



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Jonatan Palade

Underprisöverlåtelse och EU-rätten

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Kandidatuppsats på juristprogrammet
15 högskolepoäng

Handledare: Uta Bindreiter

Termin: HT 2016

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	3
FÖRKORTNINGAR	5
1 INLEDNING	6
1.1 Allmänt	6
1.2 Syfte och frågeställning	7
1.3 Avgränsning	7
1.4 Perspektiv, metod och material	7
1.5 Forskningsläge	8
1.6 Disposition	8
2 EU-RÄTTEN OCH FÖRHÅLLET TILL NATIONELL RÄTT OCH SKATTERÄTT	9
2.1 EU-rätten	9
2.2 Förhållandet till intern rätt	9
2.3 EU och skatterätten	10
3 UNDERPRISÖVERLÅTELSE	12
3.1 22 kap – Uttag ur näringsverksamhet	12
3.2 Omstruktureringar	14
3.3 23 kap – underprisöverlåtelse	15
3.3.1 Allmänt	15
3.3.2 Villkor för underprisöverlåtelse	16
4 FRI RÖRLIGHET	19
4.1 Den inre marknaden	19
4.2 De fyra friheterna	19
4.3 Hinder mot etableringsfriheten	20

5 RÄTTFÄRDIGANDE AV HINDER AV DE GRUNDLÄGGANDE FRIHETERNA	22
5.1 Rättfärdigandegrunder i fördraget	22
5.2 Rättfärdigande enligt rule of reason	22
5.2.1 Grunder som har accepterats	24
5.2.1.1 Skatteflykt	24
5.2.1.2 Skattesystemets inre sammanhang	25
5.2.1.3 Territorialitetsprincipen	25
5.2.1.4 Säkerställa fördelning av beskattningsrätten	26
5.2.1.5 Övriga grunder	28
5.2.2 Grunder som inte accepterats	28
5.2.3 Ändamål och proportionalitet	29
6 ANALYS OCH SLUTSATS	30
6.1 Strider reglerna mot EU-rätten?	30
6.2 Kan reglerna rättfärdigas?	31
6.3 Slutord	33
KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	34
RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	36

Summary

Transfers between businesses are usually made at market price. Between businesses within a community of interest there could be an incentive to make a transfer at a price below market price. Normally this procedure is taxed by adjusting the revenue up to market price. To enable restructurings there are regulations about transfers at below cost price (underprisöverlåtelse) in the 23rd chapter of the Swedish Income Tax Act (inkomstskattelagen). If the regulations are applicable there is no taxation.

Sweden is a member of the EU and as a Member state there are certain obligations. Sweden has waived a part of its sovereignty and the EU-law takes precedence over national law. The issue addressed in this paper covers whether or not the regulations in the 23rd chapter is in conflict with EU-law.

A part of EU-law's primary law is the "Treaty on the functioning of the European union". In this treaty there are regulations, for instance the five fundamental freedoms, whose purpose is to promote the internal market. Freedom of Establishment in art. 49 is one of these fundamental freedoms and this article requests a free establishment within the European Union and consequently, the legislation of the Member States must be non-discriminating in cross-border situations.

Within the Swedish regulations about transfers at below cost price there is a provision in 16 § that states that the purchaser should immediately after the acquisition be subject to taxation on income from business activities where the asset is included. A purchaser that is subject to taxation in another Member State than Sweden is therefore not eligible to the regulations. This is a restriction of the freedom of establishment and the rules are contrary to the treaty.

Discriminatory national rules can be justified. The European Court of Justice has developed a rule of reason-doctrine and has through case law justified restrictive rules by different grounds of public interest. One of these grounds is the balanced allocation of taxing rights. There are several indications that this ground could justify the rules in the 23rd chapter. My conclusion is that even though the Swedish requirement for immediate tax obligation is a restriction of the freedom of establishment, it can still be justified and hence is in line with current EU-law.

Sammanfattning

Normalt sker överlåtelser mellan näringsverksamheter till marknadspris. Hos företag inom en intressegemenskap kan det av olika anledningar vara av intresse att en överlåtelse sker till ett pris under marknadsvärdet. Vanligtvis sker en uttagsbeskattning på ett sådant förfarande. För att möjliggöra omstruktureringar finns det regler om underprisöverlåtelser i 23 kapitlet inkomstskattelagen som möjliggör överlåtelser till underpris utan att en uttagsbeskattning sker.

Sverige är medlem i EU och som medlemsstat följer vissa förpliktelser. Staten har sagt upp en del av sin suveränitet och EU-rätten har företräde framför nationell rätt. Frågan som behandlas i uppsatsen är ifall reglerna om underprisöverlåtelser är förenliga med EU-rätten.

En del av EU-rättens primärrätt utgörs av fördraget om Europeiska unionens funktionssätt. I fördraget finns regler som ska underlätta den inre marknaden, bl.a. reglerna om de fyra friheterna. Etableringsfriheten i art. 49 är en del av de fyra friheterna och artikeln ställer ett krav på en fri etablering inom unionen. Medlemsstater får inte ha en lagstiftning som negativt särbehandlar en gränsöverskridande etablering jämfört med en rent inhemsk etablering.

I reglerna om underprisöverlåtelser ställs det i 16 § upp ett villkor på att förvärvaren omedelbart efter förvärvet ska vara skattskyldig i inkomstslaget näringsverksamhet i vilken tillgången ingår. En förvärvare som är skattskyldig i en annan medlemsstat än Sverige omfattas därför inte av reglerna. Detta utgör en inskränkning av etableringsfriheten och reglerna är därför fördragsstridiga.

Fördragsstridande regler kan rättfärdigas. EU-domstolen har utvecklat en rule of reason-doktrin och har i sin praxis godkänt hindrande regler på olika

grunder. En av dessa rättfärdigandegrunder är att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten. Även om regler om underprisöverlåtelser inte prövats mot den grunden tyder mycket på att den skulle kunna tillämpas här. Trots att reglerna utgör ett hinder ska de alltså inte ses som fördragsstridiga. Reglerna om underprisöverlåtelserna bedöms därför vara i linje med nu gällande EU-rätt.

Förkortningar

CFC	Controlled Foreign Company
EU	Europeiska unionen
EU-domstolen	Europeiska unionens domstol
EUF	Konsoliderad version av fördraget om Europeiska unionen
FEUF	Konsoliderad version av fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
Fusionsdirektivet	Europaparlamentets och rådets direktiv 2005/56/EG av den 26 oktober 2005 om gränsöverskridande fusioner av bolag med begränsat ansvar.
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
Moder- och dotterbolagsdirektivet	Rådets direktiv 2011/90/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater
Prop.	Proposition
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
Ränte- och royaltydirektivet	Rådets direktiv 2003/49/EG av den 3 juni 2003 om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater.
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden

1 Inledning

1.1 Allmänt

Sveriges inträdande i den Europeiska unionen år 1995 fick stora rättsliga konsekvenser för i princip alla rättsområden inklusive skatterätten. Medlemskapet har bland annat inneburit en mer neutral inkomstskattelag (1999:1229). Lite varstans i IL kan man därför hitta regler som normalt sett bara gäller för svenska subjekt även gäller för utländska subjekt som befinner sig inom EES eller vars hemstat är medlem i Europeiska unionen.¹

Helt naturligt finns det dock en konflikt där medlemsländerna, inklusive Sverige, vill skydda sin nationella skattebas och behålla sin skattesuveränitet. Sverige har en stor offentlig sektor som måste finansieras och varje krona räknas. Samtidigt måste det finnas en samordning och harmonisering på EU-nivå för att den ekonomiska integrationen ska fungera. Detta spänningsförhållande mellan den svenska inkomstbeskattningen och EU:s målsättning om bl.a. en fri inre marknad har resulterat i att Sverige inte alltid har lyckats hålla sig inom EU-rättens ramar på skatteområdet. Sverige har exempelvis dömts i EU-domstolen för sina regler om uppskovsavdrag vid avyttring av privatbostadsfastigheter.²

Det är därför inte särskilt märkvärdigt att tänka sig att fler regler i den svenska skattelagstiftningen skulle strida mot EU-rätten. Detta gör det dock inte mindre intressant att försöka identifiera och undersöka dessa regler. När man läser reglerna i 23 kap IL kan man spontant känna att det här görs skillnad mellan svenska subjekt och subjekt inom EU. Dessa regler har jag därför valt att ta en närmare titt på och försöka förstå mig på hur de förhåller sig till EU-rätten.

¹ Se t.ex. 24:13 och 24:16 IL.

² C-104/06 *Kommissionen mot Sverige*

1.2 Syfte och frågeställning

Syftet med uppsatsen är att undersöka ifall reglerna om underprisöverlåtelser i 23 kap. IL är förenliga med EU-rätten. För att uppnå syftet har följande frågeställning ställts upp;

- Strider reglerna i 23 kap. mot något inom EU-rätten? Om ja, kan reglerna i så fall rättfärdigas på något sätt?

1.3 Avgränsning

Läsaren förutsätts ha grundläggande kunskaper i skatterätt. Vidare behandlas inte en eventuell utdelningsbeskattning

1.4 Perspektiv, metod och material

Uppsatsen anlägger ett kritiskt och EU-rättsligt perspektiv. Uppsatsen grundar sig på rättsdogmatisk metod. Innebörden av den traditionella rättsdogmatiska metoden får anses förhållandevis klar; den utgår ifrån rättskälleläran. De formellt tyngsta källorna är lag och praxis men även förarbeten och doktrin tillhör de vanliga källorna. Genom att analysera källorna söker man finna ett resultat som speglar gällande rätt.³

EU-rätten måste också beaktas inom ramen för metoden. Alla medlemsländer ska tillämpa och tolka EU-rätten lojalt och ge åtgärder dess ändamålsenliga verkan.⁴ EU-domstolen utvecklar EU-rätten genom sin praxis, särskilt påtagligt är detta gällande otillåtna hinder mot EU:s friheter.⁵ Uppsatsens rättsdogmatiska metod kan därför inte endast utgå från de svenska rättskällorna utan även beakta fördragen och EU-domstolens praxis.

Av det som behandlar svensk rätt har mycket utgått ifrån lagtext och förarbeten, framförallt prop. 1998/99:15 *Omstruktureringar och*

³ Kleineman (2013), s. 26.

⁴ Reichel (2013), s. 112 f.

⁵ A.a. s. 115-119.

beskattning. Av det som behandlar EU-rätt har utgångspunkt tagits i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt samt relevanta och utvalda rättsfall från EU-domstolen.

Materialet har kompletterats av doktrin, bl.a. *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt* av Lodin m.fl. och *Europarättens grunder* av Ulf Bernitz och Anders Kjellgren. Båda böckerna får ses som standardverk på respektive område. Ett par verk har varit av särskild nytta nämligen *EU-skatterätt* av Katarina Ståhl m.fl. och *Internationell Beskattning* av Mattias Dahlberg. Böckerna har refererats till ett antal gånger och bidragit med stora delar till de mer grundläggande delarna av uppsatsen.

1.5 Forskningsläge

Jag har inte funnit någon forskning på området. Uppsatsen innehar därför ett icke obetydligt nyhetsvärde

1.6 Disposition

Uppsatsen är disponerad på det sätt att i kap. 2 behandlas vad EU-rätten är och dess förhållande till både nationell rätt och skatterätten i stort. Kap. 3 beskriver vad de svenska reglerna innebär och när de används. I kap. 4 och 5 presenteras EU-rättsliga fördragsbestämmelser och när hinder mot dessa kan rättfärdigas. Det kan tyckas att kap. 5 tar oproportionerligt mycket utrymme men obalansen är nödvändig med hänsyn till frågeställningen. I ett avslutande kap. 6 kan man säga att säcken knyts samman och i en analys besvaras frågeställningen.

2 EU-rätten och förhållandet till nationell rätt och skatterätt

2.1 EU-rätten

EU-rätten är den rättsordning som den Europeiska Unionen grundar sig på. Hela det europeiska samarbetet finns samlat i en enda rättslig form genom Lissabonfördraget som trädde i kraft den 1 dec 2009. Lissabonfördraget innebar bl.a. ändringar av två texter; fördraget om europeiska unionen (EUF) och fördraget om europeiska unionens funktionssätt (FEUF). De två fördragen bildar tillsammans med rättighetsstadgan och Euratomfördraget det som brukar benämnas EU:s *primärrätt*.⁶ Primärrätten kan sägas motsvara ett lands konstitution och är den högsta nivån i EU:s normhierarki.⁷ Trots de båda fördragens omfattning så innehåller de endast ramen och grundprinciperna för normsystemet. Den lagstiftning och rättsbildning som härleds ur kompetensen i fördragen brukar benämnas *sekundärrätten*. Sekundärrätten består till största delen av förordningar, direktiv och beslut. Eftersom sekundärrätten bygger på primärrätten ska den tolkas i överensstämmelse med primärrätten.⁸ Att EUF och FEUF skall ses som ramfördrag som sätter upp generella målsättningar och grundprinciper har dock inte hindrat EU-domstolen från att lägga specifika fördragsbestämmelser till grund för sina avgöranden.⁹

2.2 Förhållandet till intern rätt

Genom att underteckna Lissabonfördraget så har alla medlemsstater avstått en del av sin nationella suveränitet. En ny rättsordning i form av EU-rätten skapades härmed vilken är bindande för medlemsstaterna och dess

⁶ Bernitz m.fl. (2014), s. 48.

⁷ Ståhl (2011), s.21.

⁸ Bernitz m.fl. (2014), s. 54.

⁹ Ståhl (2011), s. 24.

medborgare. Medlemsstaterna är förpliktade att lojalt tillämpa och ge EU-rätten effekt.¹⁰ Att rättsregler som är i konflikt med EU-rätten ska ge vika är kodifierat genom en s.k. Förklaring i Lissabonfördraget.¹¹ Principen om EU-rättens företräde hade dock redan tidigare slagits fast i praxis, bl.a. genom avgörandet *Flamino Costa mot E.N.E.L.*¹²

Eftersom Sverige är en medlemsstat är EU-rätten gällande i Sverige och ska tillämpas av domstolar och myndigheter. EU-rätten är därmed också överordnad svensk rätt. I regeringsformen (RF) finns det en bestämmelse om kompetensöverlåtelse i 10:6. Bestämmelsen kompletteras av 1:10 RF som säger att "Sverige är medlem i Europeiska unionen". Det finns också en särskild anslutningslag som brukar kallas EU-lagen¹³ som klargör att EU-rätten gäller generellt och fullt ut i Sverige.

EU-rätten riktar sig primärt till medlemsstaterna men indirekt påverkar individer som lever och verkar i respektive medlemsstat. Detta har gett upphov till något som kallas *direkt effekt*. Direkt effekt är något som EU-domstolen slagit fast och som innebär att vissa bestämmelser kan ge upphov till individuella rättigheter och skyldigheter. Dessa bestämmelser kan då göras gällande av enskild inför nationella domstolar och myndigheter.

2.3 EU och skatterätten

Något som skiljer EU från en federal stat är att den saknar beskattningsrätt.¹⁴ EU-rätten saknar också regler om hur beskattningen ska fördelas mellan medlemsländerna. Detta styrs istället genom skatteavtal som medlemmarna i form av suveräna stater på skatteområdet har slutit mellan sig.

För att förstå EU:s inflytande över skatteområdet är det viktigt att skilja på *direkta* och *indirekta* skatter. Direkta skatter betalas direkt av den

¹⁰ Bernitz m.fl. (2014), s. 99.

¹¹ Förklaring (nr. 17) om företräde, fogad till Lissabonfördragets slutakt.

¹² Mål 6/64 *Flamino Costa mot E.N.E.L.*

¹³ Lag (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska Unionen.

¹⁴ Bernitz m.fl. (2014), s. 352.

skatteskyldige medan indirekta skatter betalas genom prispåslag och betalas av någon annan än den som står för kostnaden. Skillnad görs på de två olika typerna av skatt i FEUF. I art. 113 kan man t.ex. utläsa att man lämnar valet av rättsakt för harmonisering av indirekta skatter öppet. När det istället gäller harmonisering av den direkta beskattningen finns det ingen särskild artikel utan i stället styrs den av den allmänna harmoniseringsartikeln i art. 115. Enligt denna artikel är direktiv den enda tillåtna rättsakten och kräver enhällighet mellan medlemsstaterna. Harmoniseringen av den indirekta beskattningen har också haft långt större betydelse än harmoniseringen av den direkta. Den svenska momsskattelagen är t.ex. helt baserad på EU-rätt.¹⁵ Den direkta beskattningen är dock knappt alls harmoniserad. På företagsbeskattningens område finns det endast tre direktiv; fusionsdirektivet, moder-dotterbolagsdirektivet och ränte-/royaltydirektivet.

Att EU-rätten skulle få betydelse för den direkta beskattningen var troligtvis inte de ursprungliga medlemmarnas avsikt.¹⁶ Senare var uppfattningen länge att självbestämmandet för staterna på skatteområdet endast kunde begränsas genom sekundär lagstiftning.¹⁷ Direktiven har dock inte haft störst betydelse på den direkta beskattningens område utan det är FEUF och framförallt bestämmelserna kring de fyra friheterna eftersom EU-domstolen har lagt dessa till grund i sina avgöranden.¹⁸ Att friheterna skulle få genomslag på skatteområdet var sannolikt inte heller medlemsstaternas avsikt. Genomslag fick friheterna ändå år 1986 då det principiellt viktiga målet *avoir fiscal*¹⁹ avgjordes. Här lade EU-domstolen nämligen bestämmelsen om etableringsfrihet till sin grund för sitt avgörande. Detta innebar att beskattningen inte längre var någon frizon utan att alla skatteregler måste utformas i enlighet med fördraget.

¹⁵ Bernitz m.fl. (2014), s. 354.

¹⁶ Lodin m.fl. (2015), s. 671.

¹⁷ Ståhl (2011), s. 70.

¹⁸ Mer om de fyra friheterna i avsnitt 4.

¹⁹ Mål 270/83 *Avoir Fiscal*.

3 Underprisöverlåtelse

I uppsatsen är det reglerna om underprisöverlåtelse i 23 kap. IL som ska behandlas. En nyckelparagraf i det kapitlet är 9§ som säger att vid en underprisöverlåtelse ska ingen *uttagsbeskattning* enligt bestämmelserna i 22 kap. ske. Först ska därför reglerna om uttagsbeskattning i inkomstslaget näringsverksamhet beskrivas för att skapa en förståelse om vad en underprisöverlåtelse innebär.

3.1 22 kap – Uttag ur näringsverksamhet

En grundläggande princip för företagsbeskattningen är realisationsprincipen. Enligt denna princip är huvudregeln vid beskattning av näringsverksamhet att en värdeökning på tillgångar i en verksamhet ska beskattas när tillgången avyttras.²⁰ Följden av en uttagsbeskattning är att när en tillgång har tagits ut ur näringsverksamheten ska beskattning ske som om tillgången hade avyttrats till ett marknadsmässigt vederlag. Genom detta förfarande beskattas även det värde som skapats i näringsverksamheten.²¹ Regler om uttagsbeskattning har funnits väldigt länge.²² Ursprungligen tog reglerna främst sikte på uttag från jordbruk till egen konsumtion. Allmänna, utvidgade bestämmelser infördes genom skattereformen 1990 och fördes senare över till inkomstskattelagen. Idag regleras som ovan nämnt uttag ur näringsverksamhet i 22 kap IL.

För juridiska personer som bara har ett inkomstslag har kravet på *näringsverksamhet* ingen särskild påverkan då alla tillgångar omfattas. För fysiska personer som är enskilda näringsidkare omfattar uttagsbeskattningen endast tillgångar där ersättningen ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet. Om ersättningen istället ska tas upp i inkomstslaget

²⁰ SOU 2014:40, s. 412.

²¹ Lodin m.fl. (2015), s. 122.

²² Regler fanns redan i 1910 års inkomstskatteförordning.

kapital finns det liknande regler i 53 kap IL när en överlåtelse sker till ett företag som överlåtaren eller någon närstående är delägare i.

Vad som avses med uttag definieras i 2-6§§. Kan inte överlåtelsen kategoriseras kan ingen uttagsbeskattning ske.²³ Ett uttag är enligt 2§ när den skattskyldige tillgodogör sig en tillgång för privat bruk eller för över den till en annan näringsverksamhet. Av 3§ följer att ett uttag också sker när en tillgång överläts utan någon ersättning eller en ersättning som understiger marknadsvärdet och överlåtelsen inte är *affärsmässigt motiverad*. Räckvidden av vad som är affärsmässigt motiverat är inte helt klart men det kan vara i t.ex. reklamsyfte eller för att komma in på en marknad.²⁴ Med tillgångar avses både materiella och immateriella samt enligt 4§ tjänster vars värde är mer än ringa.

Även när tillgångar inte är inblandade kan en uttagsbeskattning föreligga. Enligt 5§ ska bl.a. upphörande av näringsverksamheten eller att en inkomst inte längre ska beskattas i Sverige p.g.a. ett skatteavtal räknas som uttag.

Har ett uttag skett blir rättsföljden enligt 7§ att tillgången ska behandlas som om den avyttrats till marknadsvärdet. Beskattningen sker alltså genom att marknadsvärdet för tillgången tas upp som inkomst. Samtidigt får förvärvaren ett anskaffningsvärde som motsvarar marknadsvärdet.²⁵

Marknadsvärde är något som definieras i 61:2 3st IL. Det är inte alltid möjligt att bestämma ett exakt marknadsvärde och enligt förarbetena får man då nöja sig med en uppskattning av ett intervall inom vilket marknadspriset rimligen bör ligga.²⁶ Om priset ligger inom detta intervall får det anses vara marknadsmässigt

I 9-12§§ anges undantag från uttagsbeskattning trots att ett uttag har skett. Det viktigaste undantaget är om reglerna i 23 kap. är uppfyllda. När det sker en försäljning av varor och tjänster kan i vissa fall korrigeringsregeln i

²³ Wiman (2002), s. 39.

²⁴ Lodin m.fl. (2015), s. 301.

²⁵ Se SRN:s förhandsbesked den 22 juni 2009.

²⁶ Prop. 1998/99:15 s. 293.

14:19 IL också bli tillämplig. HFD har i RÅ 2004 ref. 13 uttalat att korrigeringsregeln är en specialbestämmelse och har företräde. Korrigeringsregeln ska alltså tillämpas även om det finns förutsättningar för en uttagsbeskattning.

3.2 Omstruktureringar

Vid en omstrukturering eller en företagsombildning sker överlåtelser där syftet inte är att avyttra till utomstående utan istället att driva vidare näringsverksamheten i en annan rättslig form.²⁷ En omstrukturering kan t.ex. handla om att en enskild näringsidkare vill driva vidare sin verksamhet i bolagsform eller en koncern som vill omfördela sin verksamhet. Det vanligaste förfarandet är att man överlåter tillgångar till det skattemässiga värdet för att på så sätt skapa ett nollresultat.²⁸ En sådan överlåtelse skulle kunna utlösa en uttagsbeskattning enligt 22:3 IL då ersättningen, det skattemässiga värdet, ofta är lägre än marknadsvärdet. En eventuell skattebetalning skulle kunna förhindra omstruktureringar som är välmotiverade utifrån ett företags- och samhällsekonomiskt perspektiv.²⁹ Från lagstiftarens sida finns det ett fiskalt intresse av att säkerställa beskattningen som ställs mot att man inte vill försvåra motiverade omstruktureringar. För att motiverade omstruktureringar inte ska beskattas har reglerna som idag kan hittas i 23 kap. tagits fram. Som grund för reglerna har bl.a. åberopats billighetsskäl och skatteförmågeskäl. En enskild näringsidkare får inte en större skatteförmåga för att ägandet går från direkt till indirekt, och en intäkt inom en koncern är ju inte realiserad förrän den lämnat företagsgruppen.³⁰

Det finns flera olika regleringar av omstruktureringar. EU:s fusionsdirektiv har t.ex. gett oss regler om fusioner och fissioner i 37 och 38 kap IL. 23 kap. IL om underprisöverlåtelser är dock en utveckling av den traditionella huvudmetoden för omstruktureringar i Sverige. Försäljning till underpris har

²⁷ Lodin m.fl. (2015), s. 537.

²⁸ Skattemässigt värde definieras i 2:31-33 IL.

²⁹ Lodin m.fl. (2015) s. 537.

³⁰ Wiman (2002), s. 121.

länge använts för omstruktureringar och fram till skattereformen 1990 byggde systemet enbart på praxis.³¹ Efter skattereformen infördes en ventilregel om att uttagsbeskattning inte skulle ske när *särskilda skäl* förelåg. Även om praxis var mer eller mindre klar kring rekvisitet särskilda skäl så var osäkerheten i enskilda fall ändå stor.³² Så småningom infördes därför den s.k. underprislagen (1998:1600) som preciserade undantagen i lagtext. När inkomstskattelagen tillkom flyttades bestämmelserna om underprisöverlåtelserna över till 23 kap. där de finns än idag även om ändringar skett vid flera tillfällen.

3.3 23 kap – underprisöverlåtelser

3.3.1 Allmänt

Av 23:3 IL följer att en *underprisöverlåtelse* är en överlåtelse av en tillgång utan någon ersättning eller där ersättningen understiger marknadsvärdet utan att det är affärsmässigt motiverat, samtidigt som villkoren i 14-19§§ är uppfyllda. Enligt 22 kap. IL ska normalt en sådan överlåtelse uttagsbeskattas. Föreligger förutsättningarna för en underprisöverlåtelse kan dock huvudregeln frångås och uttagsbeskattningen underlåtas vilket framgår av 9§.

Eftersom en uttagsbeskattning enligt 22:7 IL inte inträffar vid en underprisöverlåtelse finns möjligheten att överlåta tillgångar till det skattemässiga värdet vid en omstrukturering. Hade inte underprisöverlåtelserglerna funnits hade det marknadsmässiga värdet tagits upp som intäkt. Tillämpas reglerna blir istället intäkten den egentliga ersättningen samtidigt som förvärvarens anskaffningsvärde blir det erlagda priset. Den obeskattade värdeökningen som uttagsbeskattningen tar sikte på beskattas istället av förvärvaren när denne överlåter tillgången, d.v.s. att en kontinuitetsprincip gäller.³³ Med detta sagt kan man ändå realisera en del av

³¹ SOU 2014:40, s. 417.

³² Andersson m.fl., (2016), s. 714.

³³ Lodin m.fl. (2015), s. 541.

vinsten genom att överlåta tillgången till ett pris högre än det skattemässiga värdet.

En underprisöverlåtelse kan inte ske till ett pris under det skattemässiga värdet enligt 10§. Överlåtelsen kan vara en äkta gåva för 0 kronor men bestämmelsen gör att överlåtelsen ska behandlas som om tillgången hade avyttrats för det skattemässiga värdet. På detta sätt kan man inte skapa en ”förlust” som inte är verklig. Om marknadsvärdet är lägre än det skattemässiga värdet föreligger det en latent skuld och då är reglerna om underprisöverlåtelser obehövliga och inte heller tillämpliga, se 23:2 p.3 IL.

3.3.2 Villkor för underprisöverlåtelse

För att en underprisöverlåtelse ska föreligga krävs det även att överlåtelsen uppfyller de krav som ställs upp i 14-29§§.

Enligt 14§ måste överlåtaren och förvärvaren vara antingen en fysisk person eller ett företag. Vad som menas med företag specificeras i 4§. Där framgår att de flesta svenska associationer samt utländska bolag definieras som företag. Den fullständiga definitionen av utländskt bolag går att hitta i 2 kap 5a§ IL, men kort är det en utländsk juridisk person som beskattas i den stat där den hör hemma, och beskattningen är likartad med den som gäller för svenska aktiebolag. Det kan enligt Dahlberg ifrågasättas om det är förenligt med EU-rätten att reglerna endast omfattar det mer kvalificerade begreppet ”utländskt bolag” och inte också sådana utländska juridiska personer som inte kvalificerar sig som utländskt bolag enligt svensk rätt.³⁴ Ett viktigt undantag är att handelsbolag inte kan vara varken förvärvare eller överlåtare. År 2008 undantogs nämligen handelsbolag med motiveringen att systemet kunde utnyttjas systematiskt och återkommande för att åstadkomma oavsedda skatteförmåner.³⁵

³⁴ Dahlberg (2014), s. 145.

³⁵ Prop. 2008/09:37 s. 25ff.

Ett villkor att förvärvaren omedelbart efter förvärvet ska vara skattskyldig för inkomst av en näringsverksamhet i vilken tillgången ingår finns i 16§. Dessutom får inkomsten inte vara undantagen från beskattning i Sverige på grund av skatteavtal. Villkoret om skattskyldighet gör ingen skillnad på svenska och utländska rättssubjekt. Att en inkomst undantas på grund av skatteavtal sker inte särskilt ofta i praktiken då detta förutsätter exemptionsmetoden och flertalet skatteavtal är creditavtal.³⁶

Kravet på skattskyldighet i inkomstslaget näringsverksamhet kan begränsa möjligheten att göra överlåtelser från företag till fysiska personer. Fysiska personer beskattas i vissa fall i inkomstslaget kapital.

Trots att företag bara har ett inkomstslag kan begränsningar ändå uppstå för *utländska bolag*. Utländska juridiska personer är begränsat skattskyldiga i Sverige enligt 6:7 IL. En överlåtelse kan därför inte ske till ett utländskt bolag om det inte har ett fast driftställe som tillgången kan knytas till.³⁷ Även som begränsat skattskyldig är man enligt 6:11 1st p.1 IL skattskyldig för inkomster från fasta driftställen. Ett svenskt moderbolag som vill göra en överlåtelse till ett utländskt dotterbolag med verksamhet i utlandet uppfyller inte villkoret och omfattas därför inte av reglerna om underprisöverlåtelser. I valet mellan att göra en underprisöverlåtelse helt inom Sverige eller att göra den gränsöverskridande inom EU så gör regleringen en rent nationell överlåtelse skatterättsligt gynnad.³⁸

I propositionen uttalas endast att utländska rättssubjekt kan omfattas av reglerna men att förvärvaren omedelbart efter förvärvet ska vara skattskyldig.³⁹ Regelns syfte, konsekvenser eller förhållande till unionsrätten diskuteras inte. Syftet med villkoret får sägas vara att tillförsäkra att inkomster som upparbetats i en näringsverksamhet i landet inte skattefritt skall kunna föras ut ur landet.⁴⁰ Det ska inte vara möjligt att

³⁶ Lodin m.fl. (2015), s. 545.

³⁷ Wiman (2002), s. 131.

³⁸ Dahlberg (2014), s. 145f.

³⁹ Prop. 1998/99:15, s. 166f.

⁴⁰ Pelin, 2008, s. 351.

överföra tillgångar till en annan stats beskattningsjurisdiktion utan att beskattning sker av de värden som arbetats upp i Sverige.

I 17§ finns ett villkor som har till syfte att förhindra kringgående av koncernbidragsreglerna i 35 kap. IL. Enstaka tillgångar får bara överlåtas om man som överlåtare med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till förvärvaren. Har man ingen koncernbidragsrätt måste överlåtelsen avse hela verksamheten eller en verksamhetsgren. Vad som menas med verksamhetsgren framgår av 2:25 tillsammans med 2:24 IL. En verksamhetsgren ska vara av en sådan omfattning att det framstår som ändamålsenligt att bedriva den självständigt.⁴¹

För att förhindra ett kringgående av de s.k. ”3:12-reglerna” om särskild beskattning av fåmansföretag i 57 kap. IL finns det regler i 18-23§§. Reglerna syftar till att förhindra att tillgångar flyttas från ett företag där ägaren har kvalificerade andelar till företag där ägaren inte har några kvalificerade andelar.

Det sista villkoret för att underprisöverlåtelse ska föreligga är bestämmelserna i 24-29§§ som förhindrar överlåtelse till en förvärvare som har underskott som går att utnyttja. Dessa regler har sin grund i principerna som anges i 40 kap. IL. Om inte villkoret funnits hade en förvärvare kunnat realisera övervärdet i tillgångarna för att sedan kvitta intäkten mot underskotten. Undantag kan göras ifall koncernbidragsrätt finns eller om förvärvaren avstår hela sitt underskott.

⁴¹ Prop 1998/99:15 s. 138.

4 Fri rörlighet

4.1 Den inre marknaden

Den inre marknaden är en av de mest grundläggande och centrala delarna av hela EU och har varit en del av unionsprojektet från allra första början. Tanken är att små nationellt avgränsade marknader ska omvandlas till en samlad marknad med en samordnad ekonomisk politik. Den inre marknaden kännetecknas bl.a. av ett avskaffande av handelshinder mellan medlemsstaterna och en fri rörlighet inom hela unionen. Enligt EU-domstolen är den fria rörligheten inte bara en princip utan en fundamental rättighet. Friheterna tolkas därför extensivt medan undantagen till friheterna tolkas desto snävare.⁴²

4.2 De fyra friheterna

Den fria rörligheten för de grundläggande produktionsfaktorerna varor, tjänster, personer och kapital brukar benämnas de fyra friheterna. Dessa friheter regleras på olika ställen i FEUF. De regler som syftar till att garantera de fyra friheterna har alla tillerkänts direkt effekt och kan åberopas av enskilda inför nationella domstolar och myndigheter.⁴³ Nationell skattelagstiftning som strider mot bestämmelserna ska sättas åt sidan och får inte tillämpas.

Det finns stora likheter i uppbyggnaden av de fyra friheterna och i godtagna undantag från dem. Fri rörlighet för *varor* regleras i art. 30, 34 och 110 FEUF. Fri rörlighet för *tjänster* regleras i art. 56. Fri rörlighet för *personer* är uppdelat i två delar, dels art. 45 för *arbetstagare* och art. 49 för *etableringsfriheten*. Fri rörlighet för *kapital* regleras i art. 63.

⁴² Bernitz m.fl. (2014), s. 264ff.

⁴³ Englmaier (2013), s.46. Se även ovan kap. 2.2.

För reglerna om underprisöverlåtelser ligger *etableringsfriheten* närmast till hands att tillämpa.

4.3 Hinder mot etableringsfriheten

Etableringsfriheten står alltså att finna i art. 49 FEUF. Artikel 49 tar sikte på fysiska personer och kompletteras därför av art. 54 som likställer bolag med fysiska personer. Något som är grundläggande för alla fyra friheter för att de överhuvudtaget ska bli tillämpliga är *samhandelskriteriet*, handeln mellan medlemsstaterna måste på något sätt påverkas eller riskeras. För den fria rörligheten av personer brukar man istället tala om ett *gränsöverskridande moment*.⁴⁴ Den fria rörligheten måste ha utnyttjats för att unionsrätten ska bli tillämplig. Fördraget skyddar alltså inte rent interna förhållanden.

Artikel 49 förbjuder inskränkningar av såväl s.k. *primär etablering* i form av nyetablering eller fullständig överflyttning av verksamhet som s.k. *sekundär etablering* i form av upprättande av dotterbolag, filial eller liknande. Enligt Dahlberg är en inskränkning mer vidomfattande än diskriminering och omfattar även åtgärder som inverkar hindrande.⁴⁵ Ett hinder föreligger om skattereglerna negativt särbehandlar gränsöverskridande transaktioner, förhållanden etc. jämfört med inhemska motsvarigheter. Vid bedömningen om det är en negativ särbehandling är storleken av hindret utan betydelse vilket innebär att även obetydliga hinder är otillåtna.⁴⁶ En negativ särbehandling är alltså ett krav men för att särbehandlingen ska vara otillåten krävs det att det utländska subjektet är i en objektivt *jämförbar situation* som det utländska. Bara för att ett bolag är begränsat skattskyldigt innebär detta inte att situationen inte är jämförbar.⁴⁷ Även om förbudet enligt ordalydelsen i artikeln endast tar sikte på

⁴⁴ Bernitz m.fl. (2014), s. 267.

⁴⁵ Dahlberg (2014), s. 353.

⁴⁶ Ståhl (2011), s. 72f.

⁴⁷ A.a., s. 108.

inskränkningar i verksamhetsstaten så kan skattehinder även förekomma i hemstaten.⁴⁸

⁴⁸ Englmaier (2013), s. 55.

5 Rättfärdigande av hinder av de grundläggande friheterna

I vissa situationer kan en negativ särbehandling godtas. Dels finns det bestämmelser i fördraget men EU-domstolen har också i sin praxis utvecklat en rule of reason-doktrin som kan rättfärdiga hindrande regler.

5.1 Rättfärdigandegrunder i fördraget

Fördraget tillåter i vissa fall nationella regler som hindrar den fria rörligheten. När det gäller den fria rörligheten för tjänster och personer kan en hindrande regel godtas om den grundar sig på hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa. Det är helt undantagsvis som skatteregler skulle kunna motiveras på sådana grunder och hittills har det inte hänt.⁴⁹

Regler som hindrar den fria rörligheten av kapital kan godtags genom artikel 65. Artikeln är något vidare formulerad än de som gäller för tjänster och personer men ger de facto inte större möjligheter.⁵⁰ Fri rörlighet för varor saknar en fördragsmässig möjlighet till undantag.

5.2 Rättfärdigande enligt rule of reason

Som ovan nämnt har EU-domstolen även kunnat acceptera hindrande regler i sin praxis utöver de grunder som anges i fördraget. Domstolen har i sin rättspraxis utvecklat en rule of reason-doktrin med egna grunder som kan rättfärdiga restriktioner. Även om de grunderna tillämpas restriktivt så ger de ändå större möjligheter till rättfärdigande än de undantag som ges i fördraget. I Gebhard-målet⁵¹ gjorde domstolen ett generellt uttalande om kriterierna för rule of reason-doktrinen. De fyra kriterierna måste vara

⁴⁹ Ståhl (2011), s. 147.

⁵⁰ A.a., s. 149.

⁵¹ Mål C-55/94 *Gebhard*.

uppfyllda för att den nationella åtgärden ska kunna rättfärdigas. Rule of reason testet tillämpas i princip på samma sätt oavsett vilken fördragsfrihet det rör sig om.⁵² Följande krav måste enligt domen vara uppfyllda;

- 1) De nationella åtgärderna måste vara tillämpliga på ett icke-diskriminerande sätt
- 2) De ska framstå som motiverade med hänsyn till ett trängande allmänintresse
- 3) De ska vara ägnade att säkerställa förverkligandet av den målsättning som eftersträvas genom dem
- 4) De ska inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå denna målsättning⁵³

Icke-diskriminering i första punkten lär ta sikte på s.k. direkt diskriminering där diskrimineringen sker p.g.a. medborgarskapet. När diskrimineringen sker på en annan grund än medborgarskap, t.ex. hemvist, fast effekten blir den samma brukar man kalla det för indirekt diskriminering.⁵⁴ Det finns grund att anta att indirekt diskriminering kan rättfärdigas enligt rule of reason-doktrinen.⁵⁵

Ett av de mest betydelsefulla rättsfallen på den direkta beskattningens områden och inte minst för rättfärdigande är målet *Marks & Spencer*⁵⁶. Omständigheterna i det målet var att ett brittiskt moderbolag hade dotterbolag i olika länder i Europa vars underskott moderbolaget inte fick göra avdrag för. Hade dotterbolagen varit brittiska hade resultatutjämning kunnat ske. Detta menade EU-domstolen utgjorde en hindrande åtgärd i hemviststaten och en inskränkning av etableringsfriheten. Inskränkningen kunde bara tillåtas om den kunde rättfärdigas av tvingande hänsyn till allmänintresset och dessa var proportionerliga. Enligt EU-domstolen var tre rättfärdigande grunder samtidigt tillämpliga.⁵⁷ Grunderna som tillämpades

⁵² Ståhl (2011), s. 149.

⁵³ Mål C-55/94 *Gebhard*, p. 37.

⁵⁴ Englmaier (2013), s. 56.

⁵⁵ Dahlberg (2014), s. 365.

⁵⁶ Mål C-446/03 *Marks & Spencer*.

⁵⁷ Punkt 43-50 i domen.

var att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten, förhindra att en förlust beaktas två gånger och att förhindra skatteundandragande. Samtliga rättfärdigande grunder ansågs uppfyllda. De brittiska reglerna ansågs dock inte vara proportionerliga när det handlade om slutliga förluster som inte kunde utnyttjas i dotterbolagen.

Domstolens angreppsätt i målet, att man beaktade fler än en rättfärdigande grund tillsammans, var början på en ny utvecklingslinje.⁵⁸ Tidigare hade man regelmässigt inordnat argument under separata rättfärdigande grunder. Idag finns det flera exempel på där domstolen beaktat flera grunder tillsammans.⁵⁹

5.2.1 Grunder som har accepterats

Vissa grunder har principiellt accepterats av EU-domstolen och kan rättfärdiga restriktioner av de grundläggande friheterna.

5.2.1.1 Skatteflykt

Önskan att hindra skatteflykt kan motivera en negativ särbehandling. I målet *ICI* förklarade domstolen att en förutsättning för att en regel ska godtas är att den inte generellt träffar alla utlandssituationer utan bara riktar sig mot rent konstlade upplägg.⁶⁰ Rent konstlade upplägg fick en närmare precisering i det efterföljande *Cadbury Schweppes*-målet⁶¹ som handlade om brittiska CFC-regler. Där förklarade domstolen att för att det ska vara fråga om rent konstlade upplägg så måste det finnas en avsikt hos den skattskyldige att uppnå en skattemässig fördel. Dessutom måste det objektivt sett framgå att ändamålet som eftersträvas genom friheten inte har uppnåtts. Domstolen nämnde att brevlådeföretag utgör ett exempel på ett konstlat upplägg. Utöver detta måste den skattskyldige också alltid ha möjlighet att visa på att transaktioner gjorts av affärsmässiga skäl.

⁵⁸ Ståhl (2011), s. 154.

⁵⁹ Se t.ex. mål C-231/05 *Oy AA* och mål C-311/08 *SGI*.

⁶⁰ Mål C-264/96 *ICI*, p. 26 i domen.

⁶¹ Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*.

Ett undantag från kravet på konstlade upplägg kan göras om grunden kombineras med andra grunder. I så fall är det *riskan* för skatteflykt som rättfärdigar.⁶²

5.2.1.2 Skattesystemets inre sammanhang

Nödvändigheten att bevara skattesystemets inre sammanhang var en grund som accepterades för första gången i *Bachmann*-målet.⁶³ Det målet handlade om avdragsförbud för premier på försäkringar som tecknats i andra medlemsstater. Förbudet kunde motiveras eftersom det fanns en koppling mellan avdragsrätten för försäkringspremier och skatteplikt för utfallande försäkringsbelopp. Fick man inget avdrag var inte heller försäkringsbeloppet skattepliktigt. Det inre sammanhanget krävde här att det kunde tillförsäkras att försäkringsbeloppet beskattades, vilket enligt domstolen inte var fallet ifall försäkringen tecknats utomlands.

Det finns ett krav på ett direkt samband mellan en skattefördel och en skattenackdel som ofta brister när medlemsstater åberopar rättfärdigandegrunden. Sambandet måste också föreligga i det enskilda fallet och inte endast ge en godtagbar lösning för skattebetalarkollektivet i stort.⁶⁴

5.2.1.3 Territorialitetsprincipen

Den skatterättsliga territorialitetsprincipen är en rättfärdigandegrund som för första gången åberopades i målet *Futura Participations*.⁶⁵ Detta är också det enda mål där rättfärdigandegrunden accepterats. Det är dock oklart om domstolen använde territorialitetsprincipen här som rättfärdigandegrund eller i beaktande om det överhuvudtaget förelåg en hindrande åtgärd.⁶⁶ Enligt Ståhl m.fl. får det dessutom sägas vara oklart vilken närmare innebörd territorialitetsprincipen har och hur stora möjligheter den ger att

⁶² Ståhl (2011), s. 154.

⁶³ Mål C-204/90 *Bachmann*.

⁶⁴ Ståhl (2011), s. 158.

⁶⁵ Mål C-250/95 *Futura Participations*.

⁶⁶ Dahlberg (2014), s. 376.

rättfärdiga.⁶⁷ Praxis tyder på att rättfärdigandegrunden endast kan användas i situationer som berör *begränsat skattskyldiga*.⁶⁸

5.2.1.4 Säkerställa fördelning av beskattningsrätten

Denna rättfärdigandegrund användes för första gången i det ovan nämnda *Marks & Spencer*-målet och har sedan dess spelat en central roll i många rättfärdigandebedömningar.⁶⁹ Rättfärdigandegrunden aktualiseras för bestämmelser som syftar till att förhindra att obeskattade medel förs ut ur landet.⁷⁰ Det handlar dels om situationer om resultatutjämnning och förhållanden inom en koncern och exitbeskattning. Med exitbeskattning menas beskattning av orealiserade värdeökningar som sker när en person flyttar och upphör att vara skattskyldig.

Vad rättfärdigandegrunden innebär kan inte sägas vara helt klar. Det centrala verkar vara att en medlemsstat har rätt att säkerställa att inkomster, som enligt den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten ska beskattas i landet, verkligen beskattas där.⁷¹ Inom unionsrätten finns dock ingen norm för vad som utgör en *väl avvägd fördelning av beskattningsrätten*. EU-domstolen har därför uttalat att medlemsstaterna själva kan bestämma efter vilka kriterier beskattningsrätten ska fördelas, men att det inte är omöjligt att staterna inspireras av internationell praxis, främst OECD:s modellavtal.⁷² I modellavtalet kan artikel 7 och 9 vara vägledande. Artikel 7 stadgar att landet där bolaget är hemmahörande har rätt att beskatta bolagets inkomster. Undantaget är fasta driftställen där källstaten har rätt att beskatta inkomster hänförliga till dessa. Artikel 9 uttrycker den s.k. armlängdsprincipen.

Skatteflykt innebär ofta att beskattningsunderlag flyttas från en stat till en annan och det är därför naturligt att *risken för skatteflykt* prövas tillsammans

⁶⁷ Ståhl (2011), s. 162.

⁶⁸ Englmaier (2013), s. 74.

⁶⁹ Ståhl (2011), s. 162.

⁷⁰ Holme (2012), s. 546.

⁷¹ Ståhl (2011), s. 164.

⁷² Holme (2012), s. 554.

med rättfärdigandegrunden. Detta skedde i målet *SGL*.⁷³ Målet handlade om en belgisk korrigeringsregel som användes för att upptaxera ett belgiskt bolag efter att bolaget givit ett räntefritt lån och betalt höga styrelsearvoden till bolag utomlands. Korrigeringsregeln kunde rättfärdigas då en medlemsstat enligt EU-domstolen har rätt att förebygga förfaranden som äventyrar statens rätt att beskatta en verksamhet som drivs i landet. Dessutom äventyras en väl avvägd fördelning om bolaget ges rätt att välja var vinster och förluster ska beskattas.⁷⁴

Rättfärdigandegrunden har även accepterats separat i målet *X Holding*.⁷⁵ I målet skulle domstolen ta ställning till om nederländska regler om skatteintegrering, att flera bolag kan beskattas som en enda skattemässig enhet, var förenliga med etableringsfriheten. Systemet var begränsat att bara gälla för inhemska företag. Detta utgjorde ett hinder, men kunde enligt domstolen rättfärdigas eftersom ifall utländska företag hade kunnat integreras så hade det stått fritt att välja skattejurisdiktion och därmed var dotterbolagsförluster skulle beaktas. Detta hade äventyrat en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten och reglerna kunde därför rättfärdigas.

Även i målet *National Grid*⁷⁶ godtogs rättfärdigandegrunden ensam. Målet handlade om en exitbeskattning där ett nederländskt företag flyttade sin ledning till Storbritannien och upphörde att vara skattskyldiga i Nederländerna. Orealiserade värdeökningar beskattades då. Hindret kunde enligt EU-domstolen rättfärdigas då ursprungsmedlemsstaten har rätt att beskatta verksamheten på dess territorium. Värdeökningen ska beskattas i staten de uppkommit.⁷⁷ Att skatten skulle betalas direkt vid utflyttningsstidpunkten var dock oproportionerligt.

⁷³ Mål C-311/08 *SGL*.

⁷⁴ Punkt 60-62 i domen.

⁷⁵ Mål C-337/08 *X Holding*.

⁷⁶ Mål C-371/10 *National Grid*.

⁷⁷ Punkt 46-48 i domen.

5.2.1.5 Övriga grunder

Andra grunder som har accepterats av domstolen är effektiv skattekontroll och skatteuppbörd, risken att förluster beaktas två gånger och neutralisering i den andra staten

5.2.2 Grunder som inte accepterats

Vissa grunder som medlemsstaterna hävdade skulle rättfärdiga hindrande regler har kategoriskt avvisats av EU-domstolen eftersom de inte utgjort ett tvingande hänsyn till allmänintresset enligt rule of reason-doktrinen. En av de tidigaste grunderna som framfördes var att eftersom den direkta beskattningen inte är harmoniserad så saknar domstolen kompetens. Redan i det ovan nämnda *avoir fiscal*-målet klargjorde EU-domstolen att domstolen visst hade behörighet på den direkta beskattningens område och att medlemsländernas skattelagstiftning inte ska utgöra ett hinder för de grundläggande friheterna.⁷⁸

I många fall som medlemsstaterna använder sig av hindrande regler gör dem detta för att skydda sin skattebas eller för att undvika en förlust av skatteintäkter. En sådan grund har dock aldrig accepterats av EU-domstolen.⁷⁹ I *Lankhorst-Hohorst*⁸⁰ förklarade domstolen att det är fast rättspraxis att minskade skatteintäkter ”inte utgör ett tvingande hänsyn av allmänintresse som kan motivera en åtgärd som i princip strider mot en grundläggande frihet”⁸¹.

Andra grunder som har avvisats är att en annan form av etablering skulle medföra likabehandling. Det ska stå fritt att välja i vilken juridisk form man vill bedriva sin verksamhet.⁸² Grunder som bygger på administrativa skäl och svårigheter att få tag på information har heller inte accepterats, ofta med hänvisning till direktivet om administrativt samarbete i fråga om

⁷⁸ Dahlberg (2014), s. 388.

⁷⁹ Englmaier (2013), s. 86.

⁸⁰ Mål C-324/00 *Lankhorst-Hohorst*.

⁸¹ Punkt 36 i domen.

⁸² Dahlberg (2014), s. 388f.

beskattning.⁸³ Att ett subjekt kompenseras genom en positiv särbehandling i ett annat avseende har också avvisats.⁸⁴

5.2.3 Ändamål och proportionalitet

Punkt 3 och 4 i kriterierna för rule of reason-doktrinen som presenterades i Gebhard-målet tar sikte på ändamålsenlighet och proportionalitet. Även om en hindrande regel skulle vara rättfärdigad så får regeln inte gå utöver det som är nödvändigt för att nå sitt syfte och mål. Medlemsstaterna måste använda sig av den minst diskriminerande regeln som är nödvändig för att nå målet med själva regeln.⁸⁵ Kravet på proportionalitet är ofta det verkliga nålsögat för att rättfärdigande ska bli aktuellt.⁸⁶

Proportionalitetsbedömnigen behöver dock inte betyda allt eller inget. I det ovan refererade *Marks & Spencer*-målet ansågs reglerna rörande slutliga förluster vara allt för långtgående men reglerna underkändes inte helt.

⁸³ Englmair (2013), s. 85, samt Rådets direktiv 2011/16 EU om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG.

⁸⁴ Ståhl (2011), s. 152.

⁸⁵ Englmair (2013), s. 88.

⁸⁶ Dahlberg (2014), s. 366.

6 Analys och slutsats

I detta kapitel ska den ursprungliga frågeställningen besvaras. Frågan löd;

- Strider reglerna i 23 kap. mot något inom EU-rätten? Om ja, kan reglerna i så fall rättfärdigas på något sätt?

Frågan kan delas upp i två separata frågor och på detta sätt har även analysen delats upp. Först analyseras om reglerna strider mot EU-rätten för att vid ett jakande svar försöka ta reda på ifall de kan rättfärdigas.

6.1 Strider reglerna mot EU-rätten?

Eftersom reglerna i 23 kap. IL handlar om direkt beskattning och inte har sitt ursprung från ett direktiv är det mot primärrätten, och då mot FEUF, reglerna ska prövas. I FEUF finns ett flertal regler som ska försäkra fri rörlighet och icke-diskriminering inom unionen. För 23 kap. IL som tar sikte på omstruktureringar är det framförallt etableringsfriheten i art. 49 som är aktuell. Etableringsfriheten förbjuder inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig både primärt och sekundärt.

Fördraget är inte tillämpligt på rent interna förhållanden utan skyddar gränsöverskridande förhållanden. I 23 kap. IL är det främst kravet på omedelbar skattskyldighet i inkomstslaget näringsverksamhet i 16§ som kan skapa problem. Om förvärvaren är skattskyldig i en annan medlemsstat uppfylls inte kravet och därmed är subjekten inte berättigade till undantaget från uttagsbeskattning som en underprisöverlåtelse erbjuder.

För att en inskränkning av etableringsfriheten ska ha skett räcker det med att de nationella reglerna verkar hindrande. Gränsöverskridande transaktioner, förhållanden etc. ska på något sätt negativt särbehandlas. Ett krav på likabehandling gäller endast för objektiva jämförbara fall. Att det ena subjektet är obegränsat skattskyldigt och det andra begränsat har inte i sig medfört att de inte kan finnas i objektiva jämförbara situationer.

Att ett svenskt dotterbolag inte kan göra en underprisöverlåtelse till ett moderbolag inom EU ifall moderbolaget inte är skattskyldigt i Sverige är ett exempel på ett verksamhetsstatshinder. Det sker en negativ särbehandling av inhemska dotterbolag med utländska moderbolag som hindrar de utländska företagens rätt till etablering. 23:16 IL kan även verka hindrande i hemstaten då regeln kan hindra dotterbolagsetableringar utomlands. Villkoret gör att ett svenskt moderbolag inte kan göra en underprisöverlåtelse till ett utländskt dotterbolag med verksamhet utomlands. Sker överlåtelsen till ett svenskt dotterbolag med verksamhet utomlands är dock villkoret uppfyllt. En underprisöverlåtelse till ett utländskt företag är endast möjligt om den överlåtna tillgången allokeras till det utländska företagets fasta driftställe i Sverige.

Summa summarum verkar risken för att villkoret, och därmed reglerna i 23 kap. IL, skulle vara en inskränkning av etableringsfriheten mycket stor. Reglerna får därför anses vara fördragsstridiga och i sin tur strida mot EU-rätten.

6.2 Kan reglerna rättfärdigas?

En negativ särbehandling som villkoret utgör kan trots allt accepteras om det kan rättfärdigas enligt antingen fördraget eller den av domstolen utvecklade rule of reason-doktrinen.

Enligt art. 52 i FEUF tillåts inskränkande regler av etableringsfriheten om de kan grundas på hänsyn till allmän ordning, säkerhet eller hälsa. Som ovan nämnt är det ytterst sällan skatteregler skulle motiveras på dessa grunder och det har hittills inte heller hänt. Jag ser inget i villkoret i 23:16 IL som skulle göra att detta blev de första skattereglerna som godkänns enligt fördraget.

Rule of reason-doktrinen är ett test som EU-domstolen har utvecklat i sin praxis. En regel kan rättfärdigas om den är tillämplig på ett icke-diskriminerande sätt, är motiverad med hänsyn till ett trängande allmänintresse, är ägnad åt att säkerställa förverkligandet av den målsättning

som eftersträvas samt inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå den målsättningen. Det saknas praxis som berör just den situation som föreligger med underprisöverlåtelser och ett krav på skattskyldighet.

Villkoret är inte öppet diskriminerande varför nästa steg blir att undersöka om regeln är motiverad ur ett trängande allmänintresse, d.v.s. finns det någon grund som kan rättfärdiga. Syftet med villkoret om skattskyldighet får sägas vara att det inte ska vara möjligt att överföra tillgångar till en annan beskattningsjurisdiktion utan att värdena som arbetats upp i landet beskattas här. Kort sagt finns det ett önskemål från Sveriges sida att skydda sin skattebas och inte förlora skatteintäkter. En sådan grund har dock aldrig accepterats av EU-domstolen, och som man förklarade i målet *Lankhorst-Hohorst* inte heller kan utgöra ett trängande allmänintresse.

Att hävda att villkoret finns för att förhindra skatteflykt hade nog inte heller varit särskilt framgångsrikt då reglerna inte tar sikte på rent konstlade upplägg. Inte heller grunden om skattesystemets inre sammanhang verkar vara tillämplig då det inte finns något direkt samband mellan en skattefördel och skattenackdel.

Även om inte direkt jämförliga regler har prövats av EU-domstolen ligger grunden att säkerställa fördelning av beskattningsrätten nära till hands. Grunden godtogs bl.a. i målet *National Grid* som visserligen handlar om beskattning när ett bolag flyttar sin verkliga ledning, men i målet skulle värdeökningar beskattas vid utflyttningstillfället. Stöd kan möjligtvis även hittas i målet *SGI* där korrigeringsregeln kunde rättfärdigas. Korrigeringsregeln har liknande konsekvenser som en eventuell uttagsbeskattning vid gränsöverskridande situationer. Sverige får anses ha exklusiv rätt att beskatta de värden som upparbetats i landet enligt den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten. Villkoret om skattskyldighet kan därför rättfärdigas enligt den grunden.

En utvecklingslinje inom EU-domstolens praxis är att flera grunder tillsammans kan rättfärdiga en hindrande regel. Villkoret skulle kunna

rättfärdigas med grunden om att säkerställa fördelning av beskattningsrätten tillsammans med risk för skatteflykt likt *SGI*-målet. Fördelningsgrunden har dock kunnat accepteras separat.

För att en fördragsstridig regel ska accepteras krävs det också att den är ändamålsenlig och proportionerlig. Ändamålet får sägas vara att skydda de intäkter som upparbetats på svenskt territorium och förhindra en minskad skatteintäkt. Frågan är om regeln i 23:16 IL går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte. Enligt min mening gör reglerna inte detta. Det kan diskuteras om det likt *National Grid*-målet är oproportionerligt att skatten tas ut direkt eller om det finns en mindre ingripande lösning. Skillnaden här är att det vid en uttagsbeskattning är överlåtaren som beskattas och ett eventuellt anstånd med beskattningen blir därför beroende av åtgärder av ett utländskt skattesubjekt. Detta talar för att en omedelbar beskattning kan bedömas som nödvändig. Regeln får därför bedömas som proportionell.

6.3 Slutord

Det mesta tyder alltså på att reglerna om underprisöverlåtelser i 23 kap. IL och framförallt villkoret om skattskyldighet i 16§ är fördragsstridiga. Reglerna kan troligtvis rättfärdigas på grunden om att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsreglerna. Villkoret framstår också som ändamålsenligt och proportionerligt. Därmed är reglerna i linje med nu gällande EU-rätt.

Detta resonemang är självklart hypotetiskt och ett säkert svar kan man inte få förrän EU-domstolen prövar reglerna. Domstolen kanske framöver även prövar regler som liknar de svenska reglerna om underprisöverlåtelser. Det gäller därför att ha koll på framtida EU-praxis, inte minst ifall domstolens praxis kring rule of reason-doktrinen ändras. I dagsläget anser jag dock som sagt att reglerna är förenliga med EU-rätten och att några ändringar inte är nödvändiga.

Käll- och litteraturförteckning

Källor:

Offentligt tryck:

Propositioner:

- Prop. 1998/99:15 Omstrukturering och beskattning
- Prop 2008/09:37 Förändrade regler om underprisöverlåtelse för handelsbolag och för lagerandelar i byggnadsrörelse

Statens offentliga utredningar:

- SOU 2014:40 Neutral bolagsskatt – för ökad effektivitet och stabilitet

Skatterättsnämndens förhandsbesked:

- SRN förhandsbesked den 22 juni 2009.

Litteratur:

Andersson, Mari, Tivéus, Ulf & Saldén-Enérus, Anita, *Inkomstskattelagen: en kommentar. D. 1, 1-28 kap.*, Utgåva 2016, Wolters Kluwer, Stockholm, 2016.

Bernitz, Ulf & Kjellgren, Anders, *Europarättens grunder*, 5 uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2014.

Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning*, 4. [omarb.] uppl., Studentlitteratur, Lund, 2014.

Englmair, E., Vanessa: 'The Relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxation', i: Lang, Micheal (red.), *Introduction to European tax law on direct taxation*, 3. Ed., Linde, Wien, 2013.

Holme, Maria, 'Tillämpning av fördelningen av beskattningsrätten som rättfärdigandegrund för villkor om skattskyldighet vid underprisöverlåtelse'. *Svensk skattetidning* 2012, s. 545-564.

Kleineman, Jan, 'Rättsdogmatisk metod', i: Korling Fredric & Zamboni Mauro (red.), *Juridisk metodlära*, 1. uppl., Studentlitteratur, Lund, 2013.

Lodin, Sven-Olof, *Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt*. D. 2, 15., [uppdaterade] uppl., Studentlitteratur, Lund, 2015.

Pelin, Lars: 'Direkta skatter och EG-rätten', i: Moëll, Christina, Persson, Vilhelm & Wenander, Henrik (red.), *Festskrift till Hans-Heinrich Vogel*, Juristförlaget, Lund, 2008.

Reichel, Jane, 'EU-rättslig metod', i: Korling Fredric & Zamboni Mauro (red.), *Juridisk metodlära*, 1. uppl., Studentlitteratur, Lund, 2013.

Ståhl, Kristina, *EU-skatterätt*, 3. uppl., Iustus, Uppsala, 2011.

Wiman, Bertil, *Beskattning av företagsgrupper*, 1. uppl., Nordstedts juridik, Stockholm 2002.

Rättsfallsförteckning

Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 2004 ref. 13

EU-domstolen

6/64 Flaminio Costa mot E.N.E.L.

270/83 Avoir Fiscal

C-55/94 Gebhard

C-250/95 Futura Participations

C-264/96 ICI

C-324/00 Lanhorst-Hohorst

C-446/03 Marks & Spencer

C-196/04 Cadbury Schweppes

C-231/05 Oy AA

C-104/06 Kommissionen mot Sverige

C-311/08 SGI

C-337/08 X Holding

C-371/10 National Grid Indus