). Bakgrunden var att fysisk person X ägde Advokat X AB och fysisk person Y ägde Advokat Y AB. Båda bolagen bedrev indirekt advokatverksamhet via Z KB där respektive advokat också utövade advokatverksamhet såsom anställd. Marknadsvärdet för respektive bolags andel i Z KB översteg anskaffningsvärdet. Båda advokaterna avsåg att omstrukturera X AB respektive Y AB på så sätt att de skulle bilda varsitt nytt aktiebolag (NYAB) och föra över andelarna i Z KB till respektive NYAB. Köpeskillingen skulle komma att överstiga anskaffningsvärdet men understiga marknadsvärdet. Målet gällde förhandsbesked i två frågor. Den första gällde huruvida överlåtelseerna av andelarna i Z KB från bolagen till respektive NYAB skulle medföra att bolagen skulle komma att uttagsbeskattas. Den andra frågan var ifall aktieägarna, d v s advokaterna, skulle komma att bli utdelningsbeskattade ifall andelarna i Z KB överläts till respektive NYAB.

Då koncernbidragsrätt saknades mellan överlåtaren och förvärvaren det beskattningsår som överlåtelsen var avsedd att ske så hade RegR att avgöra huruvida andelarna i Z KB kunde anses utgöra överlåtelse av hela näringsverksamheten, en verksamhetsgren eller en ideell andel därav, IL 23 kap 17§. Först konstaterade domstolen att en *verksamhetsgren* enligt IL 2 kap 25§ definieras som en sådan del av en rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse. Begreppet *rörelse* preciseras i IL 2 kap 24§ som annan näringsverksamhet än innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar såvida inte dessa tillgångar innehas som ett led i rörelsen. Med hänvisning till förarbetena<sup>25</sup> konstaterade Skatterättsnämnden att andelar i handels- och kommanditbolag var att anse

<sup>24</sup> Termen *verksamhetsgren* definieras i IL 2 kap 25§

<sup>25</sup> Prop 1999/2000:2 s 355

som värdepapper. Av detta följde att X AB:s och Y AB:s innehav av andelarna i Z KB ej var att anse som rörelse och därmed kunde heller ingen verksamhetsgren bestående av andelarna i Z KB särskiljas. Domslutet var ett klart fastställande av att passivt värdepappersinnehav ej kan utgöra rörelse och därmed ej lyftas ut som egen verksamhetsgren, jämför RÅ 2001 not 24 där RegR fann att ett aktiebolags innehav av andelar i ett annat aktiebolag som ägde andelar i ett utländskt bolag utgjorde en verksamhetsgren p g a att andelarna var näringsbetingade.

Eftersom förutsättningarna för underprisöverlåtelser i IL 23 kap ej var uppfyllda skulle ett genomförande av de tilltänkta omstruktureringarna leda till att de överlåtande bolagen skulle komma att uttagsbeskattas. Frågan uppstod då huruvida aktieägarna i de överlåtande bolagen ändå kunde omfattas av stadgandet om frihet från utdelningsbeskattning i IL 23 kap 11§. RegR fann att advokat X och advokat Y skulle komma att utdelningsbeskattas om transaktionerna genomfördes med motiveringen att reglerna om underprisöverlåtelser utgjorde undantag från huvudreglerna om uttagsbeskattning i IL 23 kap och utdelningsbeskattning i IL 42 kap 1§. Därmed fastslogs principen uttagsbeskattning = utdelningsbeskattning.

IL 23 kap 18-23§§ innehåller bestämmelser som hindrar att underprisöverlåtelser används i syfte att kringgå de s k 3:12-reglerna för beskattningen av kvalificerade andelar i fåmansföretag

En underprisöverlåtelse medför att reglerna om uttagsbeskattning i IL 22 kap ej skall tillämpas, IL 23 kap 9§. Följden blir alltså att överlåtaren ej beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet för mellanskillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen under förutsättning att köpeskillningen ej understiger det skattemässiga värdet. En överlåtelse till ett pris understigande tillgångens skattemässiga värde behandlas som en avyttring till det skattemässiga värdet hos både överlåtaren och förvärvaren. Enligt IL 23 kap 11§ skall ej andelsägare i det överlåtande företaget utdelningsbeskattas. Inte heller skall (1) förvärvaren, (2) den som äger en kvalificerad andel i förvärvaren eller (3) den som indirekt genom innehav av en kvalificerad andel äger en andel i det förvärvande företaget beskattas för mellanskillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen i inkomstslaget tjänst.

IL 23 kap avslutas med några bestämmelser som reglerar vad som gäller vid underprisöverlåtelser när förvärvaren har någon form av underskott. Vare sig förvärvaren är en fysisk person (24§), ett handelsbolag (25§) eller ett företag (27§) så får det inte under beskattningsåret *före* det beskattningsår då överlåtelsen sker inte ha uppkommit underskott i förvärvarens verksamhet. Konstruktionen liknar de i IL 40 kap om beloppsspärren (15§) och koncernbidragsspärren (18§) och medför i detta fall att underprisöverlåtelser kan göras det år ett underskott uppstår innan detta räkenskapsår är till ända. Förfarandet är användbart för en förvärvare som vet med sig att innevarande räkenskapsår kommer att sluta med förlust eftersom egendom då kan förvärvas till underpris från annat intresseföretag

som går med vinst för att sedan realisera vinsten som blir marknadsvärdet – det skattemässiga värdet. På så sätt har det vinstgivande intresseföretagets resultat och därmed skattekostnad minskat samtidigt som förvärvarens underskott kunnat utnyttjas. Några ytterligare begränsningar som syftar till att hindra kringgåenden av IL 23 kap för olika typer av förvärvare återfinns också i de avslutande bestämmelserna i IL 23 kap.

## **2.4 Fusioner, fissioner, verksamhetsavyttringar och uppskovsgrundande andelsbyten**

### **2.4.1 Allmänt**

Lagstiftningen som reglerar fusioner, fissioner och verksamhetsavyttringar var föremål för översyn av utredningen om Omstruktureringar och beskattning när implementeringen av EG:s fusionsdirektiv 90/434/EEG om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater granskades.<sup>26</sup> Av gemenskapsrättslig praxis<sup>27</sup> följer att intern skattelagstiftning i medlemsstaterna som bygger på fusionsdirektivet skall tillämpas utan åtskillnad på alla fusioner, fissioner, överföringar av tillgångar och utbyten av aktier och andelar oavsett om den skattskyldiges skäl till ombildningen är finansiell, ekonomisk eller rent skattemässig. I svenska förarbeten<sup>28</sup> efter implementeringen av fusionsdirektivet har det betonats att skattereglerna ej skall motverka omstruktureringar inom näringslivet samtidigt som obehöriga skatteförmåner ej får uppkomma som en följd av att omstrukturingslagstiftningen medger öppna förmögenhetsöverföringar.

### **2.4.2 Fusioner och fissioner**

Det karaktäristiska för fusioner och fissioner är att det finns tydlig skatte- och civilrättslig lagstiftning som så att säga löper parallellt på så sätt att det ofta blir nödvändigt att växla mellan IL och ABL när man har med dessa situationer att göra. Den skatterättsliga giltigheten är för all del ej direkt

---

<sup>26</sup> Prop 1998/99:15 s 101

<sup>27</sup> EGD mål C-28/95

<sup>28</sup> Prop 1998/99:15 s 101

kopplad till de civilrättsliga giltighets- och sanktionsbestämmelserna när det gäller fusioner men det kan ju ändå ställa till komplikationer ifall en ombildning ej uppfyller civilrättsliga bestämmelser. Det skatterättsliga fissionsbegreppet överensstämmer dock med det associationsrättsliga så där förefaller det finnas en tydligare koppling att respektera det civilrättsliga skyddet av andra intressenter än vid många andra tillämpningssituationer av IL. I IL är det 37 kap som tar sikte på sammanslagningar och delningar av företag och i ABL är det 23 kap respektive 24 kap som direkt reglerar saken även om förstås andra lagrum också aktualiseras. Noterbart är att beträffande fusioner och fissioner så tillåts ej HB och KB att medverka i sådana enligt företagsdefinitionen i IL 37 kap 10§. IL:s bestämmelser har utformats så att erosion av den inhemska skattebasen skall förhindras medan den associationsrättsliga lagstiftningen är av formalia- och skyddscharaktär på så sätt att aktiebolagets olika intressenter ej skall komma i en sämre ställning p g a en fusion eller en fission.

En fusion är en sammanslagning av två eller flera företag (IL 37 kap 3§1p, 7§) medan en fission innebär att ett företag upplöses på så sätt att dess tillgångar och förpliktelser överförs till minst två andra företag (5§1p). Resultatet blir alltså ungefär detsamma som vid en fastighetsklyvning enligt FBL 11 kap fast det i fissionsfallet rör sig om alla tillgångar och skulder i ett företag. IL:s fusionsbegrepp är av rent skatterättslig karaktär och uppställer inga krav på visst fusionsvederlag. Det kan dock förutsättas att fusionsvederlag i de flesta fall erhålles genom andelar i det sammanslagna företaget eller kontant likvid enligt det civilrättsliga stadgandet i ABL 23 kap 2§. Vid ett första påseende kan det verka som att detta skulle leda till en gränsdragningsproblematik mellan vad som utgör en vanlig avyttring av andelar i ett företag och vad som är ett kontant fusionsvederlag. Det avgörande tycks vara att vid en fusion upplöses det överlåtna företaget utan likvidation, IL 23 kap 3§2p. Dessutom anses enligt IL 44 kap 8§3p ett värdepapper avyttrat om det företag som gett ut det upplöses genom fusion eller fission. Detta innebär normal realisationsvinst/förlustberäkning såvida inte någon undantags- eller uppskovssituation är för handen.

Av IL 37 kap 5§ framgår att en fission är en ombildning som skall uppfylla två förutsättningar. Dessa är att samtliga tillgångar och skulder skall tas över av minst två andra företag samt att det överlåtande företaget skall likvideras. Enligt det civilrättsliga stadgandet i ABL 24 kap 1§2p är det numera möjligt att genomföra en partiell fission där endast viss del av tillgångs- och skuldmassan förs över till ett eller flera andra aktiebolag. I IL 37 kap finns inga bestämmelser som direkt korrelerar mot stadgandet i ABL utan man får i sådana fall stödja sig på IL 38 kap om verksamhetsavyttringar för att undvika oönskade beskattningseffekter p g a en partiell fission. Detta eftersom det överlåtande företaget ej upplöses vid en partiell fission, jfr IL 37 kap 5§. Vidare skall vederlaget motsvara de överlåtna tillgångarnas marknadsvärde samt utgöras av andelar i det förvärvande företaget för att IL 38 kap skall bli tillämpligt, IL 38 kap 2§p2. Utgörs ersättningen av kontanter enligt stadgandet i ABL 24 kap 2§ kommer denna alltså att vara skattepliktig p g a att en avyttring anses ha skett enligt IL 44 kap 8§1st p3.



En undantagssituation bör dock uppmärksammas då realisationsvinst/förlust-beräkning ej skall göras i samband med en fission där kontant ersättning erhålles för de överlåtna andelarna enligt stadgandena i IL 25a kap 5§. Detta under förutsättning att de avyttrade andelarna är näringsbetingade och det överlåtande företaget är antingen ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening som inte är ett investmentföretag, en sådan svensk stiftelse eller ideell förening som inte omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i IL 7 kap, en svensk sparbank, ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag eller ett utländskt bolag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och som motsvarar något sådant företag som nämnts ovan, IL 25a kap 3§.<sup>29</sup> En andel anses enligt IL 24 kap 14§ näringsbetingad ifall den är en kapitaltillgång och ägs av ett företag enligt ovan samt uppfyller något av följande tre fakultativa villkor: (1) andelen är ej marknadsnoterad, (2) det sammanlagda röstetalet för ägarföretagets samtliga andelar i det ägda företaget motsvarar tio procent eller mer av röstetalet för samtliga andelar i företaget, (3) innehavet av andelen betingas av rörelse som bedrivs av ägarföretaget eller av ett företag som med hänsyn till ägarförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära. Vidare uppställs ett krav i IL 25a kap 6§ om att andelen skall ha varit näringsbetingad under minst ett års tid hos avyttraren för att skattefrihet skall kunna åtnjutas. Huvudregeln är att innehavstiden börjar löpa när andelen tillträdde. Man bör dock vara uppmärksam på att en senare förvärvad delägar rätt anses avyttrad före en tidigare förvärvad andelsrätt av samma slag och sort, IL 25a kap 8§ 1p.

### 2.4.3 Verksamhetsavyttringar

Innebörden av en verksamhetsavyttring är att det medges undantag från omedelbar beskattning när ett företag avyttrar tillgångar till ett annat företag genom en s k verksamhetsavyttring, IL 38 kap 1§. Detta kan som ovan nämnts utnyttjas i samband med fissioner. Kapitlet har likheter med övriga delar av IL:s omstruktureringsregler. IL 38 kap 2-4§§ innehåller definitioner om vad som avses med olika begrepp vid tillämpningen av 38 kap. IL 38 kap 3f§§ innehåller en företagsdefinition som endast tillåter verksamhetsavyttringar till vissa uppräknade subjekt som kommer att vara skattskyldiga i Sverige för latent kapitalvinster respektive intäkter vid eventuell realisering av den potentiella vinsten på tillgången. De verksamhetsformer som räknas upp i 3§:s företagsdefinition är svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening, svensk sparbank (1p), utländskt

---

<sup>29</sup> Jfr den exakt likadana definitionen av vilka företag som kan vara innehavare av näringsbetingade andelar enligt IL 24 kap 13§

bolag (p2) samt annat utländskt företag som hör hemma i en stat som är medlem i den europeiska unionen och som bedrivs i någon av de associationsformer som anges i bilaga 37.1 och skyldigt att betala någon av de skatter som avses i bilaga 37, utan valmöjlighet eller rätt till undantag (p3). Privatbostads- och investmentföretag skall ej räknas som företag vid tillämpning av IL 38 kap, 3§2st. Detta beror på att den speciella skattemässiga behandlingen av sådana juridiska personer annars skulle möjliggöra obehöriga skatteförmåner i samband med verksamhetsavyttringar.<sup>30</sup>

IL 38 kap 4§ hindrar verksamhetsavyttringar i de fall då ett företag med anledning av ett skatteavtal ej har skattemässig hemvist inom unionen men ändå säte i en annan medlemsstat. Kapitlet tillämpas endast om både det säljande och köpande företaget begär det, IL 38 kap 5§. IL 38 kap 6f§§ innehåller skattskyldighetsrekvisit för det säljande företaget (6§) respektive det köpande företaget (7§). Det säljande företaget skall omedelbart före avyttringen ha varit skattskyldigt för åtminstone en del av den avyttrade näringsverksamheten eller verksamhetsgrenen. Detsamma gäller det köpande företaget fast i detta fall har naturligtvis skattskyldighetskravet utformats så att skattskyldigheten skall inträda omedelbart efter avyttringen. Vidare gäller att inkomsten inte i något fall får vara undantagen från beskattning p g a ett skatteavtal. Även i detta kapitel av IL är kravet att ersättningen skall överstiga summan av de skattemässiga värdena för de avyttrade tillgångarna, IL 38 kap 8§. I kombination med kravet i IL 38 kap 2§2p om att ersättningen skall vara marknadsmässig och lämnas i form av andelar i det köpande företaget innebär detta alltså att 38 kap ej är tillämpligt i de fall marknadsvärdet av någon anledning understiger det skattemässiga värdet.

En verksamhetsavyttring medför enligt ovanstående att köparen betalar med andelar i det egna företaget. Följden blir alltså en utspädning för de befintliga andelsägarna i det köpande företaget. Detta aktualiserar även associationsrättsliga principer och bestämmelser som är av minoritetsskyddande karaktär. I sammanhanget kan nämnas ABL:s stadganden. Dessa aktualiseras ju eftersom en verksamhetsavyttring i praktiken blir en riktad apportemission för det köpande företaget. Med anledning av att befintliga aktieägares företrädesrätt till nyteckning av aktier frångås i dessa situationer så krävs enligt ABL 13 kap 1§2st1p och ABL 7 kap 40§ som huvudregel stämmobeslut med enkel majoritet vid riktade apportemissioner. Detta under förutsättning att ökningen av aktiekapitalet ryms inom de nivåer som angetts i bolagsordningen, jfr ABL 3 kap 1§1st4p. Enligt ABL 13 kap 5§4st som hänvisar till ABL 2 kap 6§ så skall apportegendomen, d v s verksamhetsavyttringen eller verksamhetsgrenen, skall vara av sådan art att den kommer till nytta i det förvärvande bolagets verksamhet. Vidare får apportegendomens värde ej sättas högre än det verkliga marknadsvärdet. För att säkerställa detta skall en handling med en redogörelse för de omständigheter som kan vara av betydelse för

---

<sup>30</sup> Prop 1998/99:15 s 234

bedömningen av apportegendomens värde och emissionsvillkoren i övrigt upprättas, ABL 13 kap 7§1st1p. Detta värderingsdokument skall sedan granskas av en eller flera revisorer som har att utge ett skriftligt yttrande över sin granskning, ABL 13 kap 8§1st.

IL 38 kap 9-14§§ reglerar vilka beskattningseffekter som inträder för det säljande respektive köpande bolaget. Huvudregeln i IL 38 kap 9§ säger att det säljande företaget ej skall ta upp ersättningen p g a verksamhetsavyttringen. IL 38 kap 10§1st stadgar att det säljande företaget skall ta upp de skattemässiga värdena som intäkt för andra tillgångar än kapitaltillgångar. Av IL 38 kap 10§2st framgår att ifall det endast är en del av säljarens samtliga inventarier som avyttrats så skall en *skälig* del av samtliga inventariers skattemässiga värde ligga till grund för beräkningen. För att på ett någorlunda säkert sätt fastställa hur stor en skälig del av samtliga inventariers skattemässiga värde är så kan två olika metoder användas. Den första är att i förekommande fall gå på interna avskrivningsplaner. Alternativt kan det skattemässiga värdet för de specifika inventarierna uppskattas med hjälp av anskaffningsvärdet, olika års avskrivningsnivåer samt innehavstiden.<sup>31</sup> Det värde som slutligen räknas fram enligt IL 38 kap 10§ skall tas upp av det säljande företaget och blir även det belopp som det köpande företaget skall ta upp enligt IL 38 kap 14§. Annorlunda förhåller sig saken dock i de fall det är en kapitaltillgång som överlåtit. I dessa fall skall varken en kapitalvinst eller kapitalförlust tas upp av det överlåtande företaget, IL 38 kap 11§. Istället råder kontinuitet och det övertagande företaget träder in i det överlåtande företags skattemässiga situation, IL 38 kap 14§2st.

IL 38 kap 15§ tillåter att avsättningar till periodiserings- och ersättningsfonder förs över från det säljande till det köpande företaget under förutsättning att båda företagen begär det.<sup>32</sup> Detta är väl förenligt med huvudprincipen att det köpande företaget inträder i det säljande företags skattemässiga situation.<sup>33</sup> Vidare skall eventuella avdrag för framtida utgifter som gjorts i det säljande företaget återföras hos det köpande företag till den del avdragen hänför sig till det som avyttrats, IL 38 kap 16§. IL 38 kap 17f§§ hindrar att obehöriga skatteförmåner uppstår via underskottsframföring respektive uppskrivning av tillgångsvärden i syfte att öka avskrivningsunderlagen. Enligt IL 38 kap 19§ kan tillgångar, skulder och förpliktelser i vissa fall föras över från ett företag hemmahörande i Sverige till ett företag som hör hemma i en annan stat inom Europeiska unionen. Bestämmelsen är en följd av implementeringen av EG:s fusionsdirektiv<sup>34</sup>, jfr särskilt art 10 i direktivet. Man har i dessa fall att beakta IL 37 kap 30§. Där stadgas i enlighet med direktivet att Sverige behåller en viss beskattningsrätt då tillgångar förs över från ett företag i

---

<sup>31</sup> KarnovPlus not 1222

<sup>32</sup> Enligt KarnovPlus not 1225 där det även hänvisas till föregångaren FUL 26§2st får det anses troligt att ett fullständigt bokslut upprättat per överlåtelseövertidpunkten krävs för att en fond eller avsättning skall kunna överföras på sätt som avses i IL 38 kap 15§

<sup>33</sup> Prop 1998/99:15 s 233

<sup>34</sup> Fusionsdirektivet 90/434/EEG

Sverige till ett annat företag hemmahörande i någon av unionens medlemsstater. Utformningen har gjorts så att i de fall de överlåtna tillgångarna, skulderna och förpliktelseerna överförts till ett subjekt i den andra medlemsstaten som är ett fast driftsställe enligt ett skatteavtal mellan Sverige och den staten eller, om det inte finns något skatteavtal, som skulle ha varit ett driftsställe om IL 2 kap 29§ hade tillämpats i den andra medlemsstaten så har det överlåtande företaget i Sverige rätt till avdrag respektive avräkning av skatt som erlagts i filialstaten.

### 2.4.3.1 Begreppet verksamhetsgren

I IL 38 kap 2§ 1st stadgar bl a att med verksamhetsöverlåtelse avses en ombildning där ett företag avyttrar samtliga sina tillgångar eller en *verksamhetsgren* till ett annat företag. Begreppet verksamhetsgren definieras i IL 2 kap 25§ som en sådan del av en rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse. Detta skapar en gränsdragningsproblematik kring vad som lämpar och inte lämpar sig att avskiljas till just en självständig rörelse. I förarbetena<sup>35</sup> exemplifieras en typisk verksamhetsgren med verksamheten knuten till ett visst fartyg i ett rederi bestående av flera fartyg. En analog tillämpning av uttalandet bör kunna göras på t ex lastbilsåkerier, taxiföretag, budbilsföretag och grävmaskinsföretag på så sätt en lastbil, taxibil, budbil respektive grävmaskin kan anses lämpad för att avskiljas till en självständig rörelse. I en butikskedja bör enligt min mening varje enskild butik kunna omfattas av begreppet verksamhetsgren eftersom det uttalades i propositionen<sup>36</sup> att en verksamhet som är av sådan omfattning att det framstår som ändamålsenligt att bedriva den självständigt kan utgöra en verksamhetsgren.

Av IL 2 kap 24§ framgår att med rörelse avses annan näringsverksamhet än innehav av kontanta medel, värdepapper och liknande tillgångar såvida de inte innehas som ett led i rörelsen. Aktier och andra andelar kan dock avskiljas till en egen verksamhetsgren under förutsättning att de är näringsbetingade eller tillsammans med andra andelar som innehas i rörelsen blir av näringsbetingad karaktär. Förarbetsuttalandet är vagt men man kan i alla fall dra slutsatsen att rena kapitalplaceringsaktier ej kan utgöra en egen verksamhetsgren.<sup>37</sup> I den tidigare refererade Sipano-domen<sup>38</sup> resonerade Skatterättsnämnden kring huruvida ett KB som äger aktier i ett aktiebolag där KB-ägaren är verksam skulle kunna utgöra en verksamhetsgren trots att en KB-andel omfattas av begreppet värdepapper i rörelsedefinitionen i IL 2 kap 24§. Nämnden fann dock att konsekvenserna av att delägare i KB och HB beskattas för bolagets inkomster inte sträcker sig så långt att en delägars avyttring av KB-andelen vid tillämpning av

---

<sup>35</sup> Prop 1998/99:15 s 138

<sup>36</sup> Prop 1998/99:15 s 138

<sup>37</sup> Prop 1998/99:15 s 138f

<sup>38</sup> RÅ 2004 ref 1 (fb) plenum

underprisreglerna skall behandlas som om andelsägaren avyttrat en mot andelsinnehavet svarande del av den rörelse som KB indirekt bedriver. I ett senare avgörande<sup>39</sup> ansågs dock andelar i två fastighetsförvaltande handelsbolag utgöra en hel verksamhet.

I BFN R 9 görs det åtskillnad mellan vanliga rörelsegrenar och oberoende rörelsegrenar. I BFN R 9p6 definieras en oberoende rörelsegren som en självständig del av en större verksamhet med vissa utmärkande särdrag. Dessa är att den oberoende rörelsegrenen skiljer sig från helheten vad gäller affärsidé, efterfråge- och produktionsstruktur samt risknivå och dylikt. Vidare skall enligt p6 en rörelsegren i huvudsak ha externa kunder och leverantörer eller i vart fall marknadsliknande relationer till andra enheter vid internleveranser. Enligt min mening borde stadgandet i BFN:s rekommendation kunna ges en viss vägledande status i fall då det är svårt att avgöra huruvida en specifik del av ett företag är att anse som en verksamhetsgren eller ej.

## 2.4.4 Uppskovsgrundande andelsbyten

Anledningen till att det behövs speciell lagstiftning som reglerar uppskovsgrundande andelsbyten är att ett byte ses som en avyttring av de andelar en part betalar ett förvärv med samt att målföretaget anses anskaffat för marknadsvärdet. Utan undantagslagstiftning skulle alltså både förvärvare och säljare komma att beskattas för eventuell realisationsvinst.

Bestämmelserna om uppskovsgrundande andelsbyten har placerats i IL 49 kap och är en implementering av vad som tidigare var en egen lag. Ett *uppskovsgrundande andelsbyte* definieras i IL 49 kap 2§ som ett förfarande där en säljare avyttrar en andel i ett företag till ett annat företag. Enligt IL 49 kap 2§1p skall ersättningen vara marknadsmässig och lämnas i form av andelar i förvärvaren. En viss kontantdel är också tillåten men denna skall i sådana fall tas upp i nästa taxering. Vidare stadgas i IL 49 kap 2§3p att om den avyttrade andelen var en kapitaltillgång så skall så skall säljaren vara en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag. Anledningen torde vara att kapitaltillgångar aldrig kan ingå i en fysisk persons näringsverksamhet. Av samma skäl har IL 49 kap 1§ utformats så att 49 kap är tillämpligt när en fysisk person avyttrar lagerandelar och får betalt med andelar i förvärvaren. I konsekvens med detta finns det i inkomstlagen näringsverksamhet möjligheter till uppskov vid avyttring av andelar antingen de är kapital- eller lagertillgångar.

Endast vissa uppräknade subjekt kan utnyttja uppskovsmöjligheterna. IL 49 kap 8§ fastslår att i de fall en fysisk person avyttrar en lagertillgång så krävs det att denne är bosatt i Sverige eller stadigvarande vistas här. Utformningen har alltså knutits till att den fysiske personen kommer att vara skattskyldig

---

<sup>39</sup> RÅ 2004 not 80 (fb)

för uppskovsbeloppet när de mottagna andelarna avyttras eller den fysiska personen inte längre är bosatt i Sverige eller stadigvarande vistas här. Upphör skattskyldigheten i Sverige skall alltså uppskovsbeloppet tas upp som intäkt, IL 49 kap 26§. Av IL 49 kap 9§ framgår att det köpande företaget skall vara någon av följande juridiska personer: ett svenskt aktiebolag, ett utländskt bolag eller ett annat utländskt företag som hör hemma i en stat som är medlem i EU. Vidare krävs beträffande de utländska bolagen att de bedrivs i i någon av de associationsformer som räknas upp i IL bilaga 37.1 samt att de är skyldiga att betala någon av de skatter som räknas upp i IL bilaga 37.2, utan valmöjlighet eller rätt till undantag. Det avyttrade företaget skall vara ett sådant företag som avses i IL 49 kap 9§ eller en svensk ekonomisk förening, IL 49 kap 11§.

Enligt IL 49 kap 12§ skall det köpande företaget inneha andelar i det avyttrade företaget överstigande 50% av rösterna vid utgången av det kalenderår då avyttringen sker. Med anledning av att andelarna i det överlåtna företaget vid en fusion eller fission upphör att existera så görs i IL 49 kap 12§2st undantag för just fusioner och fissioner. Bestämmelsen i IL 49 kap 2§2p om att ersättningen för de avyttrade andelarna skall vara marknadsmässig kompletteras i IL 49 kap 13§ med ytterligare krav på ersättningens storlek som skiljer sig åt beträffande kapital- respektive lagertillgångar. För kapitaltillgångar gäller att det skall uppkomma en kapitalvinst. D v s marknadsvärdet får ej understiga omkostnadsbeloppet. Lämnas kontant ersättning skall kapitalvinsten överstiga denna. Angående lagertillgångar så skall ersättningen överstiga tillgångens skattemässiga värde. I detta fall gäller alltså att marknadsvärdet ej får understiga tillgångens skattemässiga värde. Utnyttjas möjligheten att lämna viss kontant ersättning krävs i detta fall att den uppskovsgrundande vinsten överstiger denna.

IL 49 kap 14ff§§ reglerar beskattningen av det uppskovsgrundande andelsbytet samt uppskovsbeloppets storlek. IL 49 kap 14§ rör kapitaltillgångar och stadgar att kontant ersättning skall tas upp som intäkt det beskattningsår då andelsbytet sker medan återstående del av kapitalvinsten skall fördelas på de mottagna andelarna. Av IL 49 kap 17§ framgår att när en andel som är en lagertillgång avyttras så skall eventuell kontant ersättning tas upp som intäkt det beskattningsår då andelsbytet sker. Vidare skall ett belopp motsvarande lagerandelens skattemässiga värde tas upp som intäkt. Kvarstoden skall först minskas med de avyttrade andelarnas skattemässiga värde och därefter slås ut på de mottagna andelarna. Vissa specialbestämmelser finns för HB men dessa utelämnas här p g a utrymmesskäl. Huvudsakligen fungerar det sedan så att uppskovet är obegränsat i tid och den latent realisationsvinsten kommer fram först när de mottagna andelarna avyttras eller upphör att existera (IL 49 kap 19§) eller att skattskyldigheten i Sverige upphör för en fysisk person som innehar andelar förvärvade genom ett uppskovsgrundande andelsbyte (IL 49 kap 26§) .

# 3 Dolda förmögenhetsöverföringar i konkurrens med de lagreglerade

## 3.1 Inledning

Arbetet har hittills uteslutande behandlat öppna, lagreglerade förmögenhetsöverföringar. Det finns dock fler sätt att överföra förmögenhet från ett företag till ett annat. Jag åsyftar de dolda förmögenhetsöverföringarna som sker med stöd av IL 16 kap 1§<sup>40</sup> och endast kan angripas via felprisreglerna i IL 22 kap 3§ och 14 kap 19f§§ samt SkfL. De dolda förmögenhetsöverföringarna får till följd att spärrarna i främst koncernbidragsreglerna urholkas. Går kapitalströmmen ur Sverige till utomlands belägna dotter- eller moderföretag i lågskattestater eroderas den svenska skattebasen på ett oönskat sätt. Å andra sidan riskerar allt för stränga stoppregler att företagsklimatet försämrats. Detta skulle göra det mindre attraktivt att bedriva verksamhet i Sverige och eventuellt leda till färre arbetstillfällen och minskade skatteintäkter.

Det finns tre huvudsakliga grupper av dolda förmögenhetsöverföringar som bl a kan ske genom internprissättning av löpande transaktioner och genom överföring av tillgångar. Dessa huvudkategorier är diverse driftsbidrag, royaltys för immateriella rättigheter samt räntearbitrage och underkapitalisering, s k *thin capitalization*. Av utrymmesskäl redogörs endast för huvuddragen i syfte att visa på hur koncernbidragsreglerna kan kringgås när en globalt verksam företagsgrupp vill resultatutjämma för att uppnå skattefördelar.

## 3.2 Driftsbidrag

Ett driftsbidrag är typiskt sett en marknadsmässig ersättning till en filial eller en annan association i en annan stat för någon prestation som utförts av mottagaren. Exempel på driftsbidrag är marknadsföringsbidrag samt

---

<sup>40</sup> IL 16 kap rör vad som skall dras av i inkomstslaget näringsverksamhet och 1§ stadgar att utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster skall dras av som kostnad. Ränteutgifter och kapitalförluster skall dras av även om de inte är sådana utgifter.

management och consulting fees. Det avgörande momentet när det skall fastställas huruvida ett driftsbidrag får dras av som kostnad hos givaren är enligt praxis<sup>41</sup> att driftsbidraget skall utgöra en omkostnad för att förvärva eller behålla intäkter.<sup>42</sup> Av betydelse för avdragsrätten var att det mottagande finska företaget skulle vidta åtgärder syftande till att öka försäljningen av EKA Nobels produkter i Finland. Tillverkningen ägde alltså rum i Sverige medan det mottagande företaget skulle sköta om marknadsföring och försäljning. Ett tänkbart alternativ till att ge driftsbidrag i en situation som den förevarande är att mottagaren fakturerar givaren för utförda tjänster och att ett korrekt marknadspris tillämpas.

I EKA Nobel-fallet var även fråga om ett marknadsföringsbidrag till ett amerikanskt företag. Där nekades avdrag eftersom det amerikanska företaget både skulle sköta om tillverkning, marknadsföring och försäljning. RegR anförde i domskälen att alla intäkter i den amerikanska verksamheten skulle komma att beskattas i USA till skillnad från situationen ovan. Vidare menade RegR att eftersom EKA Nobel hävdade att det skulle ta lång tid att bearbeta den amerikanska marknaden så kunde ett driftsbidrag till det amerikanska företaget ej väntas leda till intäkter i den svenska rörelsen inom rimlig tid och därigenom saknades avdragsrätt.

Det kan nog antas att driftsbidrag huvudsakligen går i riktning från högskattestater till lågskattestater och att de i en del fall tenderar att avvika från marknadspris för de tjänster som utförts eller skall utföras trots att internprissättningen skall dokumenteras noggrant. Det får anses tveksamt i vilken grad Skatteverket har resurser att kontrollera alla de driftsbidrag som förekommer inom gränsöverskridande företagsgrupper.

### 3.3 Royaltys

Genom att lägga immateriella rättigheter som patent och varumärken i företag verksamma i lågskattestater och sedan låta övriga subjekt i företagsgruppen betala marknadsmässig ersättning för nyttjandet av den immateriella rättigheten kan resultatet ökas hos det skattskyldiga subjektet i lågskattestaten på bekostnad av högskattestatens fiskala intressen. Priset är en engångskostnad det beskattningsår den immateriella rättigheten förs ur Sverige. Detta för att armlängdsregeln i IL 14 kap 19§ träder in ifall köpeskillingen sätts under marknadsvärdet.

Är företagsgruppens verksamhet framgångsrik kan t ex ett varumärkes värde stiga kraftigt på några år. I dessa fall kan en allt högre royalty betalas för att föra obeskattade vinstmedel ur Sverige. Ett talande exempel är IKEA. I

---

<sup>41</sup> RÅ 1994 ref 85, det s k ”EKA Nobel-fallet”

<sup>42</sup> Jfr IL 16 kap 1§ 1 meningen där det framgår att utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster skall dras av som kostnad i inkomstslaget näringsverksamhet.



artikeln ”Så tog Kamprad hem 5 miljarder”<sup>43</sup> av Bengt Carlsson på Dagens industri kunde man tidigare i år läsa om IKEA:s skatteoptimerande åtgärder. Artikeln är av intresse eftersom IKEA:s upplägg är väldigt generellt utformat och därmed borde vara applicerbart på de flesta globala företagsgrupper med verksamhet i Sverige. Enligt Carlsson ägs varumärket IKEA av nederländska Inter IKEA systems. IKEA group som äger varuhusen betalar årligen 3% av omsättningen i royalty som ersättning för nyttjandet av varumärket IKEA till Inter IKEA systems. Vid beaktande av att en normal nettovinstmarginal kan antas ligga på ca 6-9%<sup>44</sup> så är det alltså möjligt att årligen föra över en tredjedel till hälften av den obeskattade vinsten till en lågskattestat genom en så förhållandevis enkel åtgärd som att lägga företagsgruppens viktigaste varumärke i ett eget bolag i en stat med fördelaktig skattelagstiftning. Carlsson hävdade att de totala royaltyintäkterna hos nederländska Inter IKEA systems royaltyintäkter blev 4,8 miljarder kronor<sup>45</sup> år 2005 eftersom IKEA:s omsättning uppgick till 160 miljarder det året. Vidare framgår det av artikeln att prognosen är att omsättningen kommer att fördubblas på fem till sex års sikt. Infrias förväntningarna så kommer royaltyersättningarna att närma sig 10 miljarder kr om fem år. Ovan nämnda omstruktureringskostnader av engångskaraktär för att föra över en immateriell rättighet från en högskattestat till en lågskattestat framstår i dessa sammanhang som en synnerligen god investering.

Detta har ej setts med blida ögon av lagstiftaren som infört en stoppregel i IL 6 kap 11§2st innebärande att royaltyersättningar från en näringsverksamhet vid ett fast driftställe i Sverige till en mottagare i en annan stat skall behandlas som en inkomst från ett fast driftställe i Sverige. Motivet till att inte ens marknadsmässiga ersättningar för nyttjande av immateriella rättigheter får överföras till en utländsk mottagare utan beskattningsekvenser i Sverige är att denne anses delaktig i utbetalarens verksamhet och därmed anses bedriva verksamhet från ett fast driftställe i Sverige. Detta medför då begränsad skattskyldighet enligt IL 6 kap 11§.<sup>46</sup> Enligt min mening framstår denna sk delaktighetsprincip som ett något långsökt skäl för att stödja en bestämmelse som inte ens godtar en marknadsmässig ersättning till en utländsk mottagare. Huvudregeln om armlängdspris i IL 14 kap 19§ är ju inte tillämplig på en sådan situation även om det naturligtvis kan vara svårt både för de skattskyldiga och det fiskala intresset att avgöra vad som är ett marknadsmässigt pris för en specifik immateriell rättighet.

I praktiken har ändå IL 6 kap 11§ begränsad betydelse. Enligt OECD:s modellavtal art 12 skall royalty som uppstår i en avtalsslutande stat och utbetalas till en mottagare i en avtalsslutande stat endast beskattas i den sistnämnda staten såvida inte mottagaren bedriver verksamhet från ett fast

<sup>43</sup> Carlsson Bengt, *Så tog Kamprad hem 5 miljarder*, Dagens industri, 2006-08-16

<sup>44</sup> IKEA:s resultat och vinstmarginal är ökänd, siffran är endast en uppskattning av en normal nettovinstmarginal

<sup>45</sup> 160 miljarder x 3% = 4,8 miljarder

<sup>46</sup> Prop 2003/04:126 s 25f, 29

driftställe i den förstnämnda staten. I praktiken är det alltså en organisatorisk fråga huruvida mottagaren i en företagsgrupp anses ha ett fast driftställe eller ej i den stat varifrån royaltyersättningen betalas ut. I samband med implementeringen av ränte/royaltydirektivet<sup>47</sup> framkom att eftersom Sverige redan då hade avstått från att beskatta royaltybetalningar till många andra stater via tidigare ingångna skatteavtal så var det vid den tidpunkten endast 7% av de royaltyersättningar som lämnade Sverige som beskattades enligt IL 6 kap 11§.<sup>48</sup>

I ingressen till ränte/royaltydirektivet framgår att syftet med direktivet var att transaktioner mellan bolag i olika medlemsstater ej skall vara underkastade mindre förmånliga skattevillkor än vad som gäller för samma transaktioner mellan bolag i samma medlemsstat, 1p. I ränte/royaltydirektivingsressens 4p anges att det befunnits lämpligast att lösa dubbelbeskattningsproblematiken kring royaltys genom att avskaffa beskattningen av betalningar av räntor och royaltys i den medlemsstat där de uppstår, d v s källstaten. Direktivet innehåller vissa undantag och övergångsregler som sätter huvudregeln ur spel men för de flesta medlemsstaterna gäller fr o m 1 jan 2004 att ränte- och royaltyersättningar endast beskattas i mottagarstaten. Implementeringen av ränte/royaltydirektivet ledde till ett nytt 6a kap i IL. I enlighet med art 1 p7 i ränte/royaltydirektivet infördes ett närståenderekvisit i IL 6a kap 6§ innebärande att antingen mottagaren eller betalaren skall inneha minst 25% av kapitalet i det andra företaget (2st1p), eller att minst 25% av kapitalet i båda företagen innehas av ett annat företag hemmahörande i någon av EU:s medlemsstater (2st2p). När förutsättningarna i IL 6a kap är för handen skall ej bestämmelsen i IL 6 kap 11§2st om skattskyldighet för royaltys tillämpas, IL 6a kap 2§. Därmed beskattas royaltyn hos det mottagande subjektet i den andra medlemsstaten och dras av som en kostnad hos subjektet i källstaten. Det bör dock påtalas att enligt ränte/royaltydirektivet art 1p3 är förutsättningen för att ett fast driftställe vid tillämpning av direktivet skall behandlas som en betalare av räntor eller royaltys att ersättningarna innebär en avdragsgill kostnad för det fasta driftstället i den medlemsstat där detta är beläget.

### **3.4 Räntearbitrage och underkapitalisering**

I det här avslutande underkapitlet om dolda förmögenhetsöverföringar redogörs kortfattat för räntearbitrage och underkapitaliseringsfrågor. Det finns vissa likheter med det ovan beskrivna royaltyupplägget. I båda fallen är den gemensamma nämnaren i många fall tillgångsfördelningen inom en internationellt verksam företagsgrupp. I det förra fallet rörde det sig om

<sup>47</sup> Ränte/royaltydirektivet 2003/49/EG

<sup>48</sup> Prop 2003/04:126 s 30

immateriella rättigheter som förs över till subjekt i lägre beskattade stater. När det gäller räntearbitrage och underkapitalisering går förfarandet istället ut på att underkapitalisera företag i högskattestater och överkapitalisera företag i lågskattestater. De sistnämnda kommer därefter att fungera som företagsgruppens finansbolag och upplåta räntebärande krediter till företagen i de högre beskattade staterna. Naturligtvis sätts räntan så högt som möjligt. Ju mer underkapitaliserat ett företag är, desto sämre kreditvärdighet och en låg kreditvärdighet leder i sig till att den marknadsmässiga räntan ökar. Under förutsättning att lagstiftningen i den stat där det låntagande subjektet har sitt hemvist ej har infört några särskilda spärregler mot förfarandet så kommer obeskattade vinstmedel att kunna överföras från högskattestaten till lågskattestaten.

Den svenska skattelagstiftningen saknar spärregler mot ovanstående upplägg. Istället stadgar IL 13 kap 2§ och IL 16 kap 1§ att ränteutgifter skall dras av. Ränte/royaltydirektivet är tillämpligt på räntebetalningar mellan företag inom EU. Vid implementeringen av direktivet anfördes<sup>49</sup> att det saknades anledning att ändra gällande svensk skattelagstiftning eftersom den redan medgav betalaren avdrag för marknadsmässiga räntor till en kreditgivare i en annan stat<sup>50</sup> utan att beskatta den sistnämnde för ränteintäkten. På senare tid har både Finansdepartementet och Skatteverket reagerat mot förfarandet enligt artikeln ”*Avdrag klassas som skatteflykt*” av Stefan Lundell införd i Dagens industri.<sup>51</sup> Lundell refererade till ett uttalande från statssekreterare Ingemar Hansson på Finansdepartementet att departementet avsåg att göra en översyn av de generösa ränteavdragen samt att i ett första steg så skall Skatteverket driva några underkapitaliseringsfall i Länsrätten med återopande av SkfL. Vidare framgick av artikeln att i de flesta västeuropeiska länder finns spärregler mot underkapitalisering som konstruerats på så sätt att ett enskilt bolag ej tillåts låna större belopp än några gånger aktiekapitalets storlek.<sup>52</sup>

I ränte/royaltydirektivet art 4p2 finns det en bestämmelse om att räntan skall sättas efter armlängdsprincipen. En särskild problematik kan uppstå ifall det företag som betalat en kostnadsränta i efterhand nekas avdrag<sup>53</sup> för denna samtidigt som kreditgivaren beskattas för den erhållna ränteintäkten i mottagarstaten. Ifall en företagsgrupp drabbas av en sådan gränsöverskridande, bristande reciprocitet kan detta framstå som oskäligt trots den i många fall skatteoptimerande avsikten som ledde till försträckningsavtalet. Inom EU bör denna problematik vara undanröjd genom ikraftträdandet av ränte/royaltydirektivet 1 januari 2004. Av ränte/royaltydirektivets art 1p3, p5b respektive art 1p4 tillsammans med art 3 framgår nämligen att endast i de fall som räntan får dras av i den medlemsstat där företaget/filialen är belägen så skall ränteintäkten beskattas i den medlemsstat där mottagaren har sin hemvist. Detta leder till att icke

---

<sup>49</sup> Prop 2003/04:126 s 28

<sup>50</sup> Detta oavsett om mottagaren var hemmahörande i en stat inom EU eller ej.

<sup>51</sup> Lundell Stefan, *Avdrag klassas som skatteflykt*, Dagens industri, 2006-12-15

<sup>52</sup> Lundell Stefan, *Avdrag klassas som skatteflykt*, Dagens industri, 2006-12-15

<sup>53</sup> T ex p g a armländsregeln i IL 14 kap 19§ eller Skatteflyktslagen

avdragsgilla räntebetalningar från ett företag eller en filial ej kommer att beskattas hos en mottagare i en annan medlemsstat.

En särskild problematik uppkommer ifall låntagarstaten anser att räntebetalningar skall omklassificeras till utdelning<sup>54</sup> i underkapitaliserade företag. En dubbelbeskattningseffekt kan då uppstå i mottagarstaten ifall denna bortser från omklassificeringen från ränta till icke avdragsgill utdelning hos det underkapitaliserade företaget i den andra staten. I artikeln ”Inverkan av skatteavtal och EG-rätten på underkapitaliseringsfrågor” menade Peter Brandt att moder/dotterbolagsdirektivet ej reglerar huruvida mottagarstaten är tvungen att ta hänsyn till omklassificeringen i den stat där det betalande företaget har sin hemvist.<sup>55</sup> Rättsläget skulle alltså varit oklart 1997 enligt Brandt. Enligt min mening borde skadan kunna repareras genom en omtaxering i den stat där skatteuttag redan skett på en ränteinkomst som omklassificerats i en annan stat. Detta dels för att en den första taxeringen i efterhand kommit att strida mot reciprocitetsprincipen som ränte/royaltydirektivet uttrycker i art 1p3 och p5b men framförallt med stöd av kopplingen till ränte/royaltydirektivet art 4p1a som medger undantag från direktivets förmåner bl a beträffande betalningar som behandlas som vinstutdelning i enlighet med källstatens lagstiftning. I och med omklassificeringen till utdelning borde moder/dotterbolagsdirektivet bli tillämpligt. Enligt ränte/royaltydirektivet art 4p1 har då mottagarens hemviststat att antingen avstå från att beskatta ”utdelningen” eller att beskatta den men medge avräkning för sådan på vinstutdelningen belöpande bolagsskatt som erlagts av dotterbolaget och eventuellt underliggande dotterbolag. Detta under förutsättning att övriga bestämmelser i moder/dotterbolagsdirektivet var uppfyllda det beskattningsår då den sedermera omklassificerade räntan betalades.

För mig framstår som ovan nämnts en omtaxering av det företag som mottagit den omklassificerade räntan som den mest praktiska lösningen för att undvika en felaktig beskattning i dessa, något speciella situationer. Avslutningsvis kan nämnas att ett försträckningsavtal kan ha en lång löptid i syfte att uppnå så höga ränteöverföringar som möjligt. En viss begränsning finns dock i ränte/royaltydirektivet art 4 p1d i direktivet där det stadgas att källstaten har rätt att neka avdrag för kostnadsräntor bl a ifall försträckningsavtalet saknar amorteringsbestämmelser eller har en löptid överstigande 50 år från utfärdandet.

---

<sup>54</sup> Tillåtet enligt art 4p1a i ränte/royaltydirektivet

<sup>55</sup> Brandt Peter, *Inverkan av skatteavtal och EG-rätten på underkapitaliseringsfrågor*, SN nr 5 1997

# 4 Analys

## 4.1 Inledning och problemställningar

I och med det medlemskapet i EU har Sverige åtagit sig att följa den gemenskapsrättsliga rättsordningen. Med anledning av RomF art 43 och 48 om etableringsfriheten har det uppstått en synnerligen aktuell, skatterättslig, europeisk fråga om hur gränsöverskridande koncernbidrag skall hanteras. Genom den prejudicerande Marks & Spencer-domen<sup>56</sup> fastslogs att det inte föreligger någon generell rätt till gränsöverskridande koncernbidrag inom EU men att det i vissa, specifika undantagssituationer skulle strida mot Romfördraget att neka gränsöverskridande koncernbidrag. Domen ställer de svenska koncernbidragsreglerna på sin spets eftersom dessa endast medger koncernbidrag mellan subjekt som är skattskyldiga i riket. Detta skulle kunna leda till att företag från andra medlemsstater missgynnas i förhållande till inhemska, svenska företag. Sannolikt måste IL 35 kap 2a§ ändras eller kompletteras med en 2b§ för att överensstämma med utgången av Marks & Spencer-fallet. Nedan görs först en analys av hur IL 35 kap förhåller sig till gemenskapsrättsliga bestämmelser och praxis. Därefter förs med visst stöd av 2006 års doktrin och praxis ett de lege ferenda-resonemang. Avslutningsvis diskuteras huruvida omstruktureringslagstiftningen fyller sitt syfte att underlätta ombildningar så länge inga obehöriga skatteförmåner erhålles.<sup>57</sup>

## 4.2 Behöver de svenska koncernbidragsreglerna ändras med anledning av EG-rätten

### 4.2.1 Krav för rätt till gränsöverskridande resultatutjämnning inom EU

I M&S fastslog EGD att det brittiska beslutet att neka M&S avdrag i Storbritanien för vissa förluster uppkomna i avvecklade dotterbolag i Belgien, Tyskland och Frankrike stred mot RomF art 43 och 48. Efter att ha

---

<sup>56</sup> Mål C-446/03, härnäst benämnt M&S

<sup>57</sup> Prop 1998/99:15 s 101

konstaterat att det brittiska avdragsförbudet gick utöver vad som var nödvändigt för att upprätthålla den brittiska, inhemska skattebasen uppställde EGD följande rekvisit för att förtydliga i vilka fall en förlust i ett utländskt dotterbolag i en annan EU-stat skall få beaktas i moderbolagets hemviststat i enlighet med etableringsfriheten.<sup>58</sup>

- Dotterbolaget skall ha *uttömt* de möjligheter som ges i hemviststaten att utnyttja förlusterna
- Dotterbolaget skall ha *uttömt* de möjligheter som ges i hemviststaten att *överföra* förlusterna till någon utomstående

När anses då möjligheterna att utnyttja förlusterna uttömda? EGD förtydligar i domen<sup>59</sup> att så är fallet när det varken finns förutsättningar att utnyttja underskottet vare sig bakåt eller framåt i tiden. Vidare får det ej finnas några möjligheter att överföra förlusten till någon utomstående. Antagligen åsyftas att rörelsen, med eller utan inkråm, ej skall kunna överlåtas till en extern köpare som har intresse av att förvärva ett företag med ett ackumulerat underskott.

Begreppet *uttömt* skapar ändå oklarheter och sannolikt kommer framtida bedömningar kring när termen *uttömt* är för handen att variera mellan medlemsstaterna beroende på att intern lagstiftning skiljer sig åt mellan EU:s medlemsstater. I artikeln ”Marks & Spencer – rätten till gränsöverskridande resultatutjämning inom EU”<sup>60</sup> menade Jesper Barnefeldt att när alla möjligheter att utnyttja förlusten i framtiden är uttömda så är förlusten att anse som slutlig. Vidare menade Barnefeldt att EGD delat upp begreppet *uttömt* i ett tids- respektive personperspektiv. Tidsperspektivet skulle då innebära att förlusten inte under några omständigheter kan kvittas vare sig mot tidigare eller kommande års vinster. Barnefeldts personperspektiv å sin sida matchar mot p2 ovan på så sätt att möjligheterna att överföra det ackumulerade underskottet till någon utomstående anses uttömt när skattelagstiftningen i dotterbolagets hemviststat nyttjats fullt ut och det ändå kvarstår en ansamlad förlust.<sup>61</sup>

Det kan diskuteras vid vilken tidpunkt tidsperspektivet är för handen. Är det när den faktiska verksamheten upphört och det endast finns ett skal kvar med den ansamlade förlusten eller krävs det att verksamheten skall ha avregistrerats, likviderats eller satts i konkurs? Jag instämmer i Barnefeldts mening att det är viktigt att undvika oklarheter och fastslå en tydlig och definitiv tidpunkt när möjligheterna att utnyttja förlusten i dotterbolagets hemviststat skall anses uttömda.<sup>62</sup> Det är då två situationer som är tillräckligt väl definierade tidsmässigt för att kunna tjäna syftet. Dessa är likvidation respektive konkurs. Under antagandet att dessa situationer

---

<sup>58</sup> M&S p55f

<sup>59</sup> M&S p55f

<sup>60</sup> Barnefeldt Jesper, Marks & Spencer – rätten till gränsöverskridande resultatutjämning inom EU, SvSkt 1/2006 s29f

<sup>61</sup> Barnefeldt, s30

<sup>62</sup> Barnefeldt, s30

regleras offentligrättsligt i medlemsstaternas respektive interna lagstiftning så kan någon form av myndighetsintyg från dotterbolagets hemviststat förevisas för Skatteverket som bevismedel för att förlusten är slutlig ur ett tidsperspektiv. Då ett utländskt dotterbolag lyder under en annan stats associationsrättsliga lagstiftning bör likvidation respektive konkurs bedömas enligt denna.

I artikeln ”Marks & Spencer-målet i ett svenskt perspektiv”<sup>63</sup> av Lars Pelin berördes problematiken kring vilken stats redovisningsregler som den slutliga förlusten skall beräknas enligt. I M & S hade parterna enats om att brittiska redovisningsregler skulle användas även vid beräkningen av de utländska dotterbolagens slutliga förluster. Pelin menade att de underskott som över till ett moderföretag i en annan stat bör beräknas enligt den sistnämnda statens bestämmelser eftersom det är i denna stat som underskottet kommer att reducera skattebasen.<sup>64</sup> I sammanhanget bör dock noteras att detta leder till ökade administrativa olägenheter och kostnader för den företagsgrupp där underskottsföretaget ingick. Redan genomförda bokslutsdispositioner och avsättningar gjorda enligt god redovisningssed i dotterföretagets hemviststat åsätts då inget värde i moderföretagets hemviststat. Just med hänsyn till vilken stats skattebas som drabbas, får Pelins ståndpunkt ändå anses riktig då EGD i M & S-domen<sup>65</sup> uttalade att det både av symmetriskäl och i syfte att hindra skatteundandraganden är nödvändigt att i dessa fall tillämpa ett och samma skattesystem på såväl vinster som förluster. I Sverige gick Skatterättsnämnden nyligen ett steg längre i ett senare avgörande<sup>66</sup> och fastslog efter en slags skälighetsbedömning att den stats skattelagstiftning som gav den lägsta, ansamlade förlusten skulle ges företräde.

Sammanfattningsvis står det klart att IL 35 kap måste ändras för att överensstämma med utgången av M & S. I det avslutande kapitlet nedan redogörs för hur svensk underrätt sett på saken i senare avgöranden efter att M & S-domen avkunnades. Därefter föreslås hur IL 35 kap kan kompletteras med 2b§ för att åtminstone för stunden harmonisera med EG-rätten. Enligt min mening bör lagstiftaren ej rusa fram för fort, utan istället gå varsamt fram och ta ett steg i taget och avvakta eventuella, framtida gemenskapsrättsliga bestämmelser samt ytterligare EGD-avgöranden innan alltför omfattande förändringar genomförs i koncernbidragsreglerna.

## 4.2.2 Förslag på ändring i IL 35 kap

I två färskas domar har svensk underrätt avgjort två olika mål där det var fråga om koncernbidrag från svenskt företag till utländskt företag ingående i samma koncern. I det ena fallet var det fråga om koncernbidrag från ett

---

<sup>63</sup> Pelin Lars, Marks & Spencer-målet i ett svenskt perspektiv, SN nr 7/8 2006, s 443

<sup>64</sup> Pelin, s 443

<sup>65</sup> M & S, p 43 och 45

<sup>66</sup> Skatterättsnämndens avgörande 2006-09-29, X AB mot Skatteverket

svenskt dotterföretag till ett finländskt moderföretag.<sup>67</sup> Där nekades avdrag med hänvisning till EG-rättslig praxis<sup>68</sup> där det fastslagits att territorialitetsprincipen hindrar resultatutjämnning genom att obeskattade vinstmedel från ett fast driftställe i en medlemsstat förs över till den medlemsstat där innehavaren av det fasta driftstället är beläget. Skatterättsnämnden gjorde tolkningen att dotterföretag i detta hänseende var att jämställa med ett fast driftställe och bl a därför nekades avdrag för koncernbidraget från det svenska dotterföretaget till det finska moderföretaget. Vidare anförde nämnden skatteplanerings- och skatteflyktskäl<sup>69</sup> för att neka avdragsrätt för det gränsöverskridande koncernbidraget eftersom motsatt utgång skulle ha lett till att det finska moderföretaget fritt kunnat välja vilken stat som skulle ha fått täcka upp den ansamlade förlusten i det finska moderföretaget. I Skatterättsnämndens avgörande berördes vare sig om det finska moderföretaget uttömt möjligheterna att utnyttja den ansamlade förlusten mot andra vinster oavsett tidsperspektiv eller om det fanns några möjligheter att överföra förlusterna på någon utomstående. Sannolikt berodde detta på att det finska moderföretaget fortfarande bedrev verksamhet, åtminstone via de svenska dotterföretagen vid tidpunkten för avgörandet och därmed skulle förlusterna enligt min tolkning ej vara att anse som definitiva.

I det andra avgörandet<sup>70</sup> medgavs avdrag för koncernbidrag från ett svenskt moderföretag till ett nederländskt dotterföretag i samband med att det sistnämnda företaget likviderades. Av domskälen framgår att Skatteverkets invändning att avdragsrätt för koncernbidraget borde ha vägrats p g a att det ej skulle komma att utgöra skattepliktig intäkt hos det mottagande nederländska dotterföretaget med den ansamlade förlusten saknade betydelse. Skatterättsnämnden menade att enligt M & S så skall bedömningen om huruvida avdragsrätt föreligger för ett gränsöverskridande koncernbidrag göras:

”... med utgångspunkt i en prövning av förhållandena i dotterbolagets hemviststat innan överföringen av koncernbidraget görs. Endast om det då står klart att det inte finns någon möjlighet att utnyttja förlusten är förutsättningarna för att moderbolaget skall få koncernavdrag uppfyllda. En prövning av ett svenskt moderföretags rätt till avdrag för koncernbidrag till ett dotterföretag med hemvist i en annan medlemsstat eller en annan stat inom EES skall göras efter samma principer. Det innebär att avdrag kan medges bara om möjligheter saknas i det enskilda fallet att utnyttja det utländska dotterföretagets underskott i dotterföretagets hemviststat det aktuella beskattningsåret eller något framtida beskattningsår. Nämnden anser vidare att det i en sådan situation saknas skäl att göra avdragsrätten beroende av om koncernbidraget beskattas hos det utländska dotterföretaget eller ej.”

---

<sup>67</sup> Skatterättsnämnden 2006-09-29 (fb), T Oyj mot Skatteverket

<sup>68</sup> Mål C-250/95, Futura

<sup>69</sup> Sannolikt stödde Skatterättsnämnden detta domskäl på M & S p 46

<sup>70</sup> Skatterättsnämndens avgörande 2006-09-29, X AB mot Skatteverket



I övrigt ansågs förutsättningarna för avdragsrätt uppfyllda, till stor del för att det nederländska dotterföretaget var under likvidation. Ovanstående genomgång har visat att gränsöverskridande koncernbidrag måste medges när vissa förutsättningar är för handen. En tid efter M & S kom EGD:s generaladvokat med ett utlåtande<sup>71</sup> om de finska koncernbidragsreglerna som likt de svenska villkorar avdragsrätt med att mottagaren är skattskyldig i samma stat som givaren. I slutet av utlåtandet uttalade generaladvokat Kokott att det bl a med anledning av säkerställandet av beskattningsrätten kunde godtas att de finska koncernbidragsreglerna innehåller en bestämmelse om att mottagaren av ett koncernbidrag skall vara skattskyldig i Finland. Detta för att en sådan bestämmelse får träda tillbaka till förmån för etableringsfriheten vid tillfällen då sådana specifika situationer är för handen som i M & S. I ett första steg, i avvaktan på ytterligare praxis från EGD föreslår jag ändå att det införs en ny IL 35 kap 2b§ med nedanstående lydelse:

*2b§ Även om en sådan mottagare av ett koncernbidrag som avses i 2a§ första meningen ej är skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänför sig till skall givaren medges avdrag för koncernbidraget under förutsättning att:*

- 1. Koncernbidraget går i riktning från ett moderföretag till ett dotterföretag med en fastställd förlust och,*
- 2. Det mottagande företaget har uttömt alla möjligheter att utnyttja den fastställda förlusten mot såväl tidigare som framtida vinster och,*
- 3. Det mottagande företaget saknar möjlighet att överföra den fastställda förlusten till någon annan*

*Koncernbidraget får ej överstiga den fastställda förlusten i det utländska dotterföretaget. Den fastställda förlusten i det utländska dotterföretaget skall beräknas enligt svensk lag och god redovisningssed här i riket.*

## 4.3 Avslutande synpunkter

I syfte att upprätthålla skatteunderlaget är det ett genomgående rekvisit inom svensk omstruktureringslagstiftning att den som övertar egendom skall vara skattskyldig i Sverige vid tidpunkten för transaktionen ifall skatteförmån skall kunna åtnjutas enligt aktuell omstruktureringsregel.<sup>72</sup> M & S-fallet kan sannolikt ej anses generellt applicerbart på all lagstiftning som har med förmögenhetsöverföringar att göra. Målet rörde ju en väldigt speciell situation av undantagskaraktär där det handlade om slutliga förluster som endast kunde regleras genom en gränsöverskridande förlustutjämning. I förlängningen skulle ju en allt för extensiv tolkning och tillämpning av M &

<sup>71</sup> Förslag till avgörande av generaladvokat Juliane Kokott av den 12 september 2006 i mål C-231/05 Oy AA

<sup>72</sup> Se t ex IL 23 kap 16§, 37 kap 11§ och 38 kapp 6f§§

S-omen riskera att leda till just en sådan valfrihet för de skattskyldiga subjekten angående vilken stat de skall beskattas i som ej avsågs.<sup>73</sup>

Finns det då några alternativ till gränsöverskridande överföringar av koncernbidrag och definitiva förluster? Någon form av koncerngemensam beskattning<sup>74</sup> skulle kunna fungera, åtminstone på det nationella planet. I ett sådant system sker ju resultatutjämnning inom en koncern per automatik eftersom det är det samlade koncernresultatet som beskattas utan att det skickas koncernbidrag i resultatreglerande syfte kors och tvärs inom koncernstrukturen. Men spärregler skulle ändå behövas i syfte att motverka skatteoptimerande handel med bolag som har ansamlade vinster eller förluster. På gemenskapsrättslig nivå är en harmoniserad, koncerngemensam beskattning knappast realistisk inom överskådlig tid. Det tål också att fundera på om en sådan överhuvudtaget är önskvärd.

Generellt sett innehåller omstruktureringslagstiftningen rikligt med villkor som skall vara uppfyllda för att en tillgång skall kunna överföras till ett annat subjekt utan att uttagsbeskattning sker. Tidigare konstaterades att lagstiftaren haft en generös inställning till undantag från uttagsbeskattning i samband med ombildningar så länge som inga obehöriga skatteförmåner uppstår och skattebasen eroderas. Enligt min mening behövs en förmånlig skattelagstiftning för att näringslivet skall kunna utvecklas och effektiviseras. Detta gäller för såväl storföretagens ständiga rationaliseringar som vid småföretagens generationsskiften.

Det kan dock ifrågasättas ifall bestämmelser som noggrant reglerar förmögenhetsöverföringar fullt ut fyller sin funktion och sitt syfte när det ändå går att kringgå dem i många fall genom kreativa, skatteoptimerande lösningar. Utgångspunkten är att en lagreglerad, öppen förmögenhetsöverföring, t ex en underprisöverlåtelse, i kombination med en eller flera skatteoptimerande åtgärder leder till att obehöriga skatteförmåner uppstår eftersom de dolda förmögenhetsöverföringarna får samma effekt som ett gränsöverskridande koncernbidrag när den latent vinsten i den överförda tillgången realiseras. Ett sätt att motverka missbruk av omstruktureringsreglerna vore att den fiskala sidan med stöd av SkfL blev ihärdigare med att i större grad ifrågasätta konstlade situationer som saknar ett grundläggande, affärsmässigt syfte och endast leder till att en skatteförmån erhålles.

---

<sup>73</sup> M & S, p46

<sup>74</sup> T ex USA som består av många delstater tillämpar ett sådant system för kvalificerade koncernförhållanden, Wiman s66

# Käll- och litteraturförteckning

## Offentligt tryck

- Prop 1965:126                      Kungliga majestäts proposition till riksdagen med förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen
- Prop 1978/79:210
- Prop 1993/94:50                      Fortsatt reformering av företagsbeskattningen
- Prop 1998/99:15                      Omstruktureringar och beskattning
- Prop 2003/04:126                      Undantag från skattskyldighet för vissa ersättningar i form av royalty och avgift
- Prop 2004/05:85                      Ny aktiebolagslag
- SOU 1964:24

## Litteratur

- ABB:s årsredovisning 2005
- Håstad Torgny, Sakrätt avseende lös egendom, Norstedt Juridik AB, 2000
- Sandström Torsten, Svensk aktiebolagsrätt, Norstedts Juridik AB, 2005
- Wiman Bertil, Beskattning av företagsgrupper, Norstedts Juridik AB, 2002

## Tidskrifter

- Barenfeldt Jesper, *"Marks & Spencer – rätten till gränsöverskridande resultatutjämnning inom EU"*, SvSkt 1/2006
- Brandt Peter, *"Inverkan av skatteavtal och EG-rätten på underkapitaliseringsfrågor"*, SN nr 5 1997
- Carlsson Bengt, *"Så tog Kamprad hem 5 miljarder"*, Dagens industri, 2006-08-16
- Lundell Stefan, *"Avdrag klassas som skatteflykt"*, Dagens industri, 2006-12-15

Pelin Lars, "*Marks & Spencer i ett svenskt perspektiv*", SN nr 7/8 2006

### **Elektroniska källor**

Jakob Nordestedt, Nyhetsbyrån Ticker, "ABB: 0,5-0,7% normal omstruktureringskostnad – Bolagsstämman", 2005-05-12 (2006-09-07), <http://www.affarsvarlden.se/art/103837>

Karnov-Plus

# Rättsfallsförteckning

## Praxis från EGD

Mål C-28/95  
Mål C-250/95  
Mål C-446/03

Förslag till avgörande av generaladvokat Juliane Kokott den 12 september 2006 i mål C-231/05 Oy AA

## Svensk praxis

RÅ 1994 ref 85

RÅ 1998 ref 6 (fb)

RÅ 2000 ref 21 (fb)

RÅ 2001 not 24

RÅ 2004 ref 1 (fb, plenum)

RÅ 2004 ref 80

Skatterättsnämnden 2006-09-29

T Oyj mot Skatteverket

Skatterättsnämnden 2006-09-29

X AB mot Skatteverket