



JURIDISKA FAKULTETEN

VID LUNDS UNIVERSITET

Oscar Andersson

Det ombildade aktiebolaget

En närmare undersökning av fiktiv avräkning och
kupongskatt vid gränsöverskridande
ombildning

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet

30 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Termin: HT 2023

Innehåll

Summary	4
Sammanfattning	5
Förord	6
Förkortningar.....	7
DEL I.....	8
1 Inledning.....	9
1.1 Bakgrund	9
1.2 Syfte och frågeställningar.....	10
1.3 Avgränsning	10
1.4 Metod och material.....	11
1.5 Forskningsläge.....	15
1.6 Disposition.....	16
2 Primärrätt och sekundärrätt	18
2.1 Etableringsfrihet	19
DEL II	22
3 Gränsöverskridande ombildning i EU-domstolens praxis.....	23
3.1 EU-domstolens praxis före Polbud.....	23
3.2 C-106/16 <i>Polbud</i>	24
3.3 Kommentar.....	26
4 Direktiv 2019/2121.....	27
4.1 Svensk implementering av direktivet.....	29
4.2 Skattemässiga justeringar i ljuset av 24 a kap. ABL.....	31
5 EU-rättslig reglering av skatteflykt	34
5.1 Skatteflyktsdirektivet (ATAD I och ATAD II).....	34
5.2 EU-domstolens bedömning av missbruk.....	36
5.2.1 Kommentar	40
5.3 Upprätthållandet av den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten	42
6 Skatteavtal	44
6.1 Kommentar.....	47
7 Skatteflyktslagen	49
8 Kupongskatt.....	52
8.1 Kommentar.....	53
9 Gränsöverskridande ombildningar i doktrinen.....	55
DEL III	58
10 Uttagsbeskattning och dess förenlighet med etableringsfriheten	59
10.1 C-270/83 <i>Avoir Fiscal</i>	59

10.2	C-371/10 <i>National Grid</i>	60
10.3	C-38/10 <i>Europeiska kommissionen mot Portugisiska Republiken</i> (Portugal-målet).....	61
10.4	C-292/16 A.....	62
10.5	C-646/15 <i>Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements</i>	63
11	Fusionsdirektivet	65
12	Fusionsdirektivet, uttagsbeskattning och fiktiv avräkning i svensk rätt 67	
12.1	Svensk implementering av fusionsdirektivet.....	67
12.1.1	37 kap. IL.....	67
12.1.2	38 kap. IL.....	68
12.1.3	Kommentar	69
12.2	Uttagsbeskattning	70
12.3	Anstånd.....	71
12.4	RÅ 2010 ref. 92	72
12.4.1	Lagändringarna som följde av domen	74
12.4.2	Analys av RÅ 2010 ref. 92	75
DEL IV	77
13	Analys.....	78
13.1	Kupongskatt.....	78
13.2	Fiktiv avräkning.....	81
Källförteckning	83
	Direktiv och förordningar.....	83
	Elektroniska källor.....	83
	EU-domstolens praxis.....	84
	Förarbeten och remisser.....	87
	Litteratur	89
	Svensk rättspraxis och överklaganden.....	90

Summary

Through the EU Directive 2019/2121 and the practice of the Court of Justice of the European Union (CJEU), a limited liability company can make a cross-border conversion into a corresponding legal entity in another Member State. This essay aims to investigate whether withholding tax must be paid in Sweden after a Swedish-registered limited company carries out a cross-border conversion without conducting economic activity in the destined Member State. It also aims to investigate whether companies that do a cross border conversion, that is subject to withdrawal tax, have a right, through the freedom of establishment, to deduct the tax that would have been charged in the Member State where the company has a permanent establishment.

Swedish tax agreements shall be applied and interpreted in accordance with EU law. Since this is not considered in the Principal Purpose Test (PPT) the EU legal abuse principle has priority in the case of a conflict. The above-described cross border conversion considering withholding tax is exempted from the avoidance rule in the Swedish Withholding Tax Act and the Swedish Tax Avoidance Act. Therefore, only the abuse principle is applicable.

In the EU case *Polbud*, the CJEU extended the freedom of establishment to cover cross-border conversion to other Member State without economic activity being conducted in the destined Member State. In accordance with CJEU practice it does not automatically constitute abuse to want to be covered by another country's legislation. The procedure that the paper examines does not entail redistribution of profit between different actors since the company and the permanent establishments are one legal entity. Based on all of this, the abuse principle is generally not applicable to the structure.

When a company is subject to withdrawal tax the merger directive gives companies, in certain situations, a right to deduct the tax that would have been charged in the Member State in which the company has a permanent establishment. Neither the merger directive nor Swedish law extends this right to cross-border conversions.

The deduction is only actualized in cross-border procedures. The fact that it is not allowed for cross-border conversions gives rise to double taxation, which reduces the incentives to carry out a cross-border conversion and to establish permanent establishments. The restriction constitutes a categorical prohibition and does not ensure the coherence of the tax system. Therefore, it is concluded that it is contrary to the freedom of establishment in articles 49–55 of the TFEU to not allow the deduction.

Sammanfattning

Genom direktiv 2019/2121 och EU-domstolens praxis kan ett aktiebolag genomföra en gränsöverskridande ombildning till en motsvarande juridisk person i en annan medlemsstat. I Sverige har reglerna införts i 24 a kap. ABL och skattemässiga justeringar har gjorts i IL genom prop. 2023/24:15. Uppsatsen syftar till att utreda om begränsat skattskyldiga ska betala kupongskatt i Sverige efter att ett svenskt registrerat aktiebolag genomför en gränsöverskridande ombildning där enbart bolagets registrerade säte ändras. Arbetet åsyftar även att utreda om bolag genom etableringsfriheten har rätt till fiktiv avräkning vid en gränsöverskridande ombildning.

Gällande skattskyldighet för kupongskatt konstateras först att skatteavtal måste tillämpas och tolkas EU-konformt. Principal Purpose Test (PPT) i skatteavtalen tar inte hänsyn till friheterna i FEU och FEUF. Vid en regelkonflikt mellan PPT och den EU-rättsliga missbruksprincipen har den senare därför företräde. Bulvansregeln i 4 § 3 st. kupongskattelagen kan inte tillämpas på förfarandet eftersom det är den utdelningsberättigade som innehar aktierna. Skatteflyktslagen omfattar inte heller kupongskatt. Således ska framför allt missbruksprincipen beaktas.

Genom EU-rättsfallet *Polbud* har det blivit möjligt att genomföra en gränsöverskridande ombildning till en annan medlemsstat utan att bedriva faktiskt ekonomisk verksamhet i destinationsmedlemsstaten. Bolagsrättsligt beaktas detta inte som missbruk. I flera EU-rättsliga mål har det klargjorts att det inte per automatik utgör missbruk att vilja omfattas av annat lands lagstiftning. Förfarandet innebär inte heller att det sker någon slussning av vinster mellan olika aktörer eftersom det fortfarande ska beaktas som samma juridiska person. Grundat på ovan torde missbruksprincipen i flertalet fall inte kunna tillämpas på förfarandet även om aktieägarna upphör att vara skattskyldiga för kupongskatt i Sverige.

Fiktiv avräkning regleras i fusionsdirektivet och i svensk rätt är reglerna införlivade i 37 och 38 kap. IL. Regeringen valde i prop. 2023/24:15 att inte utsträcka dessa regler till att omfatta gränsöverskridande ombildningar.

Fiktiv avräkning aktualiseras endast vid gränsöverskridande förfaranden. Att fiktiv avräkning inte tillåts ger upphov till en dubbelbeskattning vilket minskar incitamenten för att genomföra en gränsöverskridande ombildning samt att bilda fasta driftställen. Bestämmelsen utgör ett kategoriskt förbud som inte säkerställer skattesystemets sammanhang. Därför dras slutsatsen att det strider mot etableringsfriheten i artiklarna 49–55 i FEUF att inte tillåta fiktiv avräkning.

Förord

Med detta examensarbete avslutas mina fem år på juristprogrammet. Jag vill rikta ett stort tack till min handledare Mats Tjernberg vars kloka kommentarer och goda råd har varit till stor hjälp i arbetet.

Jag vill även tacka min familj och sambo som har stötta mig igenom alla terminer och detta examensarbete, även när de inte riktigt har förstått vad jag har skrivit om. Sist vill jag rikta ett stort tack till alla jag har fått lära känna under juristprogrammet.

Oscar Andersson

Lund 2024

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
ATAD I	Direktiv 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fast ställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion
ATAD II	Direktiv 2017/952 av den 29 maj 2017 om ändring av direktiv 2016/1164 vad gäller hybrida mismatchningar med tredjeländer
BEPS	Initiativet mot erodering av skattebasen och flyttning av vinster
CJEU	Court of Justice of the European Union
FEU	Fördraget om Europeiska unionen
FEUF	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
FUL	Lag (1998:1603) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser
Fusionsdirektivet	Direktiv 2009/133/EG
GAAR	General Anti-Avoidance Rule
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
KupL	Kupongskattelag (1970:624)
LOB	Limitation-on-benefits
Moder- och dotterbolagsdirektivet	Direktiv 2011/96/EU om beskattning av moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater
OECD	Organization for Economic Cooperation and Development
OL	Lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande om-struktureringar inom EG
PPT	Principal purpose test
Prop.	Proposition
Ränte- och Royaltydirektivet	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
SFL	Skatteförfarandelag (2011:1244)
SFS	Svensk författningssamling
Skatteflyktslagen	Lag (1995:575) mot skatteflykt
SOU	Statens offentliga utredningar
Stadgan	Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna
SvJT	Svensk Juristtidning

DEL I

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Den 27 november 2019 antogs Europaparlamentets och Rådets Direktiv 2019/2121. Genom direktivet ändrades direktiv 2017/1132 (bolagsdirektivet). I direktiv 2019/2121 infördes bland annat en ny form av ombildning, gränsöverskridande ombildningar. I korthet innebär förfarandet att bolag utan att upplösas kan ombildas till ett bolag i en annan jurisdiktion. EU-domstolen har i flera fall tydliggjort att etableringsfriheten innefattar en rättighet för bolag att ombildas till ett bolag i en annan medlemsstat.¹ Även om denna rättighet har existerat har det tidigare inte funnits någon klar reglering av själva processen för dess genomförande. Först genom direktiv 2019/2121 togs ett tydligt regelverk fram.

Genom den svenska implementeringen av de bolagsrättsliga aspekterna infördes kapitel 24 a i aktiebolagslagen (2005:551) (ABL). Kapitlet reglerar utslutande de bolagsrättsliga frågorna vid en gränsöverskridande ombildning och trädde i kraft den 31 januari 2023. På grund av de många skatterättsliga frågor som aktualiserades tog regeringen fram proposition (prop.) 2023/24:15. Lagändringarna, som träder i kraft den 1 januari 2024,² innebar flera förändringar i inkomstskattelagen (1999:1229) (IL). Regeringen valde i denna process att inte tillåta fiktiv avräkning vid en gränsöverskridande ombildning. Beslutet grundade sig dels på att direktiv 2009/133/EG (fusionsdirektivet) inte har något krav på fiktiv avräkning vid en gränsöverskridande ombildning, dels att en större översyn av risken för dubbelbeskattning föll utanför lagstiftningsprojektet.³ Bland annat FAR ansåg att förslaget skulle innebära ett nytt hinder för den inre marknaden och att det behövdes göra en bättre utredning kring varför fiktiv avräkning inte tilläts.⁴

Direktiv 2019/2121 har givit upphov till viss diskussion i internationell skatterättslig doktrin. Bland annat har det diskuterats om ett bolag som tidigare har varit skatteskyldig för kupongskatt genom en gränsöverskridande ombildning kan undgå denna skattskyldighet.⁵ Frågan har dock aldrig diskuterats ur ett svenskt perspektiv.

¹ Jfr C-81/87 *Daily Mail*, C-210/06 *Cartesio*, C-208/00 *Überseering*, C-378/10 *VALE Építési Kf & C-106/16 Polbud*.

² Skatteutskottets betänkande 2023/24:SkU5.

³ Se prop. 2023/24:15 s 44 f.

⁴ FAR (2023).

⁵ van Gelder (2018); Kollruss (2023).

1.2 Syfte och frågeställningar

Uppsatsens syfte är att utreda specifika skattekonsekvenser för ett svenskt aktiebolag som genomför en gränsöverskridande ombildning, närmare bestämt när ombildningen sker genom att det registrerade sätet ändras från Sverige till en annan EU-medlemsstat. De skattekonsekvenser som arbetet kommer att granska är rätten till fiktiv avräkning prövad mot den EU-rättsliga etableringsfriheten, och om svensk kupongskatt ska betalas efter ombildningen när den utdelningsberättigade bor utomlands eller är hemmahörande i utlandet. Regleringen av gränsöverskridande ombildningar tar sin grund i direktiv 2019/2121 och EU-domstolens praxis.

Uppsatsens syfte har utformats utefter de skatterättsliga frågor som uppkommit efter prop. 2023/24:15. Den ena frågan rör risken för att dubbelbeskattning kan uppkomma. Den andra rör möjligheten för bolag att genom en gränsöverskridande ombildning uppnå en bolagsstruktur där Sverige inte kan ta ut någon kupongskatt på framtida utdelningar. Den senare har diskuterats av Gabriël van Gelder och Thomas Kollruss i internationell skatterättslig litteratur. De har även undersökt när ett sådant förfarande kan utgöra ett missbruk enligt EU-domstolens praxis.⁶ I min uppsats utreder och analyserar jag frågorna ur ett svenskt perspektiv.

För att uppnå uppsatsens syfte ska två frågeställningar besvaras. Den första är inriktad på kupongskatt vilket blir aktuellt först efter att en omstrukturering har genomförts. Den andra frågeställningen berör fiktiv avräkning vilket aktualiseras vid uttagsbeskattning. Således berör frågeställningarna två olika områden av skattekonsekvenser där den första berör beskattningen av aktieägare i bolaget medan den andra berör bolagsbeskattning.

Frågeställning 1: Ska en begränsat skatteskyldig aktieägare i ett svenskt registrerat aktiebolag, vilket endast har verksamhet i Sverige, som genomför en gränsöverskridande ombildning där enbart bolagets registrerade säte ändras betala kupongskatt i Sverige?

Frågeställning 2: Är det förenligt med etableringsfriheten i artiklarna 49–55 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt att inte tillåta fiktiv avräkning vid en gränsöverskridande ombildning?

1.3 Avgränsning

Uppsatsen har en EU-rättslig karaktär med fokus på den svenska regleringen. Andra medlemsstaters lagstiftningar kommer därför inte att beröras. Vidare omfattar uppsatsen endast bolagsformen aktiebolag då förfarandet framför

⁶ van Gelder (2018); Kollruss (2023).

allt är aktuellt för dessa bolag. Bolagsformer som europabolag, europakoooperativ och privatbostadsbolag berörs alltså inte. Även de skattemässiga konsekvenserna för värdepapper, periodiseringsfonder och ersättningsfonder har lämnats utanför då det inte har ansetts nödvändigt för att uppfylla syftet.

Bolag som genomför en ombildning till ett svenskt bolag kommer inte att beröras. Detta då frågeställningarna inte aktualiseras vid ett sådant förfarande.

Medlemsländerna i EU tillämpar antingen sätesprincipen eller inkorporationsprincipen för att bestämma när ett aktiebolag ska omfattas av aktiebolagsrätten i landet. Sättesprincipen innebär att bolaget måste ha sitt faktiska säte i landet där de är registrerade.⁷ I Sverige tillämpas inkorporationsprincipen vilket betyder att aktiebolaget måste vara bildat i enlighet med ABL och vara registrerat i aktiebolagsregistret.⁸ Uppsatsen har ett skatterettsligt fokus där både syfte och frågeställningar är exklusivt inriktade på detta. Bolagsrättsrättsliga frågor som medlemsstaternas sätt att bestämma anknytningsfaktorer har därför i stort lämnats utanför och berörs endast när det är nödvändigt för att förstå EU-domstolens praxis. Även ABL berörs endast i den mån det behövs för att visa hur EU-direktivet 2019/2121 har införlivats i svensk rätt då en mer utförlig diskussion inte behövs för att uppnå uppsatsens syfte. Således utgör bolagsrätten en väldigt begränsad del av uppsatsen.

1.4 Metod och material

Denna uppsats kommer att utreda vad som är gällande svensk rätt och därigenom även relevant EU-rätt och skatteavtalsrätt. Materialet och metoden aktualiserar därför flera olika avväganden eftersom det berör flera olika typer av rättsakter. För att uppnå syftet med uppsatsen måste gällande rätt beskrivas och systematiseras på ett överblickbart sätt. Uppsatsen använder därför den rättsdogmatiska metoden.

Enligt Sandgren åsyftar den rättsdogmatiska metoden att fastställa gällande rätt (lex lata) genom att beskriva gällande rätt och systematisera den.⁹ Hjertstedt har gjort en uppdelning mellan kartläggande rättsdogmatik, kritisk rättsdogmatik och konstruktiv rättsdogmatik. Av vikt för den kartläggande rättsdogmatiken är i huvudsak valet av material för att kunna analysera innehållet i gällande rätt. Den kritiska rättsdogmatiken granskar gällande rätt och dess eventuella problematik. Konstruktiv rättsdogmatik beskriver Hjertstedt som en diskussion av hur problemen med gällande rätt ska lösas.¹⁰

⁷ Se Dotevall (2006) s. 885.

⁸ Se prop. 2004/05:85 s. 510.

⁹ Jfr Svensson & Gunnarsson (2023) s. 102 f.

¹⁰ Jfr Hjertstedt (2019) s. 166 ff.

Rättsdogmatikens speciella karaktär kommer enligt Kleineman ifrån den konkreta tillämpningen och dess samband med rättsregeln. Metoden tar avstamp i en konkret frågeställning och utefter det beskrivs samt systematiseras rättsläget.¹¹ Eftersom systematiseringen bygger på beskrivningar av gällande rätt har det inte ansetts nödvändigt att hålla dem isär. Enligt Sandgren behöver inte den akademiska tillämpningen av rättsdogmatisk metod nödvändigtvis innebära att ett beslut avseende rättsförhållandet fattas. I stället ska en systematisering av rättsområdet ske. En uppsats utförd inom akademins ramar ska således ha en generell räckvidd vars resultat kan ha ett värde för rättstillämpningen. Studien ska därför genomföras och redovisas på ett sätt som möjliggör en granskning av resultatet.¹²

I enlighet med Kleinemans resonemang utformas den rättsdogmatiska metoden i uppsatsen efter en tydlig frågeställning och syfte. Detta görs för att garantera att resultatet är falsifierbart och tydliggöra vad som omfattats av arbetet. Uppsatsen ämnar även att komma fram till en tydlig slutsats kring rättsläget.

Om en EU-rättslig metod inryms i nationell rättsdogmatik kan diskuteras. Sandgren har anfört att EU-rättens genomslag har utökat rättskälleläran och fört in nya metoder och principer i nationell rätt.¹³ Hettne och Otken Eriksson beskriver det som en kollision mellan två rättskulturer och att den i Sverige befästa juridiska metoden inte kan tillämpas. I stället ska en EU-rättslig metod användas. Författarna menar att det bland annat finns en skillnad mellan tolkningsprinciper där EU-domstolen har en mer ändamålsorienterad tolkningsmetod samt att systematisk och teleologisk tolkning är mer framträdande. Det saknas vidare en motsvarighet för den svenska användningen av förarbeten. En annan prejudikatlära används också där Hettne och Otken Eriksson poängterar att EU-domstolens avgörande måste förstås som en del av en kedja där både tidigare och senare avgöranden ska beaktas. De lyfter även att grundläggande principer spelar en större roll vid EU-rättstillämpningen och att EU-domstolen ofta försöker identifiera dessa i reglerna. Metoden tillämpas för att kunna hämta vägledning från andra rättsområden vilket författarna ser som en speciell form av analogisk tolkning.¹⁴

Även om ett annat förhållningssätt behövs för tolkning av EU-rättsliga källor är tillvägagångssättet vid valet av rättskällor och syftet med valet liknande

¹¹ Sandgren (2021) s. 43 f.; Peczenik (1995) s. 35; Zamboni och Nääv (2018) s. 21 och 26.

¹² Sandgren (2021) s. 43 f.

¹³ Sandgren (2021) s. 47.

¹⁴ Hettne & Otken Eriksson (2011) s. 34 f.

den rättsdogmatiska metod som har beskrivits ovan. Således bör den EU-rättsliga metoden kunna inrymmas under rättsdogmatiken.

I arbetet används en stor variation av rättskällor där utgångspunkten har varit EU direktivet 2019/2121. Att direktivet har utgjort startpunkten grundar sig i att frågeställningarna är inriktade på rättsläget efter implementeringen. Eftersom EU-rätten utgör en viktig del av gällande rätt i Sverige behandlas fördraget om Europeiska unionen (FEU), fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF), relevanta direktiv och EU-domstolens praxis. Urvalet av materialet har gjorts utifrån samma utgångspunkt som tidigare redovisats, nämligen att kunna redogöra för och systematisera vad som är gällande rätt. Valet av rättsfall från EU-domstolen har gjorts utefter den kedja som Hettne och Otken Eriksson har beskrivit.

Peczenik delar upp rättskällorna i olika rangordningar utefter om de ska beaktas, bör beaktas eller får åberopas. Till den första hör lagar, föreskrifter och fasta sedvanerättsliga regler vilka anses vara nödvändiga för en juridisk argumentation. Prejudikat och förarbeten bör beaktas. Under får inryms institutionella rekommendationer, domar, domstolsbeslut, myndighetsbeslut, material som förarbeten vilka står i samband med lagstiftningen eller rättspraxis, rättsvetenskaplig litteratur och utländsk rätt.¹⁵

Dahlman lägger vikt vid att för att något ska anses vara en rättskälla måste det finnas en erkänningsregel som gör att reglerna som kommer ifrån den har rättslig auktoritet. Dahlman delar inte Peczenik uppdelning av rättskällorna utan menar att det som skiljer dem åt är hur stark grund som krävs för att åsidosätta dem. Även användning av ”får” kritiserar då det inte ger uttryck för någon auktoritet.¹⁶

Dahlmans synsätt på rättskällorna ger enligt mig ett bättre generellt resultat som kan anpassas utefter den frågeställning och syfte som uppsatsen har att förhålla sig till. För att kunna systematisera gällande rätt har jag lagt stor vikt vid EU-rätten och vissa av dess rättskällor: FEU, FEUF, direktiv, förordning och EU-domstolens praxis. Sedan har även svensk lag, förarbeten samt praxis fått ett stort utrymme för att återge den svenska implementeringen samt tolkningen av EU-rätten. Svensk lagstiftning samt förarbeten har därför tagits med där lagstiftningen har högst rättskällevärde. När det har saknats avgörande från EU-domstolen har svensk praxis som behandlar EU-rätten återgivits men med viss försiktighet då EU-domstolen är högsta instans för tolkning av EU-rätten. Rättsfallet har endast tagits med för att visa hur Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) bedömer rättsläget.

¹⁵ Peczenik (1995) s. 35 f.

¹⁶ Dahlman m.fl (2019) s. 64 och 67.

Förarbetena behandlas dels som en rättskälla, dels som underlag för att förstå hur lagstiftaren har analyserat rättsläget gällande fiktiv avräkning. Förarbetena fyller här en dubbelroll där de både visar hur bestämmelser enligt lagstiftaren ska tolkas och utgör en grund för att förstå varför vissa rättsliga förändringar inte vidtogs. Den senare delen har ett svagt rättskällevärde eftersom det endast fungerar som en förklaring till lagstiftarens passivitet och därför inte kan fungera som en vägledning för en eventuell rättslig prövning. Domstolen kan inte åberopa som grund för att fiktiv avräkning inte ska tillåtas att lagstiftaren gjorde analysen att den inte behövdes. Slutsatsen i förarbetena är grundat på en analys av EU-rätten och domstolen måste således göra en egen bedömning av rättsläget. I uppsatsen har hänsyn tagits till detta och argumentationen lyfts endast som ett sätt gestalta hur lagstiftaren har bedömt rättsläget. I andra hänseenden behandlas förarbetena som en rättskälla.

De svenska skatteavtalen följer i huvudsak Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) modellavtal. Att så är fallet framgår delvis av strukturen på de svenska skatteavtalen men även av propositionerna till lagen när nya avtal införlivas i svensk rätt.¹⁷ För att lättare kunna dra allmänna slutsatser om gällande rätt i Sverige kommer därför OECD:s modellavtal att beröras och inte ett specifikt skatteavtal som Sverige har ingått i. När ett skatteavtal tolkas av en svensk domstol ska i första hand avtalsparternas gemensamma avsikt vara avgörande vilket fastställas i enlighet med de metoder och medel som anvisas i artiklarna 31–33 i Wienkonventionen om traktaträtten.¹⁸ OECD:s modellavtal och kommentarerna till detta är av särskild betydelse.¹⁹ Synen på modellavtalet och kommentarerna verkar till synes delas av EU-domstolen.²⁰ Därför kommer även kommentarerna till modellavtalet att beröras.

I litteraturen har det diskuterats om doktrin har ett rättskällevärde. Rambergs uppfattning är att om domaren i domskälen har beaktat litteraturen blir det en de facto-rättskälla. Det läggs här vikt vid att en egen bedömning måste göras av författarens analyser och slutsatser där litteraturens genomslag till synes beror på vilken konsensus som finns i frågan.²¹ Kleineman anser att doktrinen genom en integration med övriga rättskällor ökar dessas demokratiska legitimitet även om den saknar självständig auktoritet. Han argumenterar även för att genomslagskraften bestäms av den inre logiken vilket tydliggörs genom

¹⁷ Jfr Dahlberg (2000), s 89.

¹⁸ Jfr SÖ 1975:1.

¹⁹ Se HFD 2016 ref. 25; HFD 2016 ref. 57.

²⁰ Cejje (2010) s. 227 f. och där hänvisningar till C-336-96 *Gilly*, C-513/03 *van Hilten & C-474/04 N*.

²¹ Ramberg m.fl. (2018) s. 72 f.

doktrinen rättsskapande kraft.²² Peczenik tillskriver doktrinen en viss slags auktoritet där författarens anseende innebär en viss form av auktoritet.²³

Dahlman är kritisk mot att rättsvetenskaplig doktrin ska betraktas som en rättskälla endast för att domstolarna hänvisar till doktrin i sina domskäl och ställer i stället upp ett krav på rättslig auktoritet. Dahlman menar att endast en liten del av den juridiska litteraturen har behandlats som en rättskälla och att återgivandet av argumentation i domar inte är tillräckligt.²⁴

Den doktrin som är med i uppsatsen ses inte, i likhet med Dahlmans argumentation, som en rättskälla då den saknar rättslig auktoritet. Ramberg, Kleineman och Peczenik har till synes gjort en grov generalisering av doktrinen där existensen av viss rättslig auktoritet inom området har lett till vida slutsatser. Återgivandet av litteraturen i domskälen bör tolkas som att domaren delar uppfattningen som har anförts. En viktig skillnad uppstår här då domaren inte ansluter sig till åsikten för att hen är tvungen på grund av att doktrinen har ett rättskällevärde, utan för att argumentationen anses passande. Doktrinen får inte något rättskällevärde efter detta, utan det får endast domen genom att vinna laga kraft. Doktrinen avsaknad av rättskällevärde betyder inte att den saknar vikt vid användning av den rättsdogmatiska metoden. Tvärtom utgör det en viktig del för att gestalta hur andra har systematiserat gällande rätt och deras syn på vad det utgörs av. Att ta hänsyn till det är därför en viktig del i att göra resultaten mer falsifierbara men även att berika diskussionen med fler perspektiv. I uppsatsen finns därför en bredd av litteratur återgiven men störst vikt läggs vid van Gelder och Kollruss artiklar. Argumentationen i artiklarna, i likhet med den andra litteraturen som återges, tas upp och bemöts kritiskt där fokuset ligger på att göra en självständig bedömning av de argument som framförts. Litteratur har även använts för att gestalta vilka diskussioner som har förts inom doktrinen. I dessa fall bemöts inte argumentationen som framförs men det görs tydligt att det inte utgör någon rättskälla.

1.5 Forskningsläge

Eftersom regelverket för gränsöverskridande ombildningar först genom direktiv 2019/2121 blev kodifierat är det sparsamt berört inom juridiska tidskrifter och litteratur. För svenskt vidkommande finns endast en artikel, skriven av Maria Davéus och Sofia Nordström, som enskilt berör skattekonsekvenserna vid dess genomförande. Artikeln är deskriptiv och ger en bra överblick över det skattemässiga regelverket som träder i kraft 2024.²⁵

²² Zamboni & Nääv (2018) s. 27 f. & 33 f.

²³ Peczenik (1995) s. 42 f.

²⁴ Dahlman m.fl. (2019), s. 70 f.

²⁵ Davéus & Nordström (2023) s. 363 ff.

Inom den internationella litteraturen finns det tre artiklar som berör skattekonsekvenser vid en gränsöverskridande ombildning. Dubravka Akšamović, Lidija Šimunović och Iva Kunas artikel gäller förslaget till direktivet och EU-domstolens bolagsrättsliga praxis, med fokus på *Polbud* målet.²⁶ Thomas Kollruss och van Gelder har i var sin artikel skrivit om möjligheten att genom en gränsöverskridande ombildning undgå skattskyldighet för kupongskatt.²⁷

Eftersom det i stort saknas material som berör skattekonsekvenserna vid förfarandet har annan juridisk facklitteratur varit central för framställningen. Därför ska även dessa redogöras för.

Inom utflyttningsbeskattning har både Maria Nelsson och Katia Cejies avhandlingar varit ett viktigt bidrag. Nelssons uppehåller sig vid bestämmandet av hemvist och möjligheterna till att utflyttningsbeskatta.²⁸ Cejie berör särskilt utflyttningsbeskattning av kapitalökningar för individer.²⁹

Richard Cronebergs avhandling om att motverka skatteflykt berör på ett utförligt sätt EU-domstolens missbruksprincip, vilket har varit centralt i detta arbete.³⁰

Eftersom gränsöverskridande ombildningar tar sin utgångspunkt i EU-domstolens praxis inom bolagsrätten finns det en mer välutvecklad doktrin inom detta. Se till exempel Danelius artikel *Aktiebolags rörlighet över gränserna*,³¹ Svernlövs artikel *Gränsöverskridande ombildningar och svensk aktiebolagsrätt*,³² Nelssons artikel *Aktiebolags etableringsrätt i EU - en studie utifrån målen Segers, Daily Mail och Centros*³³ och Svensson Due examensarbete *Gränsöverskridande ombildning av aktiebolag – från beslutsfattande till faktisk genomförande*.³⁴ I dessa framställningar har skattekonsekvenserna inte stått i fokus. I enlighet med motiveringen i förgående avsnitt har de därför lämnats utanför denna framställning.

1.6 Disposition

Arbetet består av två frågeställningar som kräver var sin rättsutredning. För att göra uppsatsen tydligare har den delats in i fyra olika delar. Den första delen berör grunden till själva arbetet. Här finns delarna bakgrund, syfte och frågeställning, avgränsning, metod och material samt forskningsläge. I del ett

²⁶ Akšamović, Šimunović & Kuna (2019); Jfr C-106/16, *Polbud*.

²⁷ Kollruss (2023); van Gelder (2018).

²⁸ Nelsson (2010).

²⁹ Cejie (2010).

³⁰ Croneberg (2021).

³¹ Danelius (2010).

³² Svernlöv (2016).

³³ Nelsson (2002).

³⁴ Svensson Due (2019).

finns även en översiktlig genomgång av primärrätten och sekundärrätten, vilket behövs för att kunna förstå de EU-rättsliga spörsmål som frågeställningarna aktualiserar.

I del två av uppsatsen finns rättsutredningen för frågeställning ett. I denna del finns kapitel om gränsöverskridande ombildningar i EU-domstolens praxis, direktiv 2019/2121, EU-rättslig reglering av skatteflykt, skatteavtal, skatteflyktslagen, kupongskatt samt ett kapitel om skatteflykt och gränsöverskridande ombildningar i doktrinen.

Rättsutredningen för frågeställning två finns i del tre. Först redogörs det för uttagsbeskattning och dess förenlighet med etableringsfriheten. Därefter lyfts fusionsdirektivet. I den sista delen av del tre finns en rättsutredning om regleringen av implementeringen av fusionsdirektivet, uttagsbeskattning, anstånd och fiktiv avräkning i svensk rätt.

I den fjärde och sista delen av uppsatsen görs en avslutande analys av de två frågeställningarna. I denna del finns även en källförteckning.

2 Primärrätt och sekundärrätt

EU:s primärrätt består av FEU, FEUF och Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (stadgan). Dessa tre står högst på den EU-rättsliga normhierarkin.³⁵

Ovan nämnda fördragsbestämmelser har direkt effekt om bestämmelsen är precis, tydlig och ovillkorlig och inte kräva kompletterande åtgärder.³⁶ Har den direkt effekt kan den åberopas i en nationell domstol. Eventuell lagstiftning som bedöms vara i strid med bestämmelserna måste åsidosättas och får inte tillämpas. För att ha rätt att åberopa bestämmelserna måste någon av fördragets rättigheter ha utnyttjats. Medlemsstaterna kan således ha mindre förmånlig skattelagstiftning för de egna medborgarna när de inte utnyttjar någon fördragsfrihet.³⁷

Unionen har befogenhet att anta förordningar, direktiv, beslut, rekommendationer och yttranden. Dessa utgör unionens sekundärrätt.³⁸ Det ordinarie lagstiftningsförfarandet för sekundärrätten består i att kommissionen tar fram ett förslag som sedan Europaparlamentet och Europeiska unionens råd gemensamt antar.³⁹ När väl en lagstiftningsakt har antagits har medlemsstaterna en skyldighet att vidta alla nationella lagstiftningsåtgärder som är nödvändiga för att genomföra den.⁴⁰

En förordning har en allmän giltighet, ett beslut är till alla delar bindande medan ett direktivs resultat binder medlemsstaten.⁴¹ Till skillnad från de andra rättsakterna riktar sig alltså direktivet till medlemsstaterna och det är medlemsstaten som bestämmer form och tillvägagångssätt för genomförandet.⁴² EU-domstolen har i sin rättspraxis krävt att direktiv genomförs på ett lojalt och komplett sätt så att direktivet tillämpas fullt ut och att individer ges möjlighet att få full kännedom om sina rättigheter.⁴³ Införlivas inte direktivet har medlemsstaten begått ett fördragsbrott.⁴⁴

Tolkning av ett införlivat direktiv måste ske utefter den av EU-domstolen utvecklade principen om direktivkonform tolkning, vilket innebär att bestämmelserna ska tolkas i ljuset av EU-rätten. Principen har utvecklats ifrån

³⁵ Se art. 1.3 FEU, art. 1.2 FEUF & art. 6,1 FEU; Jfr Bernitz & Kjellgren(2022) s. 48 f.

³⁶ C-26/62 *van Gend & Loos*

³⁷ Ståhl & Persson Österman (2006) s. 70 ff.

³⁸ Jfr art. 288 FEUF.

³⁹ art. 289 FEUF.

⁴⁰ art. 291.1 FEUF.

⁴¹ art. 288 FEUF.

⁴² art. 288.3 FEUF.

⁴³ Se C-144/99 *Commission v Netherlands*; Se Bernitz & Kjellgren (2022) s. 57.

⁴⁴ Bernitz & Kjellgren (2022) s. 57 f.

lojalitetsprincipen som gäller mellan medlemsstaterna och i förhållande till unionsrätten.⁴⁵ Medlemsstaten och den nationella domstolens skyldigheter sträcker sig långt då de måste göra allt inom ramen för dess behörighet för att säkerställa direktivets fulla verkan.⁴⁶ Domstolens tolkning kan dock inte ske i uppenbar strid med ordalydelsen, *contra legem*, och tolkningen måste rymmas inom den nationella rätten.⁴⁷

EU-rätten kan ha direkt effekt och ska då, vid konflikt, ges företräde framför nationella regler.⁴⁸ Sverige har en skyldighet genom principen om lojalt samarbete att respektera samt bistå unionen i dess genomförande av fördraget. Sverige måste även vidta alla lämpliga åtgärder, både allmänna och särskilda, för att säkerställa att fördragen och unionens institutioners akter genomförs. Medlemsstaterna har en negativ förpliktelse innebärande att de ska avstå från varje åtgärd som kan äventyra fullgörandet av unionens mål.⁴⁹ Förpliktelsen har utvecklats i EU-domstolens praxis till att omfatta en skyldighet att tolka nationell rätt i ljuset av EU-rätten när den inte har direkt effekt.⁵⁰ Att EU-rätten ska få en ändamålsenlig verkan medför att åtgärderna som har vidtagits måste tolkas på ett sätt som gör att deras ändamål uppnås. Att EU-domstolen betonat vikten av att EU-rätten tillämpas uniformt och får ett effektivt genomslag har antagits bero på att EU inte själv kan verkställa regelverket i praktiken.⁵¹ Medlemsstaternas nationella identitet, politiska och konstitutionella grundstrukturer, väsentliga statliga funktioner, upprätthållandet av lag och ordning samt skyddandet av den nationella säkerheten måste dock alltid respekteras vid tillämpningen av EU-rätten.⁵²

2.1 Etableringsfrihet

Den inre marknaden är ett område inom EU utan inre gränser med fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital.⁵³ För att tillgodose fri rörlighet för varor skapades en tullunion som eliminerade bland annat avgifter och tullar mellan medlemsstaterna men även andra restriktioner.⁵⁴ Rätten till fri rörlighet för personer, tjänster och kapital, inrymd i FEUF, åsyftade att säkerställa en diskrimineringsfri arbetsmarknad för medlemsländernas medborgare, med vissa begränsningar med hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa.⁵⁵ Etableringsfriheten, även den en del av FEUF, innebär en frihet för medborgare

⁴⁵ Case 14/83 *Von Colson* p. 26; art. 4.3 FEU.

⁴⁶ Förenade målen C-397/01 och C-403/01 *Pfeiffer*, p. 118.

⁴⁷ C-344/92 *Wagner Miret*; Förenade målen C-397-403/01 *Pfeiffer*.

⁴⁸ C-26/72 *Van Gend en Loos*; C-6/64 *Costa mot E.N.E.L.*

⁴⁹ art. 4.3 FEU.

⁵⁰ C-14/83 *Von Colson*, p. 26.

⁵¹ Reichel (2018), s. 114.

⁵² Jfr art. 4.2 FEU.

⁵³ art. 26.2 FEUF.

⁵⁴ art. 28 FEUF.

⁵⁵ Jfr art. 45 FEUF.

att fritt etablera ett kontor, filialer, dotterbolag eller sig själv på en annan medlemsstats territorium.⁵⁶ Huvudregeln är således att det ska finnas en likhet i etableringsförutsättningar för rättssubjekt oavsett om det är enskilda näringsidkare eller juridiska personer. Finns det några sådana hinder måste dessa avskaffas.⁵⁷ Etableringsfriheten säkerställer nationell behandling men förbjuder även hinder för bolag att etablera sig i ett annat land.⁵⁸ Den senare gör att även om det inte föreligger någon diskriminering får medlemsstaten inte vidta några åtgärder som försvårar eller gör det mindre attraktivt att utöva etableringsfriheten.⁵⁹

Hur EU-domstolen har berört etableringsfriheten i förhållande till olika skattefrågor kommer att diskuteras mer ingående i uppsatsens senare kapitel. Nedan följer en kortare genomgång av de generella trender som finns i EU-domstolens avgöranden.

Etablering har av EU-domstolens definierats som ett faktiskt utövande av en ekonomisk verksamhet, genom en fast inrättning, i ett annat medlemsland, under en obegränsad tid.⁶⁰ Genom detta får unionsmedborgaren (vilket ett bolag kan likställas med om de har säte, huvudkontor eller huvudsaklig verksamhet inom EU)⁶¹ en möjlighet att stadigvarande och kontinuerligt delta i det ekonomiska livet i en annan medlemsstat och att erhålla utbyte av detta i form av vinst.⁶² Etableringar har enligt doktrinen utmärkts för att ha en relativt hög grad av varaktig närvaro.⁶³ Det har diskuterats om medlemsstaterna avsåg att göra fördragsartiklarna tillämpliga på skatteområdet utöver den fria rörligheten för varor men genom EU-domstolens praxis har den blivit tillämplig.⁶⁴

Etableringsfriheten har direkt effekt vilket gör att enskilda och fysiska personer kan åberopa den inför nationella domstolar.⁶⁵ Av EU-domstolens praxis framgår det att bolag även kan åberopa friheten mot medlemsstaten i vilken bolaget flyttar sitt stadgeenliga säte eller sin verkliga ledning till.⁶⁶ Om en nationell regel är direkt diskriminerad kan den endast rättfärdigas om den är tillfällig och förenad med utövandet av offentlig makt eller om den grundas

⁵⁶ art. 49 EUF.

⁵⁷ C-484/19 *Lexel* p. 33.

⁵⁸ C-2/74, *Reyners*, p. 43–55; C-392/15, *kommissionen/Ungern*, p. 106.

⁵⁹ C-201/15 *AGET Iraklis*, p. 48–49.

⁶⁰ C-221/89 *Factortame* p. 20.

⁶¹ Jfr art. 54 FEUF.

⁶² C-55/94, *Gebhard*, p. 25.

⁶³ Bernitz & Kjellgren (2022) s. 355.

⁶⁴ Ståhl & Persson Österman (2006) s. 70.

⁶⁵ Bernitz & Kjellgren (2022) s. 353 och där hänvisad praxis – C-2/74 *Reyners* och C-33/74 *Van Binsbergen*.

⁶⁶ C-414/21 *VP Capital* p. 18; C-405/18 *AURES Holding* p. 26 och 28; C-371/10, *National Grid Indus* p. 33.

på hänsyn till allmän ordning, säkerhet eller hälsa.⁶⁷ Indirekt diskriminerande regler är inte heller tillåtet men kan godtas om de är objektiva och inte baseras på nationellt ursprung.⁶⁸ En inskränkning av etableringsfriheten godtas även inom skatteområdet om den är motiverad av tvingande skäl av allmänintresse. Inskränkningen måste även säkerställa att det eftersträvade ändamålet uppnås och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta ändamål.⁶⁹ Detta innebär dock inte att etableringsfriheten ska tolkas som att samtliga skillnader mellan olika medlemsstaters skattelagstiftning måste tas bort. Mellan medlemsstaterna får det finnas vissa skillnader som gör att olika förfaranden är mer eller mindre fördelaktig eller ofördelaktig för bolaget i skattehänseende.⁷⁰

Genom att först ha redogjort för etableringsfriheten har läsaren förhoppningsvis fått en viss grundförståelse för hur den ska tillämpas vid diverse gränsöverskridande förfaranden inom EU och EES. I nästkommande kapitel ska rättsläget för gränsöverskridande ombildningar och dess relation till etableringsfriheten närmare granskas.

⁶⁷ art. 51 och 52 FEUF.

⁶⁸ Bernitz & Kjellgren (2022) s. 361 och där hänvisningar till C-49/98 *Finalarte and Others*.

⁶⁹ C-446/03, *Marks & Spencer* p. 35; C-196/04, *Cadbury Schweppes*, p. 47; C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* p. 64; C-303/07, *Aberdeen Property Finance Alpha* p. 57.

⁷⁰ Jfr C-414/21 *VP Capital* p. 19.

DEL II

3 Gränsöverskridande ombildning i EU-domstolens praxis

3.1 EU-domstolens praxis före Polbud

Målet C-81/87 *Daily Mail* var det första som rörde skatterättsliga och bolagsrättsliga konsekvenser av gränsöverskridande ombildningar.⁷¹ I målet fastslog EU-domstolen att det var destinationsmedlemsstaten och värdmedlemsstaten som reglerade villkoren för när ett bolag fick flytta sin huvudsakliga verksamhet från en medlemsstat till en annan.⁷² I litteraturen har flera författare ansett att domstolen endast behandlade frågan ur ett bolagsrättsligt perspektiv och inte ett skatterättsligt.⁷³

I C-210/06 *Cartesio* utökade EU-domstolen etableringsfriheten till att omfatta upprättande av en filial i en annan medlemsstat även om etableringen i den första medlemsstaten endast genomfördes för att etablera sig i den andra medlemsstaten för att där driva sin huvudsakliga, eller hela sin, ekonomiska verksamhet.⁷⁴ Ett nekande av en sådan sekundär etablering stred även mot etableringsfriheten.⁷⁵ Att genomföra en sådan etablering som målet avsåg utgjorde inte missbruk även om den första etableringen genomfördes endast för att den medlemsstaten hade minst restriktiva bolagsrättsliga regler.⁷⁶ Om ett bolag flyttade sitt säte från den medlemsstat enligt vilkens lagstiftning den hade bildats till en annan medlemsstat stod det destinationsmedlemsstaten fritt att definiera såväl den anknytning som krävdes för att ett bolag skulle anses ha bildats som den anknytning som krävdes för bibehållande av denna status i ett senare skede.⁷⁷ Detta medförde dock inte att medlemsstaterna fick kräva att bolaget genomgick en upplösning eller likvidation för att kunna ombildas till ett bolag enligt den nationella rätten i den medlemsstat till vilken bolaget önskade att flytta. Ett sådant tvång ansågs strida mot etableringsfriheten såvida det inte rättfärdigades av tvingande hänsyn till allmänintresset.⁷⁸

Av C-208/00 *Überseering* framgår det att etableringsfriheten ålägger medlemsstaterna en skyldighet att erkänna bolag som etablerar sig i medlemsstaten som juridiska personer med rättskapacitet.⁷⁹ I C-167/01 *Inspire Art* förtydligade domstolen att det stred mot etableringsfriheten att ålägga filialen ytterligare skyldigheter för att kunna etablera sig. Inskränkningen kunde

⁷¹ Nelsson (2010) s. 557.

⁷² C-81/87 *Daily Mail* p. 23 och 25.

⁷³ Nelsson (2010) s. 559 f. och där gjorda hänvisningar.

⁷⁴ C-210/06 *Cartesio* p. 17.

⁷⁵ C-210/06 *Cartesio* p. 21.

⁷⁶ C-210/06 *Cartesio* p. 27.

⁷⁷ C-210/06 *Cartesio* p. 110.

⁷⁸ C-210/06 *Cartesio* p. 112-113.

⁷⁹ C-208/00 *Überseering* p. 59 och 93.

motiveras om den tillämpades på ett icke-diskriminerande sätt, motiverades av tvingande hänsyn till allmänintresset, var ägnad åt att säkerställa att det mål som eftersträvas med dem uppnås och inte gick utöver vad som var nödvändigt för att uppnå målet.⁸⁰

Av C-378/10 *VALE Építési Kf* framgår det bland annat att om en medlemsstat har lagstiftning som tillåter att ett bolag som bildats enligt inhemsk rätt ombildas, måste de även tillåta ett bolag som bildats enligt en annan medlemsstats rätt att ombildas till ett inhemskt bolag. Görs inte detta strider det mot etableringsfriheten. Principerna om likvärdighet och effektivitet gjorde även att angivande som ”rättslig föregångare” skulle tas med i bolagsregistret om det togs med vid nationella ombildningar samt att vederbörlig hänsyn skulle tas till handlingar från myndigheter i ursprungsmedlemsstaten.⁸¹

Genom EU-domstolens praxis har det tydligt vuxit fram möjligheter för att kunna genomföra en gränsöverskridande ombildning och vissa skyldigheter för destinationsmedlemsstaten att erkänna ombildningen. Missbruksprincipen är sparsamt berörd i avgörandena och det enda som egentligen framgår är att det inte kan utgöra missbruk att vilja omfattas av en annan stats (förmånligare) lagar. Samtliga av de ombildningar som genomfördes i rättsfallen innefattade att även den ekonomiska verksamheten flyttades. Här fanns det alltså vissa oklarheter kring bedömningen av förfaranden där den ekonomiska verksamheten inte flyttades.

3.2 C-106/16 *Polbud*

Före rättsfallet C-106/16 *Polbud* hade det i litteraturen antagits att ett bolag som flyttade sin verkliga ledning från en ursprungsstat som tillämpar registreringsprincipen inte kunde åberopa etableringsfriheten. Detta då bolaget inte längre existerade i egenskap av aktiebolag och därför inte kunde göra en inskränkning av etableringsfriheten gällande.⁸²

Bolaget *Polbud – Wykonawstwo sp. z o.o.* (nedan kallat *Polbud*) beslutade den 30 september 2011 vid en extra bolagstämma att bolagets säte skulle flyttas till Luxemburg. *Polbud* flyttade senare sitt säte till Luxembourg för att kunna omfattas av luxemburgsk lag utan att förlora sin status som juridisk person. Den 24 juni 2013 ingav *Polbud* en ansökan om strykning ur det polska bolagsregistret. Bolaget ålades att inkomma med diverse handlingar som visade att en likvidation hade genomförts. Bolaget bestred detta och anförde i den hänskjutande domstolen att de blev ett bolag enligt luxemburgsk rätt den dag då dess säte flyttades och att de skulle strykas ur bolagsregistret i Polen.

⁸⁰ C-167/01 *Inspire Art* p. 101 & 132.

⁸¹ C-378/10 *VALE Építési Kf* p. 63.

⁸² Nelsson (2010) s. 570.

Den hänskjutande domstolen önskade att få svar på om det stred mot artikel 49 FEUF och 54 FEUF att kräva att bolag upplöstes eller likviderades för att strykas ur bolagsregistret vid en ombildning. Domstolen frågade även om kravet på likvidation eller upplösning var en lämplig åtgärd som var nödvändig och proportionerlig för att skydda borgenärer, minoritetsdelägare och anställda i det migrerande bolaget. Den tredje frågan var om etableringsfriheten omfattade en ombildning där det stadgeenliga sätet flyttades utan att bolagets faktiska säte flyttas. EU-domstolen besvarade samtliga frågor utefter förutsättningen att Polbuds styrelses säte eller den ort där bolagets ekonomiska verksamhet faktiskt bedrevs inte skulle flyttas.⁸³

Gällande fråga tre uttalade EU-domstolen att eftersom etableringsfriheten möjliggjorde för bolag att bildas och drivas enligt inhemska villkor innefattade det även en rätt att omvandlas till ett bolag som omfattas av en annan medlemsstats nationella rätt. Det krävdes dock att villkoren i den andra medlemsstaten var uppfyllda. Varje medlemsstat hade behörighet att avgöra vilken anknytningsfaktor som skulle tillämpas. I fallet *Polbud* hade bolaget således en rätt att etablera sig i Luxemburg.⁸⁴

Grundat på att domstolen i tidigare rättspraxis hade slagit fast att etableringen av en filial omfattas av etableringsfriheten kunde bolaget åberopa etableringsfriheten även om det inte utfördes någon ekonomisk verksamhet i värdmedlemsstaten. Missbruksprincipen ansågs inte vara tillämplig på ombildningar åsyftande att omfattas av en gynnsammare lagstiftning. Det saknade betydelse att endast det stadgeenliga sätet flyttas och inte bolagets faktiska säte.⁸⁵ Domstolen övergick sedan till att pröva fråga ett och fråga två tillsammans.⁸⁶

EU-domstolen ansåg att kravet på att genomföra en likvidation för att strykas ur bolagsregistret var ägnad åt att försvåra, eller hindra, en gränsöverskridande ombildning av bolag vilket utgjorde en inskränkning av etableringsfriheten.⁸⁷

EU-domstolen gick sedan över för att bedöma om inskränkningen var motiverad av tvingande skäl av allmänintresse. Inskränkningen var även tvungen att vara ägnad att säkerställa att det eftersträvade målet uppnås och att den inte går utöver vad som var nödvändigt för att uppnå detta mål.⁸⁸

Den polska regleringen hade delvis tillkommit för att skydda borgenärer, minoritetsägare och arbetstagare vilket utgjorde tvingande skäl av

⁸³ C-106/16 *Polbud* p. 1–28.

⁸⁴ C-106/16 *Polbud* p. 29–35.

⁸⁵ C-106/16 *Polbud* p. 36–41.

⁸⁶ C-106/16 *Polbud* p. 45.

⁸⁷ C-106/16 *Polbud* p. 50–51.

⁸⁸ C-106/16 *Polbud* p. 52.

allmänintresse som tidigare hade godtagits av domstolen. Prövningen övergick således till att se om intresset uppnåddes och inte gick utöver vad som var nödvändigt.⁸⁹

En allmän likvidationsskyldighet ansågs gå utöver vad som var nödvändigt då andra mindre ingripande åtgärder, som ställande av bankgarantier eller andra likvärdiga garantier, kunde ha valts.⁹⁰ Att ett bolag upprättar sitt, stadgeenliga eller faktiska, säte enligt lagstiftningen i en medlemsstat i syfte att omfattas av en gynnsammare lagstiftning kunde inte heller utgöra missbruk. Att lagstiftningen presumerade att det fanns oenigheter kunde inte motivera en begräsning av etableringsfriheten. Lagstiftningen var därför oproportionerlig.⁹¹

3.3 Kommentar

Det följer av rättsfallet *Polbud* att etableringsfriheten omfattar samtliga gränsoverskridande ombildningar oberoende av bolagets ekonomiska verksamhet i destinationslandet. Bedömningen av vad som utgör en förmånligare lagstiftning utvecklar inte domstolen men det kan antas att det är upp till bolaget att göra denna bedömning. Gällande bolagsrätten borde det rimligen följa att bolaget inte behöver motivera sitt agerande närmare men att medlemsstaten har rätt att sätta krav på vissa garantier som bankgarantier.

Frågan i målet gällde uteslutande den polska bolagsrättsliga regleringen och eventuella skatterättsliga frågor utelämnades helt. Om ”gynnsammare lagstiftning” även omfattar skattelagstiftning är därför osäkert. Skulle förfarandet användas för att kringgå exempelvis kupongskatt finns det således en risk att det kan anses utgöra ett missbruk (se kapitel 5). Utrymmet borde dock ha minskat. Genom att klargöra att bolaget inte behöver bedriva någon ekonomisk verksamhet i landet som bolaget ombildas till har utrymmet för att underkänna förfarandet blivit snävare inom bolagsrätten. Sett till det täta samband som finns mellan bolagsrätten och skatterätten ter det sig naturligt att även det skatterättsliga handlingsutrymmet för att förfarandet ska ses som missbruk har minskat.

Möjligheten till att ombilda ett bolag existerade alltså endast genom EU-domstolens praxis. Avsaknaden av ett gemensamt regelverk ledde bland annat till en rättslig fragmentering och förvirringar kring rättsläget. Detta motiverade framtagandet av direktiv 2019/2121 som kommer att gås igenom i nästa kapitel.⁹²

⁸⁹ C-106/16 *Polbud* p. 53–56.

⁹⁰ C-106/16 *Polbud* p. 58–59.

⁹¹ C-106/16 *Polbud* p. 59–65.

⁹² Direktiv 2019/2121 skäl 2–5.

4 Direktiv 2019/2121

Som har redogjorts för ovan har EU-domstolens tolkning av etableringsfriheten gjort att ett bolag som bildats i enlighet med en medlemsstats lagstiftning har rätt att ombildas till ett bolag i en annan medlemsstat enligt denna stats lagstiftning. Enligt artikel 54 i FEUF är bolagets säte, dess huvudkontor och dess huvudsakliga verksamhet jämställda anknytningsfaktorer. Om således endast sätet flyttas kan fortfarande etableringsfriheten enligt artikel 49 i FEUF tillämpas. EU-domstolens tolkning av dessa artiklar har enligt Europaparlamentet och Europeiska unionens råd gynnat ekonomisk tillväxt, effektiv konkurrens och produktivitet. Avsaknaden av ett gemensamt regelverk har dock lett till rättslig fragmentering och skapat viss förvirring kring rättsläget. Oklarheterna bedömdes ha hindrat utövandet av etableringsfriheten och inte givit ett optimalt skydd för arbetstagare, borgenärer och minoritetsaktieägare.⁹³ Europaparlamentet och Europeiska unionens råd antog därför den 27 november 2019, direktivet 2019/2121 om ändring av direktiv 2017/1132 vad gäller gränsöverskridande ombildningar, fusioner och delningar.⁹⁴ I direktivet introducerades regler om gränsöverskridande delningar och ombildningar av aktiebolag.⁹⁵

En gränsöverskridande ombildning definieras som ett förfarande där ett bolag, utan att upplösas, avvecklas eller träda i likvidation, ombildar dess rättsliga form under vilken det är registrerat under i utgångsmedlemsstaten, till en rättslig form i destinationsmedlemsstaten, och överför åtminstone sitt säte till destinationsmedlemsstaten utan att förlora sin status som juridisk person. Utgångsmedlemsstat är den medlemsstat där ett bolag är registrerat före en gränsöverskridande ombildning medan destinationsmedlemsstat är den medlemsstat där det ombildade bolaget är registrerat till följd av en gränsöverskridande ombildning. Ett ombildat bolag är det bolag som bildats i en destinationsmedlemsstat till följd av en gränsöverskridande ombildning.⁹⁶

Processen är tvådelad. Utgångsmedlemsstaten reglerar förfarandena och formaliteterna som ska fullgöras i samband med den gränsöverskridande ombildningen för att erhålla ombildningsintyget. Lagstiftningen i destinationsmedlemsstaten reglerar förfarandena och formaliteterna som ska fullgöras efter det att ombildningsintyget erhållits.⁹⁷

⁹³ Direktiv 2019/2121 skäl 2–5.

⁹⁴ Jfr direktiv 2019/2121 skäl 44.

⁹⁵ Direktiv 2019/2121 skäl 1.

⁹⁶ Direktiv 2019/2121 art. 86b.

⁹⁷ Direktiv 2019/2121 art. 86c.

Ett ombildningstintyg utfärdas av domstol, notarius publicus eller en eller flera andra myndigheter som är behörig att kontrollera om kraven för ombildningen är uppfyllda.⁹⁸

Bolaget måste även ta fram en plan för den gränsöverskridande ombildningen.⁹⁹ Planen ska granskas av en oberoende sakkunnig som även ska förbereda en rapport till aktieägarna som måste besvara om kontantersättning är adekvat.¹⁰⁰ På bolagets bolagstämma ska det sedan beslutas om planen ska godkännas.¹⁰¹ Även bolaget måste lämna en rapport till aktieägarna samt arbetstagarna där rättsliga och ekonomiska aspekter framgår samt vad ombildningen får för konsekvenser för arbetstagarna.¹⁰² Rapporten till aktieägarna ska även granskas av en oberoende sakkunnig.¹⁰³ Planen för den gränsöverskridande ombildningen måste offentliggöras.¹⁰⁴

Direktivet anger inte tidpunkten för när den gränsöverskridande ombildningen får verkan utan detta bestäms av destinationsmedlemsstatens lagstiftning. Det får dock först ske efter att de kontroller som har angivits har genomförts.¹⁰⁵ När ombildningen har fått rättsverkan övertar det ombildade bolaget, bolagets tillgångar och skulder, inklusive samtliga avtal, krediter, rättigheter och skyldigheter. Om aktieägarna inte har avyttrat sina aktier fortsätter de att vara aktieägare i det ombildade bolaget. Rättigheter och skyldigheter från anställningsavtal eller anställningsförhållanden övertas även av det ombildade bolaget.¹⁰⁶

Av rättssäkerhetsskäl valdes det att inte införa någon möjlighet till att ogiltigförklara ett gränsöverskridande förfarande som hade genomförts i enlighet med direktivet. Att det inte infördes antogs inte påverka medlemsstaternas befogenhet att bland annat besluta om beskattning.¹⁰⁷ I förslaget till direktivet föreslog den Europeiska kommissionen att om ombildningen var ett artificiellt arrangemang med syfte att erhålla otillbörliga skattefördelar skulle den inte tillåtas.¹⁰⁸ Formuleringen togs inte in i det slutliga direktivet.¹⁰⁹ I stället angavs det i skälen till direktivet att förfarande generellt saknade inverkan på bolags skattskyldighet före dess genomförande. För dessa frågor, som

⁹⁸ Direktiv 2019/2121 art. 86m.

⁹⁹ Direktiv 2019/2121 art. 86d.

¹⁰⁰ Jfr Direktiv 2019/2121 art. 86f.1-2.

¹⁰¹ Direktiv 2019/2121 art. 86h.1.

¹⁰² Direktiv 2019/2121 art. 86e.

¹⁰³ Direktiv 2019/2121 art. 86f.

¹⁰⁴ Jfr direktiv 2019/2121 art. 86g.

¹⁰⁵ Direktiv 2019/2121 art. 86q.

¹⁰⁶ Direktiv 2019/2121 art. 86r.

¹⁰⁷ Jfr Direktiv 2019/2121 art. 86t & skäl 50.

¹⁰⁸ Europeiska kommissionen (2018), art. 86c.3.

¹⁰⁹ Jfr direktiv 2019/2121.

hamnade utanför tillämpningsområdet av direktivet, angavs endast att nationell lagstiftning borde gälla.¹¹⁰

4.1 Svensk implementering av direktivet

I svensk rätt saknas en motsvarighet till gränsöverskridande ombildningar. Regeringen var därför tvungen att komma upp med nya allmänna associationsrättsliga regler. Före genomförandet av direktivet var bolag hänvisade till reglerna om bildande och avvecklande av bolag.¹¹¹

I likhet med direktivet har det angivits i svensk lagstiftning att en gränsöverskridande ombildning sker när ett aktiebolag överför sitt registrerade säte till en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och ombildas till ett bolag som omfattas av lagstiftningen i den staten.¹¹² Bolaget behöver alltså inte överföra sitt faktiska säte (t.ex. huvudkontoret eller platsen för verksamheten) till en annan medlemsstat.¹¹³

Precis som i direktivet återfinns det ett krav på att styrelsen ska anta en ombildningsplan.¹¹⁴ Styrelsen ska utöver ombildningsplanen upprätta en redogörelse innefattande omständigheter som kan vara av vikt vid bedömningen av om ombildningen är lämplig för bolaget, beskrivning av ombildningens konsekvenser för bolagets framtida verksamhet och för dess borgenärer samt information för aktieägarna respektive arbetstagarna.¹¹⁵ Det finns specifika krav för vad informationen som utgår till aktieägarna och arbetstagarna ska innehålla.¹¹⁶ Både redogörelsen och ombildningsplanen ska granskas av en eller flera revisorer.¹¹⁷ Bolagets aktieägare, borgenärer och arbetstagarföreträdare eller, om sådana företrädare inte finns, arbetstagarna själva har även rätt att inkomma med synpunkter på ombildningsplanen.¹¹⁸

Det är bolagstämman som ska pröva ombildningsplanen.¹¹⁹ Majoritetskrav för beslutet gäller och beslutet måste ha biträttats av aktieägare med minst två tredjedelar såväl av de avgivna rösterna som av de aktier som är företrädade vid stämman.¹²⁰ Vid ett godkännande ska bolagets kända borgenärer underläggas.¹²¹ En talan mot bolagstämmans beslut att godta ombildningsplanen ska

¹¹⁰ Direktiv 2019/2121 skäl 51–52.

¹¹¹ Prop. 2021/22:286 s. 218 f.

¹¹² 24 a kap. 1 § ABL.

¹¹³ Prop. 2021/22:286 s. 220.

¹¹⁴ 24 a kap. 5 § & 6 § 6p ABL.; Jfr art. 86d direktiv 2019/2121.

¹¹⁵ 24 a kap. 6 § ABL.

¹¹⁶ Jfr 24 a kap. 7 & 8 §§ ABL.

¹¹⁷ 24 a kap. 9 § ABL. För revisorns kvalifikationskrav se 24 a kap. 10 § ABL.

¹¹⁸ 24 a kap. 12 § ABL.

¹¹⁹ 24 a kap. 17 § ABL.

¹²⁰ 24 a kap. 20 § ABL.

¹²¹ 24 a kap. 21 § ABL.

väckas inom sex månader från beslutet. Väcks det inte inom denna tid går rätten att förra talan förlorad.¹²²

Bolaget ansöker om tillstånd att verkställa ombildningsplanen hos Bolagsverket.¹²³ Bolagsverket ska avslå ansökan om:

1. ombildningsplanen inte har godkänts i behörig ordning eller till sitt innehåll strider mot lag eller någon annan författning eller mot bolagsordningen,
2. det enligt 2 § finns hinder mot att bolaget genomför en gränsöverskridande ombildning,
3. ombildningen genomförs för otillbörliga eller bedrägliga ändamål som leder till att unionsrätten eller nationell rätt undgås eller kringgås eller som syftar till detta, eller för brottsliga ändamål, eller
4. ombildningen förutsätter ett förfarande enligt lagen (2008:9) om arbetstagares medverkan vid gränsöverskridande fusioner, delningar och ombildningar, men något sådant förfarande inte har inletts.¹²⁴

Bolag som har bristande ekonomi på grund av konkurs, företagsrekonstruktion eller likvidation får inte genomföra en gränsöverskridande ombildning.¹²⁵ Föreligger inga hinder enligt ovan ska Bolagsverket kalla bolagets borgenärer.¹²⁶ Om ingen av borgenärerna motsätter sig ansökan ska Bolagsverket ge bolaget tillstånd att verkställa ombildningsplanen.¹²⁷

Bolagsverket kan även överlämna ärendet om tillstånd att verkställa en ombildningsplan till domstolen. Domstolen ska avslå ansökan om borgenären presenterar trovärdiga uppgifter om att ombildningen medför fara för att hans eller hennes fordran inte ska bli betald och att ingen betryggande säkerhet har lämnats för fordran, och bolaget inte lyckas motbevisa detta. Avslås inte ansökan ska domstolen lämna tillstånd att verkställa ombildningsplanen.¹²⁸

När bolaget har fått tillstånd att verkställa ombildningsplanen ska Bolagsverket utfärda ett intyg om att den del av förfarandet som regleras av svensk lag har genomförts på föreskrivet sätt (detta utgör ombildningsintyget).¹²⁹ Bolaget ska sedan ge in en kopia av ombildningsplanen till den behöriga myndigheten i den stat där bolaget ska ha sitt säte. När myndigheten har underrättats

¹²² 24 a kap. 38 § ABL.

¹²³ 24 a kap. 22 § ABL.

¹²⁴ 24 a kap. 23 § ABL.

¹²⁵ 24 a kap. 2 § ABL.

¹²⁶ 24 a kap. 25 § ABL.

¹²⁷ 24 a kap. 26 § ABL.

¹²⁸ 24 a kap. 27 § ABL.

¹²⁹ 24 a kap. 28 § ABL.

ska Bolagsverket föra in uppgifterna om ombildningen samt datum för registreringen i aktiebolagsregistret.¹³⁰

Rättsverkningarna av ombildningen uppkommer vid den tidpunkt som har fastställts i den medlemsstat där bolaget efter ombildningen ska ha sin hemvist. Om bolaget ska ha sin hemvist i Sverige, uppkommer rättsverkningarna vid den tidpunkt då ombildningen registreras i aktiebolagsregistret. Ombildningen får följande rättsverkningar:

1. Det ombildade bolaget får sitt registrerade säte i en annan medlemsstat och får en ändrad rättslig form enligt lagstiftningen i den staten.
2. Bolagets tillgångar och skulder övergår till att vara det ombildade bolagets tillgångar och skulder.
3. Aktieägare i bolaget fortsätter att vara aktieägare i det ombildade bolaget, om de inte utnyttjar sin rätt enligt 34 § till inlösen.
4. Bolagets rättigheter och skyldigheter som härrör från anställningsavtal eller anställningsförhållanden och som finns vid den tidpunkt då den gränsöverskridande ombildningen får verkan övergår till att vara det ombildade bolagets rättigheter och skyldigheter.¹³¹

4.2 Skattemässiga justeringar i ljuset av 24 a kap. ABL

Grundat på direktiv 2019/2121 och de förändringar som de föranledde i ABL såg regeringen, bland annat, över de skattemässiga bestämmelserna som aktualiseras vid en gränsöverskridande ombildning.¹³² Ändringarna skedde utifrån utgångspunkten att de inte skulle försvåra för bolag att omstrukturera sin verksamhet samtidigt som särskilda avväganden var tvungna att göras gällande orealiserade värden som lämnade den svenska beskattningsfären.¹³³ Lagen träder i kraft den 1 januari 2024.¹³⁴

Om ett bolag flyttar sitt registrerade säte till en annan medlemsstat blir bolaget en utländsk juridisk person och således begränsat skatteskyldig i Sverige. Propositionen utgick från att det kunde skapa tre situationer som fick olika skattemässiga utfall. Den första situationen var att bolaget endast bedrev verksamhet i Sverige vilket gör att verksamheten kommer att utgöra ett fast driftställe

¹³⁰ 24 a kap. 29 § ABL.

¹³¹ 24 a kap. 32 § ABL.

¹³² Prop. 2023/24:15 s. 17.

¹³³ Prop. 2023/24:15 s. 19.

¹³⁴ Skatteutskottets betänkande 2023/24:SkU5.

i Sverige efter ombildningen. Inkomster från det fasta driftstället kommer i detta fall fortsatt att beskattas i Sverige.¹³⁵

Bedrivs verksamhet i både Sverige och i en annan medlemsstat upphör skattskyldigheten för den utländska verksamheten efter ombildningen medan resultatet för den svenska verksamheten är den samma som i typfall 1. Det tredje typfallet var att verksamheten endast bedrivs i en annan medlemsstat och i detta fall upphör skattskyldigheten helt i Sverige.¹³⁶

När en gränsöverskridande ombildning sker till eller från Sverige ansågs inte begränsningar av avdragsrätten för tidigare års underskott vara tillämpligt då det inte innebar någon verksamhetsavyttring mellan bolag. Någon begränsning likt den som finns för fusioner och fissioner, verksamhetsavyttringar och partiella fissioner behövdes därför inte införas.¹³⁷ Även de utgifter som ett bolag har i samband med överförandet av sitt registrerade säte ingår i avdragsrätten.¹³⁸

I typfall två och tre innebär den gränsöverskridande ombildningen att Sverige förlorar beskattningsrätt för den verksamhet som bedrivs utanför Sverige. När Sverige helt eller delvis förlorar beskattningsrätten kan det bli aktuellt med uttagsbeskattning. Regeringen ansåg att bedömningen var i enlighet med direktiv 2016/1164 artikel 5.1 c som föreskrev att utflyttningsbeskattning ska ske när en skattskyldig överför sin skatterättsliga hemvist till en annan medlemsstat eller till ett tredjeland utan att ha tillgångarna knutna till ett fast driftställe i den första medlemsstaten.¹³⁹

Anstånd med att betala uttagsbeskattning utvidgades till att omfatta överförning av registrerade säte till en annan stat inom EES.¹⁴⁰

Regeringen valde att inte utvidga möjligheterna till fiktiv avräkning till att omfatta gränsöverskridande ombildningar. Tre remissinstanser ställde sig negativa till förslaget och påpekade att det fanns en risk för en dubbelbeskattning.¹⁴¹ FAR skrev i sitt remissyttrande att vid en gränsöverskridande ombildning som innebär att ett fast driftställe lämnar Sveriges beskattningsfär kommer det att ske en uttagsbeskattning. Skulle bolaget efter ombildningen önska att sälja tillgångarna i det fasta driftstället finns det en risk för dubbelbeskattning eftersom anskaffningsvärdet på tillgångarna är detsamma som före ombildningen. Värdeökningen kan alltså först beskattas i Sverige för att

¹³⁵ Prop. 2023/24:15 s. 32 f.

¹³⁶ Prop. 2023/24:15 s. 33 f.

¹³⁷ Prop. 2023/24:15 s. 36 f.

¹³⁸ Prop. 2023/24:15 s. 37.

¹³⁹ Prop. 2023/24:15 s. 39; jfr direktiv 2016/1164 art. 5.1 c.

¹⁴⁰ Prop. 2023/24:15 s. 46 f.

¹⁴¹ Prop. 2023/24:15 s. 43.

sedan återigen beskattas i den andra medlemsstaten. FAR ansåg att förslaget skulle innebära ett nytt hinder för den inre marknaden, att det behövdes göra en bättre utredning kring varför fiktiv avräkning inte tilläts samt att möjligheten till anstånd med betalning av uttagsbeskattningen inte var tillräckligt för att undanröja hindret för den inre marknadens funktion.¹⁴²

Regeringen påpekade i sitt yttrande att det i fusionsdirektivet inte finns något krav på att fiktiv avräkning ska tillämpas vid en gränsöverskridande ombildning. I direktivet återfinns reglering för flytt av säte för europabolag men även här tilläts inte fiktiv avräkning. Eftersom anstånd med uttagsbeskattning föreslog att tillåtas ansågs inte fiktiv avräkning vara nödvändigt. Någon större översyn av risken för dubbelbeskattning vid gränsöverskridande transaktioner tyckte regeringen föll utanför lagstiftningsprojektet.¹⁴³

Skatteflyktsregler och bestämmelser mot missbruk begränsar i vilken mån olika skatterättsliga förfaranden får genomföras. För att se hur detta förhåller sig till regleringen av gränsöverskridande ombildningar kommer en genomgång av dessa begränsningar att ske i följande kapitel.

¹⁴² FAR (2023).

¹⁴³ Prop. 2023/24:15 s 44 f.

5 EU-rättslig reglering av skatteflykt

5.1 Skatteflyktsdirektivet (ATAD I och ATAD II)

Direktiv 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknads funktion (ATAD I) antogs för att säkerställa att beskattning inom EU sker i medlemsstaten där vinsten och mervärdet skapats. Direktivet togs fram mot bakgrund av OECD:s initiativ mot erodering av skattebasen och flyttning av vinster (BEPS).¹⁴⁴ Implementeringen av BEPS skede genom ett direktiv för att säkerställa en rättvis, effektiv, konsekvent och samordnad beskattning inom unionen.¹⁴⁵ För att minska eventuella hinder på den inre marknaden syftade ATAD I direktivet även till att motverka dubbelbeskattning.¹⁴⁶ Direktivet är utformat som ett minimidirektiv.¹⁴⁷

Direktivets bestämmelser är allmänt hållna för att säkerställa att de passade in i respektive stats bolagsskattesystem.¹⁴⁸ Eftersom reglerna avser subjekt som omfattas av bolagsbeskattning gäller regleringen för fasta driftställen och fasta driftställen tillhörande subjekt som är skattemässigt hemmahörande i tredje land.¹⁴⁹

Om tillgångar flyttas från ett huvudkontor till ett fast driftställe i en annan stat och vice versa föreskriver direktivet att en utflyttningsbeskattning ska ske. Samma gäller för överföring av näringsverksamhet eller skatterättslig hemvist med undantag för sådana tillgångar som fortsatt har verkligt samband med ett fast driftställe i den första medlemsstaten.¹⁵⁰ Den skatteskyldige har i båda dessa situationer rätt att få anstånd med betalningen av utflyttningskatten om överföringen sker till ett land som är part i EES-avtalet. Den skatteskyldige ska i dessa fall betala skatten i delbetalningar under fem år.¹⁵¹

Genom ATAD I infördes en allmän regel mot missbruk, även kallad General Anti-Avoidance Rule (GAAR) eller missbruksregeln. Artikeln har följande ordalydelse:

”1. Vid beräkningen av det skattepliktiga underlaget för bolagsskatt ska en medlemsstat inte ta hänsyn till ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang som har införts med det huvudsakliga syftet eller ett av de huvudsakliga syftena att få en skattefördel som motverkar målet eller syftet med tillämplig skatterätt och som inte är genuina med beaktande av alla

¹⁴⁴ Direktiv 2016/1164 skäl 1.

¹⁴⁵ Direktiv 2016/1164 skäl 2.

¹⁴⁶ Direktiv 2016/1164 skäl 5.

¹⁴⁷ Direktiv 2016/1164 art. 3.

¹⁴⁸ Direktiv 2016/1164 skäl 3.

¹⁴⁹ Direktiv 2016/1164 art. 1 & skäl 4.

¹⁵⁰ Direktiv 2016/1164 art. 5.1.

¹⁵¹ Direktiv 2016/1164 art. 5.2.

relevanta fakta och omständigheter. Ett arrangemang kan bestå av mer än ett steg eller av mer än en del.

2. Vid tillämpning av punkt 1 ska ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang betraktas som icke-genuina i den utsträckning som de inte har införts av giltiga kommersiella skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten.

3. Om ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang inte ska tas hänsyn till i enlighet med punkt 1 ska det skattepliktiga underlaget beräknas i enlighet med nationell rätt.”¹⁵²

Regeln fick en allmän utformning för att kunna användas på nuvarande och framtida skatteplaneringssystem. Hade regeln varit för specifik hade den riskerat att inte hinna justeras i den takt som nya planeringssystem upptäcks. I förslaget till direktivet angavs att regeln skulle återspegla de av EU-domstolen framtagna testerna för om ett arrangemang är konstlat.¹⁵³

Vad som avses med arrangemang definieras inte i någon artikel eller i skälen till direktivet. Det anges endast i skälen att medlemsstaterna, när de bedömer om ett arrangemang ska ses som icke genuint, kan betrakta alla giltiga ekonomiska skäl, inbegripet finansiell verksamhet.¹⁵⁴

Ett arrangemang kan enligt ordalydelsen bestå av ett eller flera steg vilket bör kunna medföra att om ett arrangemang eller del därav inte är genuint kan det underkännas utan att resterande transaktionskedja behöver beaktas.¹⁵⁵

Anses förfarandet vara ett arrangemang måste syftet av arrangemanget bedömas. Även arrangemangets genuinitet ska bedömas. Hur bedömningen ska göras har till synes lämnats utanför direktivet. Då rekvisiten är kumulativa och punkten 1 första meningen avslutas ”med beaktande av alla relevanta fakta och omständigheter” bör det enligt Croneberg göras en objektiv bedömning.¹⁵⁶ Artikel 1 hänvisar även till syftet med tillämplig lagstiftning vilket innebär att det ska bedömas mot bakgrund av syftet med den nationella lagstiftningen. Även hur detta ska bedömas saknas det vägledning kring i ingressen till direktivet eller i någon av artiklarna. I kombination med att det inte framgår vilken lagstiftning som avses blir det svårt att identifiera direktivets lägsta nivå.¹⁵⁷

Den sista delen av prövningen om GAAR är tillämplig är arrangemangets genuinitet. Prövningen har i doktrinen beskrivits som en ventil för att säkerställa att arrangemang som är grundade på godtagbara kommersiella skäl inte

¹⁵² Direktiv 2016/1164 art. 6.

¹⁵³ Europeiska kommissionen (2016), s. 9.

¹⁵⁴ Direktiv 2016/1164 skäl 11.

¹⁵⁵ Jfr Croneberg (2021) s. 326.

¹⁵⁶ Croneberg (2021) s. 327.

¹⁵⁷ Jfr Croneberg (2021) s. 330.

ska omfattas av artikeln.¹⁵⁸ Medlemsstaterna kan i denna bedömning beakta alla giltiga ekonomiska skäl, inbegripet finansiell verksamhet enligt ingressen till direktivet.¹⁵⁹

Ska hänsyn inte tas till arrangemanget ska det skattepliktiga underlaget beräknas i enlighet med nationell rätt. Vad som ska ersätta arrangemanget anges inte vilket ger rättstillämparen stora befogenheter att fylla ut tomrummet.¹⁶⁰

Då direktivet är ett minimidirektiv får medlemsstaterna anta en nationell allmän missbruksbestämmelse som är mer omfattande för att säkerställa en högre skyddsnivå för inhemska bolagsskattebasen.¹⁶¹ Tillämpningen av bestämmelsen får inte skilja mellan nationella och gränsöverskridande situationer.¹⁶² Precis som det tidigare har redogjorts för, får inte tillämpningen strida mot någon av friheterna i FEU eller FEUF (se kapitel 2).

Genom rådets direktiv 2017/952 av den 29 maj 2017 om ändring av direktiv 2016/1164 vad gäller hybrida mismatchningar med tredjeländer (ATAD II) genomfördes vissa ändringar av ATAD I. Förändringarna fokuserade på hybrida mismatchningar som uppstår med tredje länder i enlighet med en av OECD framtagna rapport.¹⁶³ ATAD II innebär ingen förändring av GAAR.

Eftersom GAAR ska återspegla det av EU-domstolen framtagna testerna för om ett arrangemang är konstlat består nästa avsnitt av en genomgång av EU-domstolens praxis kring missbruksprincipen.

5.2 EU-domstolens bedömning av missbruk

Starten på missbruksprincipen var *C-33/74 van Binsbergen* där EU-domstolen gav medlemsstaterna en rätt att införa bestämmelser som förhindrade att en fördragsfrihet utnyttjas för att undkomma nationella regler.¹⁶⁴ I efterkommande avgöranden klargjordes att fördragsfriheterna inte fick utnyttjas för att kringgå nationell rätt. Medlemsstaterna gavs genom detta möjligheter att underkänna förfarande om åtgärden var välavvägd och proportionerlig.¹⁶⁵

¹⁵⁸ Croneberg (2021) s. 330 f.

¹⁵⁹ Direktiv 2016/1164 skäl 11.

¹⁶⁰ Jfr Croneberg (2021) s. 331.

¹⁶¹ Direktiv 2016/1164 art. 3.

¹⁶² Direktiv 2016/1164 skäl 11.

¹⁶³ Direktiv 2017/952 skäl 5.

¹⁶⁴ *C-33/74 van Binsbergen* p. 13; Jfr Croneberg (2021) s. 336; jfr Kristoffersson (2018) s. 70.

¹⁶⁵ Croneberg (2021) s. 336 f. och där angiven praxis – *C-115/78 Knoors* p. 25, *C-81/87 Daily Mail* p. 23–25, *C-229/83 Leclerc mot Au blé vert* p. 27, *C-148/91 Veronica* p. 43, *C-212/97 Centros*.

I C-110/99 *Emsland-Stärke*, som gällde tolkning av en förordning,¹⁶⁶ ställdes två bedömningar upp för att avgöra om förfarandet utgjorde missbruk. Den första delen av bedömningen tog sikte på syftet med bestämmelsen där det skulle objektivt framgå att målsättningen med gemenskapsbestämmelsen inte hade uppnåtts även om rekvisiten i villkoret formellt hade fullgjorts. Den andra bedömningen tog sikte på, den subjektiva faktorn, avsikten. Detta innebar att agerande skulle ha vidtagits för att vidhålla en förmån som följde av gemenskapsbestämmelserna. För ett gränsöverskridande förfarande kunde det bland annat bevisas genom att visa att parterna hade agerat i samförstånd.¹⁶⁷ Om ett missbruk ansågs föreligga hade den enskilde aldrig haft någon rätt till den rättighet eller fördel som följer av unionsrätten. Missbruksprincipens applikation innebar således inte någon sanktion.¹⁶⁸

Målet C-255/02 *Halifax* rörde tolkning av ett direktiv gällande mervärdeskatt.¹⁶⁹ I avgörandet användes det objektiva och subjektiva prövningsmomentet från *Emsland-Stärke*. Av domen framgick det att för att det skulle röra sig om missbruk på medvärdeskatteområdet skulle den skatteskyldige ha uppfyllt de formella kraven i bestämmelsen men uppnått en skattefördel som strider mot bestämmelsen syfte. Utifrån objektiva omständigheter skulle det även synas att de ifrågavarande transaktionernas huvudsakliga syfte hade varit att uppnå en skattefördel.¹⁷⁰ Förfarandet var även tvunget att utifrån aktörernas rättsliga, ekonomiska och personliga förhållanden framstå som konstruerad.¹⁷¹ Uppfylldes rekvisiten var förfarandet att betrakta som missbruk och då skulle skattemyndigheten omdefiniera förfarandet.¹⁷² I *Halifax* stred det mot principen om skatteneutralitet och därmed mot syftet med avdragssystemet att göra avdrag för all ingående mervärdeskatt när det inte fanns någon transaktion i samband med bolagets normala affärsverksamhet som medförde en rätt att få göra avdrag eller del av den.¹⁷³

I C-196/04 *Cadbury Schwepps* prövades Förenade kungarikets CFC-lagstiftning. CFC bolag i Storbritannien innefattade ett utländskt bolag som till mer än 50 procent ägs av ett i Storbritannien hemmahörande bolaget. Lagstiftningen var tillämplig när CFC-bolaget beskattas med "en lägre beskattningsnivå" i sin hemviststat än i Förenade kungariket. Om CFC-lagstiftningen var tillämplig skulle vinsten i CFC bolaget hänföras till det i Storbritannien

¹⁶⁶ Förordningen var kommissionens förordning (EEG) nr 568/85 av den 4 mars 1985. Se C-110/99 *Emsland-Stärke* p. 1.

¹⁶⁷ C-110/99 *Emsland-Stärke* p. 52-53.

¹⁶⁸ C-158/08 *Pometon* p. 28; jfr Croneberg (2021) s. 338.

¹⁶⁹ Målet gällde direktiv 77/388/ EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter. Se C-255/02 *Halifax* p. 1.

¹⁷⁰ C-255/02 *Halifax* p. 74 & 85.

¹⁷¹ Croneberg (2021) s. 340.

¹⁷² C-255/02 *Halifax* p. 93-98.

¹⁷³ C-255/02 *Halifax* p. 80; jfr Kristoffersson (2018) s. 71.

hemmahörande bolaget dock med rätt till avräkning för den skatt som CFC-bolaget hade erlagt i sin hemviststat. Enligt den hänskjutande domstolen etablerade bolaget ett dotterbolag på Irland uteslutande för att vinster från den interna finansieringsverksamheten skulle beskattas mindre och således kunde CFC lagstiftningen tillämpas.¹⁷⁴

EU-domstolen började med att konstatera att avsikten att ta del av en förmånligare skattelagstiftning inte innebar att fördragsbestämmelserna inte kunde åberopas eller att förfarandet utgjorde ett missbruk av etableringsfriheten.¹⁷⁵

Därefter prövades om etableringsfriheten i artiklarna 49 och 50 FEUF utgjorde ett hinder mot CFC-lagstiftning. Lagstiftningen innebar en negativ särbehandling som skapade en skattemässig nackdel.¹⁷⁶ EU-domstolen klargjorde i rättsfallet att en inskränkning av etableringsfriheten kan vara motiverad om den avser konstlade upplägg som görs i syfte att kringgå nationell lagstiftning i medlemsstaten men att det inte kan presumeras vid en sekundär etablering.¹⁷⁷ För att omfattas av etableringsfriheten förutsattes att bolaget faktiskt etablerade sig och bedrev faktiskt ekonomisk verksamhet, annars saknade det ekonomisk förankring. Brevlådebolag kunde alltså inte omfattas av etableringsfriheten.¹⁷⁸

Domstolen använde samma prövningsmoment för konstlade upplägg som i Emsland-Stärke och Halifax. För att utgöra ett konstlat upplägg var det tvunget att finnas ett subjektivt element i form av en avsikt att uppnå en skattemässig fördel och ett objektivt element där det av omständigheterna skulle framgå att ändamålet med etableringsfriheten inte hade uppnåtts trots att kraven formellt sett iakttogs.¹⁷⁹

CFC lagstiftningen var förenlig med etableringsfriheten om den endast omfattade rent konstlade upplägg men utformningen på Förenade kungarikets lagstiftning gjorde att även faktisk ekonomisk verksamhet omfattades. Lagstiftningen stred därav mot etableringsfriheten i art. 49 och 50 FEUF.¹⁸⁰

Cadebury Schweppes innebar, enligt Croneberg, delvis en utökning av vilka etableringar som inte erkändes av unionsrätten men även att skatteflyktsregler endast fick tillämpas om de var ändamålsenliga och proportionerligt utformade för att träffa konstlade upplägg. Även att konstlade upplägg skulle

¹⁷⁴ C-196/04 *Cadbury Schweppes* p. 6, 7, 8–11, 18.

¹⁷⁵ C-196/04 *Cadbury Schweppes* p. 34–38.

¹⁷⁶ C-196/04 *Cadbury Schweppes* p. 43–46.

¹⁷⁷ C-196/04 *Cadbury Schweppes* p. 50–51.

¹⁷⁸ C-196/04 *Cadbury Schweppes* p. 54–55.

¹⁷⁹ C-196/04 *Cadbury Schweppes* p. 64.

¹⁸⁰ C-196/04 *Cadbury Schweppes* p. 72–75.

bedömas utifrån ett objektivt och ett subjekt prövningsmoment tillkom genom domen.¹⁸¹

I C-321/05 *Kofoed* benämnde domstolen för första gången missbruksprincipen som en allmän unionsrättslig princip.¹⁸² Av senare praxis framgick det att en skatteflyktsbestämmelse alltid, oavsett om det gäller dess förenlighet med en direktivbestämmelse eller fördragsfrihet, måste var inriktad på rent konstlade upplägg.¹⁸³ EU-domstolen förtydligade även att missbruksprincipen kunde åberopas mot en skatteskyldig även om det saknades stöd för det i nationell rätt.¹⁸⁴

De förenade målen C-115/16, C-118/16, C-119/16 och C-299/16 samt de förenade målen C-116/16 och C-117/16, även kallade *Beneficial Ownership* målen, avsåg undantaget från bolagsskatt i direktiv 2003/49 (ränte- och royaltydirektivet) respektive undantag i direktiv 90/435 (moder- och dotterbolagsdirektivet) från att innehålla kupongskatt på utdelning som lämnas till enheter som är etablerade i en annan medlemsstat.¹⁸⁵

Genom domen uppstod det en viktig skillnad mellan att neka en rättighet och ålägga en skyldighet där missbruksprincipen är inriktad på det första. Att principen inte omfattade någon skyldighet möjliggjorde nämligen för dess tillämplighet utan stöd i nationell lagstiftning. Missbruksprincipens tillämplighet var därför oavhängigt implementeringen av direktivens missbruksregel.¹⁸⁶ EU-domstolen gav även i domen för första gången tydlig vägledning kring vad som utgjorde indicier för rent konstlade upplägg som möjliggjorde tillämpningen av missbruksprincipen. Även om den slutgiltiga prövningen ankom på den nationella domstolen.¹⁸⁷ Följande indicier togs upp i de två domarna:

- En bolagskoncern upprättas som inte återspeglar den ekonomiska verkligheten, har en rent formell struktur och syftar huvudsakligen i eller har som ett av sina huvudsakliga mål att uppnå en skattefordel.¹⁸⁸
- Om räntor eller utdelning helt eller nästan i sin helhet vidareförmedlas kort tid efter att de har mottagits till en enhet som inte uppfyller villkoren i respektive direktiv (ränte- och royaltydirektivet 2003/49 och moder- och dotterbolagsdirektivet 90/435).¹⁸⁹

¹⁸¹ Croneberg (2021) s. 343.

¹⁸² C-321/05 *Kofoed* p. 38.

¹⁸³ C-16/16 *Eqiom* p. 64; C-14/16 *Euro Park Service* p. 69; Jfr Croneberg (2021) s. 346.

¹⁸⁴ C-251/16 *Cussens* p. 33 och 44.

¹⁸⁵ C-115/16 N *Luxembourg* 1 m.fl. p. 27; C-116/16 T *Danmark* m.fl. p. 34.

¹⁸⁶ Jfr Croneberg (2021) s. 351 f.

¹⁸⁷ C-115/16 N *Luxembourg* 1 m.fl. p. 126; C-116/16 T *Danmark* m.fl. p. 99.

¹⁸⁸ C-115/16 N *Luxembourg* 1 m.fl. p. 127; C-116/16 T *Danmark* m.fl. p. 100.

¹⁸⁹ C-115/16 N *Luxembourg* 1 m.fl. p. 127; C-116/16 T *Danmark* m.fl. p. 101.

- Koncernen är strukturerad så att den innefattar ett transitbolag som när den uppbär räntorna eller utdelningen ska betala det vidare till ett bolag som inte uppfyller kraven i direktiven.¹⁹⁰
 - o Med transitbolag avses ett bolag som endast tar emot räntor eller utdelning och sedan för det vidare. Företaget får inte bedriva någon annan ekonomisk verksamhet. Detta bedöms utefter en helhetsbedömning där företags ledning, kostnads- och utgiftstruktur, anställda, lokaler och utrustning beaktas.¹⁹¹
- Om företaget som är inblandade i den ekonomiska transaktionen genom avtal är tvungen att överföra vinsten eller inte har någon rätt att förfoga över de räntor eller utdelningar som uppbärs.¹⁹²
- Slutligen utgjorde upprättandet av komplexa ekonomiska transaktioner och beviljandet av lån inom en och samma koncern som samfällde med antagandet av ny skattelagstiftning ett indicium.¹⁹³

Bedömningen kring om det är ett rättsmissbruk påverkades inte av existensen av ett skatteavtal.¹⁹⁴

Det ankommer på skattemyndigheten att styrka att rekvisiten för ett förfarandemissbruk föreligger. Myndigheten måste styrka att bolaget som påstås ha rätt till räntorna är ett transitbolag men de behöver inte bevisa vem som faktiskt har rätt till räntor eller utdelning.¹⁹⁵

5.2.1 Kommentar

Genom missbruksprincipen kan medlemsstaterna, utan stöd i nationell lag, förhindra att bland annat bolag utnyttjar fördragsfriheterna. Att principen inte ska ses som en sanktion innebär att det alltid äger tillämpning och ständigt står till domstolens förfogande. Att missbruksprincipen är tillämplig i svensk rätt utan att den har implementerats har fastställts genom *Scania-målet* (HFD 2013 ref. 12). Av målet framgår även att domstolen har en skyldighet att tillämpa principen om missbruk förekommer.

Att avsikten att ta del av förmånligare skattelagstiftning inte kan presumeras utgöra missbruk av etableringsfriheten påminner om rättsfallet *Polbud* inom associationsrätten där avsikten att ta del av en förmånligare bolagsreglering inte innebar att bolaget inte omfattades av etableringsfriheten. Medlemsstaterna verkar således, på båda områdena, kunna konkurrera kring vilket land

¹⁹⁰ C-115/16 N *Luxembourg I* m.fl. p. 127; C-116/16 T *Danmark* m.fl. p. 103.

¹⁹¹ C-115/16 N *Luxembourg I* m.fl. p. 127; C-116/16 T *Danmark* m.fl. p. 104.

¹⁹² C-115/16 N *Luxembourg I* m.fl. p. 127; C-116/16 T *Danmark* m.fl. p. 105.

¹⁹³ C-115/16 N *Luxembourg I* m.fl. p. 127; C-116/16 T *Danmark* m.fl. p. 106.

¹⁹⁴ C-115/16 N *Luxembourg I* m.fl. p. 127; C-116/16 T *Danmark* m.fl. p. 108.

¹⁹⁵ C-115/16 N *Luxembourg I* m.fl. p. 127; C-116/16 T *Danmark* m.fl. p. 118-119.

som har förmånligare lagstiftning. Den enhetliga synen förenklar för bolag att förutse konsekvenserna vid en omstrukturering.

Av *Cadebury Schweppes* målet framgår det att etableringsfriheten inte omfattar bolag som saknar faktiskt etablering och inte bedriver faktiskt ekonomisk verksamhet. Efter *Beneficial Ownership* målen ska upprättandet av en bolagsstruktur som inte återspeglar den ekonomiska verkligheten, har en rent formell struktur och syftar huvudsakligen till eller har som ett av sina huvudsakliga mål att uppnå en skattefördel betraktas som ett indicium på att förfarandet är konstlat. Hur detta och uttalandet i *Cadebury Schweppes* ska tolkas efter *Polbud* är enligt mig tämligen oklart. *Polbud* gällde som bekant en etablering utan någon ekonomisk förankring (se avsnitt 3.2). All verksamhet skulle efter ombildningen fortsätta att bedrivas i Polen. Ombildningen gjordes inte på grund av skattemässiga avväganden utan av bolagsrättsliga. Dessa har dock många gånger ett väldigt starkt samband. I rättsfallet blev inte EU-domstolen tillfrågade om missbruksprincipens inverkan på bedömningen men det klargjordes att den genomförda ombildningen föll inom etableringsfriheten. Någon närmare diskussion om när förfarande kunde tangeras eller utgöra missbruk saknas i domskälen. En fråga som således uppkommer är om förfarandet i *Polbud* hade kunnat utgöra missbruk om det genomfördes för att aktieägare i bolaget inte skulle vara skatteskyldiga för kupongskatt?

Av central vikt för bedömningen av missbruk är vad som utgör faktiskt ekonomisk verksamhet. I den praxis som har presenterats har detta inte närmare preciserats. Om det tolkas utifrån rättsfallet *Polbud* torde det omfatta att det registrerade sättet flyttas även om styrelsens säte eller den ort där bolagets ekonomiska verksamhet faktiskt bedrivs inte flyttas. En sådan tolkning är inte fullt i enlighet med de uttalande som har gjorts i *Cadebury Schweppes* eller *Beneficial Ownership*, speciellt gällande synen på brevlådeföretag. Om faktiskt ekonomisk verksamhet tolkas i enlighet med *Polbud* minskar möjligheterna kraftigt att beakta vissa förfarande som missbruk.

Alternativt kan etablering beaktas som faktisk ekonomisk verksamhet när det genomförs för att omfattas av fördelaktigare bolagsreglering men inte när syftet är att omfattas av fördelaktigare skattereglering. Det avgörande blir alltså syftet med etableringen. Detta alternativ urholkar delvis den utvidgningen som gjordes i *Polbud* av etableringsfriheten. Detta eftersom det kräver att omstruktureringen endast genomfördes av bolagsrättsliga skäl. Associationsrättens täta samband med skatterätten torde i detta fall våla påtagliga bevissvårigheter.

Den senare tolkningen hade enligt mig gett ett orimligt resultat särskilt med beaktande av direktiv 2019/2121 som skapat ett tydligt regelverk för hur en gränsöverskridande ombildning ska gå till. I direktivet saknas det något krav

på ekonomisk verksamhet och dess utformning efter ombildningen. Det torde fortfarande finnas en risk för att en gränsöverskridande ombildning träffas av missbruksprincipen för att upplägget anses konstlat. Med beaktande av *Polbuds* avsaknad av krav på det ombildade bolagets ekonomiska verksamhet borde detta utrymme dock ha minskat.

En grund som rättfärdigar inskränkningar i etableringsfriheten är upprätthållandet av den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten. För att undersöka om denna grund kan aktualiseras kommer EU-domstolens praxis på området att redovisas i nästa avsnitt.

5.3 Upprätthållandet av den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten

Rättsfallet C-446/03 *Marks and Spencer* gällde de brittiska koncernavdragsreglerna där förluster i dotterbolag i andra medlemsstater inte fick dras av hos moderbolaget i Storbritannien. Lagstiftningen utgjorde en inskränkning av etableringsfriheten men kunde rättfärdigas. Om förlusterna från dotterbolaget hade tillåtits skulle det nämligen, enligt EU-domstolen, resultera i att symmetrin bröts eftersom dotterbolagets vinster inte beskattades i Storbritannien. Vidare hade bolagen haft en möjlighet att välja var de skulle beskattas vilket skulle äventyra fördelningen av beskattningsrätten.¹⁹⁶

Gällande förluster som inte gick att utnyttja i dotterföretagets hemviststat var åtgärderna för långtgående och gick utöver vad som var nödvändigt för att uppnå målet. Dessa förluster fick alltså inte nekas utan var avdragsgilla.¹⁹⁷

I C-231/05 *Oy AA* avsåg ett finskt bolag att ge ett koncernbidrag till bolaget AA Ltd med säte i en annan medlemsstat som indirekt ägde 100 procent av Oy AA. Enligt de finska reglerna var koncernbidraget endast avdragsgillt om givaren och mottagaren av det var finska bolag.¹⁹⁸ Av rättsfallet klargjordes det att den välavvägda beskattningen inte per automatik rättfärdigade innehållandet av skattemässiga fördelar. Den kunde dock åberopas som grund för att förebygga agerande som äventyrade medlemsstaternas rätt att beskatta verksamhet inom dess territorium. Ett avdragsgillt koncernbidrag skulle i detta fall kunna utnyttjas för att välja i vilken stat bolaget önskade att beskatta sin vinst.¹⁹⁹

I C-414/06 *Lidl Belgium* motiverade upprätthållandet av fördelningen av beskattningsrätten, att förluster från ett fast driftställe beläget i en annan

¹⁹⁶ C-446/03 *Mark and Spencer* p. 35, 43, 45, 46.

¹⁹⁷ C-446/03 *Mark and Spencer* p. 55-56.

¹⁹⁸ C-231/05 *Oy AA* p. 11-16.

¹⁹⁹ C-231/05 *Oy AA* p. 53-59.

medlemsstat inte fick dras av i bolagets medlemsstat. Detta då medlemsstaten där det fasta driftstället hörde hade beskattningsrätt för inkomsterna eftersom det säkerställde symmetrin. Bestämmelsen i målet följde delvis av ett skatteavtal mellan de båda medlemsstaterna.²⁰⁰

C-388/14 *Timac Agro Deutschland* rörde överföringen av ett fast driftställe i Österrike från ett tyskt bolag till ett österrikiskt, tillhörande samma koncern, mot vederlag. Frågan i det nationella målet gällde hur underskottet i det fasta driftstället skulle behandlas.²⁰¹ Gällande upprätthållandet av den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten uttalade EU-domstolen att en medlemsstat hade rätt att återföra ett underskott som tidigare hade dragits av om staten inte hade utövat någon beskattningsrätt på inkomsterna. Åtgärden säkerställde symmetrin mellan rätten att beskatta inkomst och möjligheten att dra av underskott, och därav den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten.²⁰² Domstolen skrev även att det fanns en koppling mellan förhindrandet av skatteflykt och målsättningarna att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.²⁰³

Med detta kapitel avslutas genomgången av den EU-rättsliga regleringen. Nästkommande kapitel ska i stället beröra relevant svensk reglering.

²⁰⁰ C-414/06, *Lidl Belgium* p. 33.

²⁰¹ C-388/14, *Timac Agro Deutschland* p. 9-10.

²⁰² C-388/14, *Timac Agro Deutschland* p. 37-38.

²⁰³ C-388/14, *Timac Agro Deutschland* p. 47.

6 Skatteavtal

I Sverige avses med skatteavtal ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning på inkomst och, i förekommande fall, på förmögenhet som ingåtts av Sverige med en annan stat eller utländsk jurisdiktion, om inte annat anges eller framgår av sammanhanget.²⁰⁴ Skatteavtalen måste inkorporeras i svensk rätt för att vara tillämpliga.²⁰⁵ De svenska skatteavtalen följer i huvudsak OECD:s modellavtal. Att så är fallet framgår delvis av strukturen på de svenska skatteavtalen men även av propositionen till lagen när nya avtal införlivas i svensk rätt.²⁰⁶ För att lättare kunna dra allmänna slutsatser om gällande rätt i Sverige kommer därför OECD:s modellavtal att beröras och inte ett specifikt skatteavtal som Sverige har ingått i (jfr avsnitt 1.4).

I avsaknad av enhetliga och harmoniserade bestämmelser har medlemsstaterna befogenhet att ingå skatteavtal för att bestämma kriterierna för beskattning av inkomst och förmögenhet i syfte att undanröja dubbelbeskattning. Även om det står medlemsstaterna fritt att fördela beskattningsrätten får inte tillämpningen resultera i att principerna om fri rörlighet i FEU åsidosätts.²⁰⁷ EU-domstolen har även fastslagit att ett skatteavtal ska beaktas vid bedömningen av skattelagstiftningens förenlighet med gemenskapsrätten. I samband med detta uttalade domstolen att skatteavtalet skulle beaktas för att se om det förelåg en diskriminering. Detta har av Cejje tolkats som att skatteavtalet kan medföra att en restriktion av friheterna i FEU inte föreligger. Rättsläget ger dock ingen större vägledning kring om den bakomliggande regeln i denna situation måste tas bort.²⁰⁸ Om det dock föreligger ett missbruk kan ett skatteavtal inte ha en neutraliserande effekt (se avsnitt 5.2).²⁰⁹

När ett skatteavtal tolkas av en svensk myndighet och domstol ska i första hand avtalsparternas gemensamma avsikt vara avgörande vilket fastställas i enlighet med de metoder och medel som anvisas i artiklarna 31–33 i Wienkonventionen om traktaträtten.²¹⁰ OECD:s modellavtal och kommentarerna till detta är av särskild betydelse.²¹¹ Synen på modellavtalet och kommentarerna verkar till synes delas av EU-domstolen.²¹²

²⁰⁴ 2 kap. 35 § IL.

²⁰⁵ 8 kap. 3 och 5 §§ Regeringsformen (1974:152).

²⁰⁶ Jfr Dahlberg (2000) s 89.

²⁰⁷ C-385/00, *de Groot* p. 93–94; C-527/06, *Renneberg* p. 48, 50-51; C-168/11, *Beker*, p. 32-34; C-303/12, *Imfeld och Garcet*, p. 42 och där angiven rättspraxis.

²⁰⁸ C-265/04 *Bouanich* p. 48-56; jfr Cejje (2010) s. 283 f.

²⁰⁹ C-115/16 *N Luxembourg* 1 m.fl. p. 135-136; C-116/16 T Danmark m.fl. p. 108.

²¹⁰ Jfr SÖ 1975:1.

²¹¹ HFD 2016 ref. 25; HFD 2016 ref. 57.

²¹² Cejje (2010) s. 227 f. och där hänvisningar till C-336-96 *Gilly*, C-513/03 *van Hilten* och C-474/04 *N*.

I modellavtalets artikel 10 behandlas vilken stat som får ta ut kupongskatt (även kallat källskatt). Enligt första punkten får staten där mottagaren av utdelningen har hemvist beskatta beloppet. Enligt andra punkten får även staten där företaget är hemmahörande ålägga företaget att betala en kupongskatt för utdelningen. Beloppet är begränsat till antingen 15% eller till 5% av utdelningens bruttobelopp om den utdelningsberättigade är ett bolag som direkt behärskar minst 25 procent av det utdelande bolagets kapital under en 365-dagarsperiod som inbegriper utdelningsdagen.²¹³

Enligt kommentarerna till avtalet finns det ingen skyldighet för staten att avstå från beskattningsrätt eller att använda den lägre skattesatsen om betalningen sker till en agent eller en företrädare som inte är den verkliga innehavaren. Ett sådant förfarande ses nämligen inte som förenlig med modellavtalets mål och syfte.²¹⁴ Det utmärkande för ett sådant förfarande är att mottagaren av utdelningen genom avtal eller liknande juridiska skyldigheter inte har en rätt att fullt ut åtnjuta utdelningen. OECD anser att detta bör kunna bevisas genom att titta på relevanta juridiska dokument eller annan fakta som klart visar att mottagaren inte fritt kan åtnjuta utdelningen.²¹⁵ Vidare ska inte tolkningen av vem som utgör den faktiska mottagaren förhindra tillämpningen av andra bestämmelser som åsyftar att förhindra treaty shopping eller andra former av missbruk.²¹⁶

Om det innehav som ger upphov till utdelningen är beläget i ett fast driftställe i en av de avtalsslutande staterna ska, enligt modellavtalet, inte någon kupongskatt tas ut. I ett sådant fall ska i stället artikel 7, beskattning av företagsvinster, tillämpas.²¹⁷ OECD hyste inga farhågor kring uppkomsten av upplägg där andelar överfördes till ett fast driftställe då sådant agerande antogs bli träffat av åtgärderna mot missbruk i artikel 29 (framför allt punkt 8). Förfarandet ansågs även strida mot principerna i artikel 1.²¹⁸ Artikel 29.8 innebär att om den stat där det fasta driftstället var beläget i, inte beskattade driftstället med en viss procentsats behövde inte företaget ges någon av de skattefördelar som följde av skatteavtalet.²¹⁹ I de svenska skatteavtalen har generellt inte denna punkt använts.²²⁰

I artikel 13 fördelas beskattningsrätten av vissa kapitalvinster. I punkten två regleras fördelningen vid överlåtelse av egendom i fast driftställe eller att hela det fasta driftstället överläts. Sådana överlåtelser får beskattas i staten vilket

²¹³ OECD modellavtal (2017) art 10 p. 2 a och 2 b.

²¹⁴ OECD:s kommentar till modellavtal (2017) till art. 10 p. 12.3.

²¹⁵ OECD:s kommentar till modellavtal (2017) till art. 10 p. 12.4.

²¹⁶ OECD:s kommentar till modellavtal (2017) till art. 10 p. 12.5.

²¹⁷ OECD modellavtal (2017) art 10.

²¹⁸ OECD kommentar till modellavtal (2017) art. 10 p. 32.

²¹⁹ OECD modellavtal (2017) art. 29.8.

²²⁰ Prop. 2017/18:61 s. 14.

det fasta driftstället är beläget.²²¹ Om hela företaget överläts gäller artikeln endast för överlåtelsen av det fasta driftstället.²²² OECD har inte uttalat hur överlåtelse av egendom från ett fast driftställe till ett annat ska bedömas, utan nöjer sig med att konstatera att artikeln inte hindrar att beskattning uppstår i någon av staterna.²²³

Artikel 29 har titeln ”Entitlement to benefits” och avser att komma åt missbruk av skatteavtalen.²²⁴ I punkterna 1-7 finns Limitation-on-benefits (LOB) regler vilket ställer upp villkor för vilka som kan få ta del av förmånerna enligt avtalet. Punkt 8 har berörts tidigare och gäller utdelning från fasta driftställen. I punkt 9 finns Principal Purpose Test (PPT). Regeln är allmänt formulerad innebärande att förmånen ska nekas om ett av de huvudsakliga syftena för någon av parterna objektivt sett varit att, direkt eller indirekt, uppnå avtalsförmåner. Det måste även ha varit oförenligt med avtalets ändamål eller syfte att under förhållandena ge en avtalsförmån.²²⁵ I de svenska skatteavtalen är det framför allt denna punkt som används och därför kommer LOB punkterna inte att beröras närmare. Bedömningen av PPT-regeln påminner även om den bedömning som ska göras enligt lagen mot skatteflykt.²²⁶

Genom att införa PPT-bestämmelsen i skatteavtalen kan de avtalande staterna behandla eventuellt missbruk och neka en förmån som annars skulle tillkomma enligt avtalet. Det krävs inte något annat stöd i nationell lagstiftning.²²⁷ Formuleringen av bestämmelsen är allmänt hållen för att kunna möjliggöra en mer omfattande användning. Att direkta och indirekta avtalsförmåner omfattas gör att även transaktioner utförda av andra kan läggas till grund för bedömningen.²²⁸

Begreppet förmåner i skatteavtalen innefattar samtliga avtal, arrangemang, planer, förmåner, transaktioner eller serie av transaktioner oberoende av dess juridiska giltighet. De omfattar särskilt agerande som berör inkomster och fastigheter.²²⁹

När syftet avgörs ska hänsyn tas till samtliga omständigheter. Efter en objektiv analys, av samtliga omständigheter, ska det framstå som skäligt att ett av de huvudsakliga syftena var att uppnå en avtalsförmån. Skälet behöver alltså inte enskilt ha motiverat hela förfarandet. Vid beaktandet av

²²¹ OECD modellavtal (2017) art. 13.2.

²²² OECD kommentar till modellavtal (2017) art. 13 p. 25.

²²³ OECD kommentar till modellavtal (2017) art. 13 p. 10.

²²⁴ OECD:s modellavtal art. 29.

²²⁵ Jfr OECD kommentar till modellavtal (2017) art. 29 p. 170.

²²⁶ Prop. 2017/18:61 s. 14.

²²⁷ Jfr OECD kommentar till modellavtal (2017) art. 29 p. 169.

²²⁸ OECD kommentar till modellavtal (2017) art. 29 p. 176.

²²⁹ OECD kommentar till modellavtal (2017) art. 29 p. 177.

omständigheterna ses det inte som tillräckligt att konsekvenserna av förfarandet var att en skatteförmån uppnåddes.²³⁰

6.1 Kommentar

Det är tydligt av modellavtalet att ett förfarande omfattas av PPT om ett av de huvudsakliga syftena varit att, direkt eller indirekt, uppnå avtalsförmåner samt att det är oförenligt med avtalets ändamål eller syfte. Det ges dessvärre ingen närmare vägledning kring hur syftet att uppnå en avtalsförmån ska balanseras mot andra intressen. Eller för den delen vad som är legitima intressen. Detta gör att det uppstår en bedömningsproblematik när två intressen har motiverat ett förfarande. Pondera att en gränsöverskridande ombildning genomförs dels för att delägare i ett tredje land inte ska vara skatteskyldig för kupongskatt dels för att omfattas av en mer förmånlig bolagsreglering. En förvirring uppstår då kring hur det ska bedömas. Utgör endast detta skälen för bolagets beslut att genomföra en omstrukturering finns det en stor risk att förfarandet omfattas av PPT eftersom det endast fanns två skäl för ombildningen. Även om bolaget hävdar att endast bolagsregleringen i det andra landet utgjorde syftet bakom förfarandet finns det ett sådant tätt sammanhang mellan bolagsstrukturen och beskattningsekvenserna att det antagligen inte endast kan ses som en konsekvens. Grundat enskilt på OECD:s kommentarer finns det en påtaglig risk att en avtalsförmån inte beviljats.

Skatteavtal utgör både ett folkrättsligt avtal och intern rätt i länder som likt Sverige har ett dualistiskt förhållningssätt. Eftersom det utgör intern rätt måste den tillämpas EU-konformt. Att skatteavtalen måste beaktas vid en bedömning av den nationella rättens förenlighet med gemenskapsrätten gör att jag i likhet med Cejic drar slutsatsen att avtalen kan ha en neutraliserande effekt. Detta ter sig logiskt eftersom skatteavtalets tillämplighet i vissa situationer kan säkerställa att EU-rätten följs. Även om en eventuell inskränkning neutraliseras innebär det inte att den botas. Vid en rättstillämpning av endast den bakomliggande lagen måste den tillämpas EU-konformt alternativt inte tillämpas alls. Skatteavtalet lindrar således skadan men botar den inte. Lagstiftaren är därför fortsatt skyldig att vidta nödvändiga åtgärder. Vidare tycks det endast kunna neutralisera en inskränkning från statens sida eftersom bedömningen kring om det är ett rättsmissbruk inte påverkas av skatteavtal. Detta är rimligt eftersom skatteavtalen botande effekt gör att EU-rätten följs. Att godta missbruket efter beaktande av skatteavtalet hade inte varit förenligt med syftet bakom missbruksprincipen.

Eftersom skatteavtalen är införlivade i nationell rätt, i likhet med vad som klarlagts ovan, kan inte länder undgå sina EU-rättsliga skyldigheter genom att åberopa skatteavtal. Även skatteavtalen måste således tillämpas

²³⁰ OECD kommentar till modellavtal (2017) art. 29 p. 178 & 180.

fördragsenligt. Utifrån detta kan det diskuteras hur stor vikt PPT har. Genom EU-domstolens praxis har missbruksprincip tagits fram vilken blir tillämplig när fördragsfriheterna missbrukas för att uppnå skattemässiga fördelar (se kapitel 5). Eftersom skatteavtalet uteslutande reglerar gränsöverskridande situationer där två länder har ett beskattningsintresse aktualiseras många gånger även fördragsfriheterna. Vid till exempel beskattning av ett fast driftställe måste många gånger etableringsfriheten tas i beaktande. I dessa situationer borde missbruksprincipen få företräde vid en regelkonflikt eftersom denna beaktar fördragsfriheterna. Om myndigheten eller domstolen i sådana situationer endast tar hänsyn till PPT finns det en risk att de landar i en slutsats som inte är fördragsenlig och strider mot EU-rätten. Det ter sig rimligt att PPT i likhet med skatteavtalet inte får tillämpas på ett sätt som åsidosätter de fria rörligheterna i FEU.

Både i PPT och bedömningen av missbruksprincipen läggs stor vikt vid syftet och den objektiva bedömningen av detta. Även handlandets oförenlighet med förmånens syfte återfinns i både PPT och missbruksprincipen. Den största skillnaden mellan bedömningarna är att missbruksprincipen har ett krav på att förfarande ska vara konstlat. Att det inte finns något krav på att upplägget ska vara konstlat i PPT beror antagligen på regelverkets bakgrund. Ett skatteavtal tillkommer för att undvika dubbelbeskattning och således åsyftar det att skapa en fördelning av beskattningsrätten. PPT är en generell bestämmelse som säkerställer att avtalet inte otillbörligen utnyttjas. Detta kan jämföras med missbruksprincipen som måste ta i beaktande parternas rätt till etableringsfrihet och funktionen av den inre marknaden. Det ter sig således naturligt att fler kriterier har utformats för att garantera att fördragsfriheterna inte utsätts för inskränkningar. Medan EU-domstolen i exempelvis *Cadbury Schweppes* var tvungen att balansera etableringsfriheten mot staternas legitima beskattningsintresse aktualiseras inte samma bedömning i PPT. Således är missbruksprincipen mer snäv i den mening att den har tydligare kriterier för dess tillämplighet. Missbruksprincipen behöver dock inte ha något lagstöd för att kunna tillämpas.

7 Skatteflyktslagen

I Sverige finns de övergripande bestämmelserna mot skatteflykt i lag (1995:575) mot skatteflykt (skatteflyktslagen). Lagen gäller vid fastställandet av underlag för att ta ut kommunal och statlig inkomstskatt och kan tillämpas om skattebestämmelsen som utnyttjas påverkar detta underlag.²³¹ Vid en tillämpning av lagen kan andra skatter och avgifter påverkas indirekt till exempel egenavgifter och särskilda löneskatten.²³² Den indirekta effekten beaktas inte vid bedömning av skatteförmånens storlek.²³³ Kupongskatt, beskattning av fastigheter, konsumtion och införsel av varor faller utanför lagens tillämpningsområde.²³⁴

Enligt 2 § skatteflyktslagen ska hänsyn inte tas till en rättshandling om:

1. rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige,
2. den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna,
3. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet, och
4. ett fastställande av underlag på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet.²³⁵

Om grunderna ovan föreligger ska fastställande av underlag för kommunal eller statlig inkomstskatt göras som om rättshandlingen inte hade företagits. Om förfarandet med hänsyn till det ekonomiska resultatet – bortsett från skatteförmånen – framstår som en omväg i förhållande till det närmast till hands liggande förfarandet, ska beslutet i stället fattas som om den skattskyldige hade valt det förfarandet. Om de nu angivna grunderna för beslutet om fastställande av underlag inte kan tillämpas eller skulle leda till oskäligt resultat, ska underlaget för att ta ut skatt uppskattas till skäligt belopp.²³⁶

Tillämpning av skatteflyktslagen prövas enligt 4 § skatteflyktslagen av förvaltningsrätten efter framställning av Skatteverket. I fråga om handläggning av framställning om tillämpning av lagen och i fråga om överklagande av

²³¹ 1 § Skatteflyktslagen; Prop. 1996/97:170 s. 46; RÅ 2010 ref. 51.

²³² Uggla & Carneborn (2015) s. 55.

²³³ Prop 1996/97:170 s. 6.

²³⁴ Jfr Croneberg (2021) s. 204.

²³⁵ 2 § Skatteflyktslagen.

²³⁶ 3 § Skatteflyktslagen.

beslut med anledning av sådan framställning gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i 67 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244) (SFL).

Om skatteflyktslagen tillämpas bestäms alltså inte av Skatteverket utan bedömningen görs av förvaltningsrätten även om Skatteverket måste göra en framställan. I samband med att 2 § genomgick en större förändring föreslogs det att den första prövningen av skatteflyktslagens tillämplighet skulle göras hos Skatteverket. Sett till de stora förändringar som presenterades i sambandet ansågs det olämpligt att öka osäkerheten genom att göra skattemyndigheten till första instans. Först när praxis hade utvecklats kring 2 § ansågs det lämpligt att fortskrida.²³⁷ Den enskilde kan dock fortfarande begära ett förhandsbesked.²³⁸

Efter införandet av moder- och dotterbolagsdirektivet föreslogs Finansdepartementet i en promemoria att Sverige i dess genomförande av skatteflyktbestämmelsen i direktivet skulle utvidga lagen om skatteflykt till att omfatta kupongbeskattning.²³⁹ Eftersom skatteflyktslagen endast är tillämplig på kommunal och statlig inkomstskatt kan den inte användas när utdelningar lämnas av ett svenskt bolag till ett utländskt bolag eller begränsat skattskyldig. Därför finns bulvansregeln i kupongskattelagen (1970:624) (KupL) (se kapitel 8). I Finansdepartementets utredning påpekades flera olikheter mellan denna och skatteflyktbestämmelsen i ändringsdirektivet till moder- och dotterbolagsdirektivet. Bulvansregelns tillämpningsområde är delvis bredare då det saknas något krav på att förfarandet ska strida mot lagstiftningens syfte eller att det inte har införts av giltiga kommersiella skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten, men avser endast en specifik kringgåendesituation. Bestämmelsen beskattar även bulvanen och inte den som egentligen skulle ha varit skatteskyldig om kringgåendet inte hade genomförts. Utredningen drog således slutsatsen att bulvansregeln var tvungen att ändras för att ändringsdirektivet skulle anses ha blivit genomfört.²⁴⁰ Utredningens förslag var att skatteflyktslagen skulle utvidgas till att omfatta utdelning som lämnas av svenska bolag. Detta grundades även på att utdelning som togs emot av svenska bolag omfattades av skatteflyktslagen samt ansågs det lämpligt att samla bestämmelser mot skatteflykt i en lag. Promemorian fann inte några principiella skäl som talade emot förslaget. Parallellt med promemorian fanns det ett förslag om att utöka möjligheten till förhandsbesked till att omfatta kupongskatt. Detta hade tidigare varit ett starkt argument emot utvidgandet av

²³⁷ Prop. 1996/97:170 s. 49.

²³⁸ Jfr 5–8 §§ lag (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor.

²³⁹ Finansdepartementet (2015) s.24.

²⁴⁰ Finansdepartementet (2015) s. 25.

skatteflyktslagen.²⁴¹ Numera omfattar lag (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor förhandsbesked om kupongskattelagen.²⁴²

Skatteverket var i sitt remissvar kritiska till förändringen då de inte kunde urskilja vad för missbruk av förmåner i moder- och dotterbolagsdirektivet som inte skulle leda till någon kupongsbeskattning. Vidare ansågs det vara osäkert om 30 procent skattesats enligt KupL eller den skattesats som följer av skatteavtalet skulle tillämpas om skatteflyktslagen skulle vara tillämplig på kupongskatt. Det fanns även farhågor för att utdelningsersättning från bulvanen till bolaget som undkommit kupongsbeskattning inte skulle omfattas av skatteavtalets definition av utdelning. Skulle detta föreligga kunde skatteavtalet förhindra beskattning av den skatteskyldige.²⁴³

Advokatsamfundet kritiserade förslaget för att bland annat innebära en bristande förutsägbarhet för vilka förfarande som skulle träffas av regeln. Näringslivets skattedelegation och svenska riskkapitalföreningen skrev i sitt remissvar att förslaget var för bristfälligt utrett och inte kunde läggas till grund för lagstiftning.²⁴⁴

Regeringens slutgiltiga bedömning var att ingen lagförändring behövde göras för att uppfylla ändringsdirektivets krav vid utdelningen som ett svenskt bolag mottager. För dessa situationer ansågs skatteflyktslagen vara tillräcklig. En lagförändring behövdes dock för den situationen att ett svenskt bolag lämnar utdelning.²⁴⁵ Regeringen skrev i propositionen att det inte kunde finnas något annat sätt att kringgå kupongbeskattning än att någon annan än den som skulle ha varit skatteskyldig vid utdelningstillfället håller aktierna åt personen. Slutsatsens som drogs i propositionen var därför att bulvanregeln omfattade alla de situationer som skatteflyktsbestämmelsen i direktivet avsåg att omfatta.²⁴⁶ Det genomfördes dock ett förtydligande av bulvanregeln för att klargöra att den var tillämplig på de situationer som omfattas av moder- och dotterbolagsdirektivet.²⁴⁷

²⁴¹ Finansdepartementet (2015) s.25 f.

²⁴² 1 § lag (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor.

²⁴³ Lagrådsremiss (2015) s. 34 f.

²⁴⁴ Lagrådsremiss (2015) s. 36.

²⁴⁵ Prop. 2015/16:14 s. 29.

²⁴⁶ Prop. 2015/16:14 s. 33.

²⁴⁷ Prop. 2015/16:14 s. 35 f.

8 Kupongskatt

Kupongskatt regleras i KupL och betalas med trettio procent för utdelning från ett svenskt aktiebolag till en fysisk person som är begränsat skatteskyldig eller en utländsk juridisk person. Vid utdelning innehålls kupongskatten av bolaget som utdelningen sker ifrån eller värdepapperscentralen. Skattskyldighet för kupongskatt föreligger inte om utdelningen är hänförlig till ett fast driftställe i Sverige.²⁴⁸

Ett fast driftställe är en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs. Uttrycket fast driftställe innefattar särskilt plats för företagsledning, filial, kontor, fabrik, verkstad, gruva, olje- eller gaskälla, stenbrott eller annan plats för utvinning av naturtillgångar, plats för byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet och fastighet som är en lagertillgång i näringsverksamhet.²⁴⁹ Den svenska bestämmelsen bygger på OECD:s modellavtal.²⁵⁰

Kupongskatt behöver inte betalas vid utdelning av andelar i ett dotterbolag. Situationer som faller inom moder- och dotterbolagsdirektivet är undantagen beskattning samt om utdelningen avser näringsbetingade andelar.²⁵¹ Skattskyldighet föreligger inte för den del av utdelningen som en i Sverige hemmahörande delägare beskattas för.²⁵²

KupL innehåller även en bestämmelse för att förhindra kringgående av skattskyldighet, den så kallade bulvanregeln. Av den följer att om en utdelningsberättigad innehar aktie så att annan därigenom obehörigen beredes förmån vid beslut om inkomstskatt eller vinner befrielse från kupongskatt föreligger skattskyldighet.²⁵³ Lagen tillkom för att förhindra kringgående av kupongskatt men det saknas utförlig praxis kring tillämpningen av bulvanregeln och bestämmelsen har därför främst haft ett prohibitivt värde.²⁵⁴

Om lagen tillämpas är det bulvanen som blir skatteskyldig och inte den som egentligen skulle ha varit skatteskyldig om lagen inte hade kringgåtts. Bulvanen får även betala inkomstskatt och blir således dubbelbeskattad.²⁵⁵

En situation kan uppstå där personen i Sverige agerar bulvan för en annan person men att den senare blir beskattad för utdelningen i ett annat land på

²⁴⁸ 1, 4, 5, 7 & 14 §§ KupL & 42 kap. 16 § IL.

²⁴⁹ 2 kap. 29 § IL.

²⁵⁰ Prop 1999/2000:2 s 47.

²⁵¹ 4 § 5 & 6 st. KupL.

²⁵² 4 § KupL. 5:2a & 39a:13 IL.

²⁵³ 4 § 3 st. KupL.

²⁵⁴ Prop. 1970:134 s. 13 & 54; SOU 1999:79 s. 179; jfr Ds 2020:10 s. 277 f.

²⁵⁵ Prop. 2015/16:14 s. 33.

grund av det konstlade upplägget. Det kan då argumenteras för att det inte har uppstått någon skattefördel och att bulvansregeln således inte är aktuell. Frågan har aldrig prövats i domstol.²⁵⁶

Utdelningsberättigad definieras i KupL som den som är berättigad att lyfta utdelning för egen del vid utdelningstillfället.²⁵⁷ För att bulvansregeln inte ska bli betydelslös har det har antagits att för avstämningsbolag menas med utdelningsberättigad den som varit registrerad som ägare av aktien vid utdelningstillfället, oavsett om denne haft rätt till utdelningen eller inte. Bestämmelsen har bland annat på grund av dessa tvetydigheter kritiserats för att vara oklar.²⁵⁸

Efter förändringar i moder- och dotterbolagsdirektivet förtydligades det att bulvanregeln var tillämplig på de situationer som omfattas av moder- och dotterbolagsdirektivet.²⁵⁹ Regeringen ansåg dock inte att paragrafen behövde skrivas om till en mer generellt hållen skatteflyktsbestämmelse då det inte ansågs möjligt att kringgå kupongskatt annat än genom att bulvanen vid utdelningstillfället håller aktier åt den person som skulle ha varit skattskyldig om kringgåendet inte hade genomförts. Skatteflyktslagen är vidare inte tillämplig på kupongskatt (se även kapitel 7).²⁶⁰

8.1 Kommentar

Det finns stora likheter mellan bulvansregeln och artikel 10 i OECD:s modellavtal för skatteavtal. Fokuset för båda dessa har varit att avgöra vem som faktiskt har rätt att åtnjuta utdelningen. Även vilket underlag som är av relevans vid bedömningen är likt. Till synes verkar även missbruksbestämmelsen i artikel 10 i OECD:s modellavtal enbart rikta in sig på situationen där en annan fysisk eller juridisk person agerar bulvan för annan. För andra situationer förlitar sig båda regleringarna på andra bestämmelser.²⁶¹

Vid en gränsöverskridande ombildning bildas inte någon ny juridisk person. Detta gör att när en överförening sker från det fasta driftstället till det ombildade bolaget som sedan gör en utdelning träffas inte förfarandet av bulvansregeln. Det finns nämligen inte någon mellanhavande part. Skatteflyktslagen kan även inte tillämpas på förfarandet eftersom lagen inte omfattar kupongskatt. Rättsläget skapar en lucka i svensk reglering som möjligen kan öka risken för att skattebestämmelserna kringgås. Eftersom förfarandet inte

²⁵⁶ SOU 1999:79 s. 179.

²⁵⁷ 2 § KupL.

²⁵⁸ SOU 1999:79 s. 179 f.; Jilkén, Grip, Dufwa (2013) Kupongskattelagen En kommentar (2013, version 1, JUNO) 4 §.

²⁵⁹ Prop. 2015/16:14 s. 35 f.

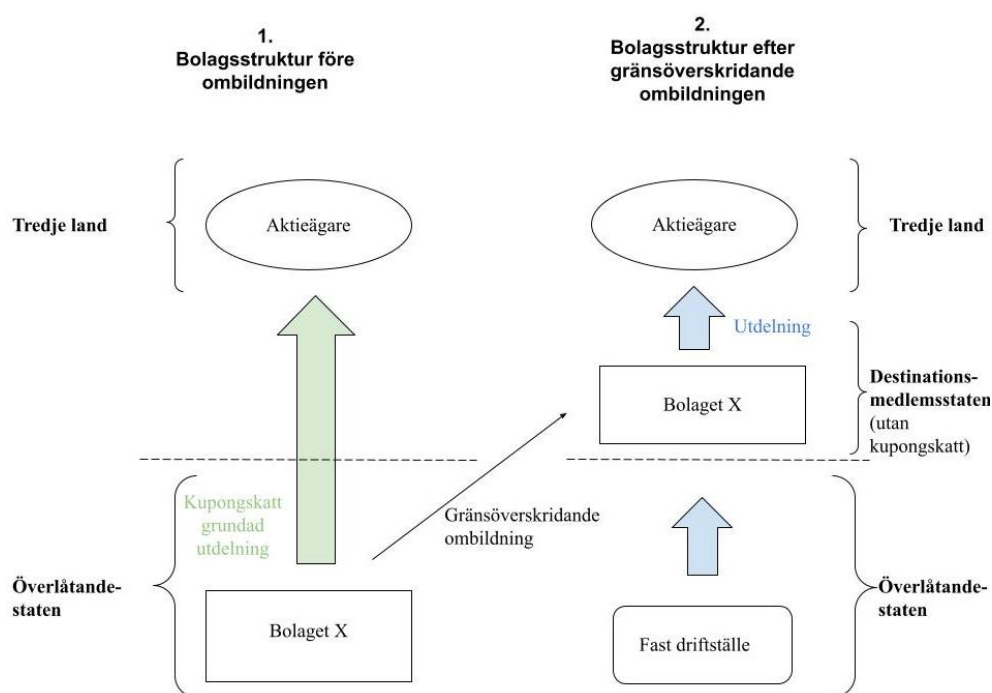
²⁶⁰ Prop. 2015/16:14 s. 33.

²⁶¹ Jfr OECD kommentar (2017) till art. 10 p. 12.4.

träffas av bulvansregeln eller skatteflyktslagen blir det av extra stor relevans att undersöka missbruksprincipen eventuella tillämpning. Frågan har diskuterats i internationell skatterättslig doktrin och det som har framförts där kommer att återges i nästkommande kapitel. Min analys av rättsläget framkommer framför allt i avsnitt 13.1.

9 Gränsöverskridande ombildningar i doktrinen

Thomas Kollruss diskuterar i sin artikel hur gränsöverskridande ombildning kan användas för att skatteoptimera vinstuttaget ur bolag. Kollruss vill genom upplägget skapa största möjliga utdelning för bolagets aktieägare. Författaren utgår från en situation där aktieägarna är bosatta i ett annat land än bolagets ursprungsstat och att bolaget är skatteskyldiga för kupongskatt i ursprungsstaten. Bolaget antas även ha en upparbetad vinst. För att undvika kupongskatten genomgår bolaget en gränsöverskridande ombildning till en stat inom EU som inte tar ut någon kupongskatt på utdelning. Genom ombildning för bolaget över sitt registrerade säte och det faktiska huvudkontoret. Om tillgångarna skulle tas ut ur ursprungsmedlemsstaten kan det utlösa en uttagsbeskattning men detta kommer inte att ske om tillgångarna är kvar i landet i form av ett fast driftställe. Genom detta ändras eller begränsas inte ursprungslandets rätt att beskatta tillgångarna. Transaktionen har på det sättet genomförts skatteneutralt.²⁶²



(Bildens illustrationer det upplägg som Kollruss diskuterar i sin artikel.)

Efter ombildningen har överlåtandestaten inte någon rätt att beskatta eventuell utdelning från bolaget eftersom de nu är registrerade i en annan

²⁶² Kollruss (2023) s. 3 f.

medlemsstat och även har sitt faktiska huvudkontor där. Genom förfarandet är bolaget således inte skatteskyldiga för kupongskatt.²⁶³

Kollruss rättsliga grund är i huvudsak rättsfallet *Polbud* där EU-domstolen fastslog att etableringsfriheten omfattar att ett bolag ombildas i en annan medlemsstat även om endast det registrerade sätet överförs (se avsnitt 3.2). Någon faktisk överförelse av affärsverksamhet är således inte nödvändig. Vidare stöds ombildningen nu även av direktiv 2019/2121 där det tydligt anges att bolaget ska kunna ombildas utan att behöva genomgå en likvidation och ska anses vara samma juridiska person som i ursprungslandet (se kapitel 4).²⁶⁴

Eftersom någon uttagsbeskattning eller likvidation inte kan ske enbart på grund av att bolaget ombildas menar författaren att förfarandet inte innebär att någon kupongskatt som egentligen skulle ha utgått undvikits. När väl utdelningen sker från det nu ombildade bolaget till dess aktieägare saknar ursprungsstatens någon rätt att beskatta förfarandet. Grundat på samma resonemang argumenteras det för att PPT inte föranleder en annan slutsats. Detta eftersom ombildningen i sig inte innebär att någon utdelning sker eller förs ut ur ursprungsstaten. Aktieägaren till bolaget undviker därav inte kupongskatt i ursprungsstaten eftersom någon sådan betalning inte sker och inte orsakas av den gränsöverskridande ombildningen. När utdelningen väl genomförs saknas det en skattegrundande koppling mellan bolaget och aktieägarna och ursprungsstaten saknar då grund för att ta ut någon kupongskatt eller beskatta aktieägarna. Författaren skriver att detta är oberoende av om vinsten grundar sig i bolagets affärsverksamhet i ursprungsstaten.²⁶⁵

Kollruss argumenterar vidare för att en generell lagstiftning mot skatteflykt inte kan åberopas som grund för att ta ut kupongskatt eftersom ett skatteanspråk inte existerade vid tidpunkten för utdelningen. Ursprungsstaten kan dock ogiltigförklara förfarandet enligt missbruksprincipen om upplägget visar sig vara tillfälligt. Detta föreligger bland annat om bolaget kort efter genomförd ombildning, ombildas tillbaka. Det är endast i detta fall som Kollruss tror att förfarandet kan ogiltigförklaras.²⁶⁶

Jag är kritisk till Kollruss argumentation kring PPT eftersom han verkar argumentera för att det endast kan användas direkt vid själva omstruktureringen. Denna slutsats kan jag inte utläsa ur OECD:s kommentarer till modellavtalet (se kapitel 6). I motsats till Kollruss anser jag att PPT kan användas för att tolka om ett förfarande även efter att det har genomförts. Konsekvensen av en tillämpning av PPT hade inte varit att de bolagsrättsliga

²⁶³ Kollruss (2023) s. 3 f.

²⁶⁴ Kollruss (2023) s. 2 f.

²⁶⁵ Kollruss (2023) s. 4 f.

²⁶⁶ Kollruss (2023) s. 5 f.

konsekvenserna ogiltigförklaras utan endast att bolaget fortsatt är skatteskyldiga för kupongskatt i den överlåtande staten.

Gabriël van Gelder har likt Kollruss granskat möjligheterna för att beakta en gränsöverskridande ombildning som ett konstlat upplägg. Van Gelders artikel publicerades dock före direktivet fick sin slutliga formulering. Premissen i resonemanget är att ett bolag genomför en ombildning endast för att få fördelarna av ett annan medlemsstats skattelagstiftning innebärande en lägre företagsbeskattning och/eller att bolaget inte är skatteskyldiga för kupongskatt. Det saknas alltså någon annan ekonomisk motivering för att genomföra ombildningen. Under förutsättningarna att den gränsöverskridande ombildningen sker i enlighet med lagarna i de båda staterna argumenterar författaren att det återspeglar den ekonomiska verkligheten och inte borde anses vara ett konstlat upplägg. I fallet *Polbud* angav domstolen att etableringsfriheten kan åberopas när ett bolag ombildades för att omfattas av en annan medlemsstats lagstiftning som de ansåg vara mer fördelaktig även om de inte utförde någon ekonomisk aktivitet i staten. I artikeln argumenteras det därför för att ändringen av skattetillhörigheten eller att ledningen flyttas inte är tillräckligt för att det ska vara skatteflykt. Eftersom förfarandet i *Polbud* påminner om en gränsöverskridande ombildning ansåg van Gelder att ombildningen i sig inte kan anses utlösa en otillbörlig skattefördel även om den endast genomförs för att omfattas av en annan medlemsstats mer fördelaktiga lagstiftning.²⁶⁷

²⁶⁷ van Gelder (2018).

DEL III

10 Uttagsbeskattning och dess förenlighet med etableringsfriheten

I detta kapitel ska flera centrala avgörande från EU-domstolen gällande uttagsbeskattning redovisas. Detta görs då ett svenskt bolag som genomför en gränsöverskridande ombildning till en annan medlemsstat kan komma att uttagsbeskattas. I en sådan situation kan även fiktiv avräkning aktualiseras. Hur fiktiv avräkning regleras redovisas i kapitel 11 och 12.

EU-domstolen har i flera rättsfall utvecklat viktiga principer för att avgöra när uttagsbeskattning står i förenlighet med etableringsfriheten. Först ska dock C-270/83 *Avoir Fiscal* beröras vilket visar hur EU-domstolen bedömer inskränkningar av etableringsfriheten.

10.1 C-270/83 *Avoir Fiscal*

I mål C-270/83 *Avoir Fiscal* prövades om Frankrike, genom att inte ge filialer och kontor tillhörande bolag etablerade i andra medlemsstater rätt till skattecredit vid aktieutdelning, underlåtit att uppfylla etableringsfriheten. Frankrike hade vid tiden för fastställsetalan ett skattesystem där utdelning på aktier bolagsbeskattades hos det utdelande bolaget samt inkomstbeskattades eller bolagsbeskattades hos mottagaren av utdelningen. För att mildra effekten hade det mottagande bolaget rätt till en skattecredit på hälften av det utbetalda beloppet. Skattecrediten avräknades sedan mot den skatt som utdelningsmottagaren skulle betala. Endast personer som hade sitt faktiska säte eller hemvist i Frankrike hade rätt till skattecrediten (kallad "avoir fiscal" i fransk rätt) om inte annat följde av dubbelbeskattningsavtal. Även i dessa fall gavs dock ingen rätt till skattecredit för tillgångar tillhörande fasta driftställen, filialer eller kontor för bolag med säte utanför Frankrike.²⁶⁸

EU-domstolen angav i domskälen att etableringsfriheten skulle urholkas om medlemsstaterna skulle få rätt att särbehandla bolag med säte i en annan medlemsstat även om det inte kunde uteslutas att en åtskillnad i vissa fall kunde motiveras. I denna situation ansågs det inte finnas någon objektiv skillnad mellan etableringsformerna då beskattningen av vinst var likadan för bolag med säte i Frankrike och filialer och kontor som tillhör bolag med säte i andra medlemsstater. Det saknas här möjlighet att rättfärdiga nackdelarna med eventuella fördelar eller att bolaget kunde skapa dotterbolag i Frankrike.²⁶⁹

Då etableringsfriheten förhindrar lagstiftning med andra villkor än de som gäller för de egna medborgarna kunde inte lagstiftningen rättfärdigas med

²⁶⁸ C-270/83 *Avoir Fiscal* p. 2-5.

²⁶⁹ C-270/83 *Avoir Fiscal* p. 18-22.

skillnader i medlemsstaternas skattesystem eller dubbelbeskattningsavtal. Av samma anledning kunde inte risken för skatteflykt åberopas.²⁷⁰

10.2 C-371/10 *National Grid*

I C-371/10 *National Grid* hade det nederländska bolaget National Grid Indus (hädanefter National Grid) en fordran på det brittiska bolaget National Grid Company i pund. Som en följd av pundets kursuppgång uppstod en orealiserad valutakursvinst. När National Grid flyttade sin verkliga ledning till Storbritannien upphörde deras fasta driftställe i Nederländerna och i enlighet med rådande skatteavtal fick Storbritannien exklusiv rätt att beskatta bolagets inkomster och kapitalvinster. Skattemyndigheten i Nederländerna beslutade att utflyttningsbeskattning skulle ske för den orealiserade värdeökningen hänförlig till fordran. Bolaget överklagade skattemyndighetens beslut varav den hänskjutande domstolen ställde tre tolkningsfrågor till EU-domstolen. Den första var om bolaget kunde åberopa etableringsfriheten (artikel 49 FEUF) mot utflyttningsstaten, den andra om en sådan utflyttningskatt stred mot etableringsfriheten och sist om svaret på fråga två påverkas av att vinsten hade uppkommit under tiden utflyttningsstaten hade beskattningsrätt men vinsten inte synliggjordes där?²⁷¹

Utifrån artikel 54 FEUF uttalade domstolen att medlemsstaterna kunde sätta upp restriktioner för bolag som önskade att flytta sin verkliga ledning utanför landet men behålla ställning som juridisk person. Om bolag, som i fallet, fortfarande ansågs vara en juridisk person hade bolaget rätt att åberopa artikel 49 FEUF som grund för att ifrågasätta lagenligheten av en medlemsstats beskattning.²⁷²

Domstolen prövade fråga två och tre tillsammans. Bedömningen av om det förelåg en inskränkning av etableringsfriheten tog sin utgångspunkt i om beskattningen utgjorde en nackdel jämfört med om sätet hade flyttats inom landet, vilket det gjorde, och om det fanns någon objektiv skillnad mellan att flytta sätet inom medlemsstaten och mellan två olika medlemsstater, vilket det inte gjorde.²⁷³

Grundat på territorialprincipen, sammankopplat med en tidsmässig komponent, hade Nederländerna rätt att beskatta värdeökningar som uppkommit inom dess territorium och således säkerställa fördelningen av beskattningsrätten.²⁷⁴ Gällande tidpunkten för fastställandet av skatt på orealiserade värdeökningar framgick det av EU-domstolens bedömning att det var

²⁷⁰ C-270/83 *Avoir Fiscal* p. 23-25.

²⁷¹ C-371/10 *National Grid* p. 10-21.

²⁷² C-371/10 *National Grid* p. 22-33.

²⁷³ C-371/10 *National Grid* p. 35-41.

²⁷⁴ C-371/10 *National Grid* p. 42-51.

proportionerligt att fastställa skatten vid tidpunkten då medlemsstatens rätt att beskatta bolaget upphörde samt att det inte var oproportionerligt att detta ledde till att värdenedgångar ej beaktades.²⁷⁵

Att det genomfördes ett direkt uttag av skatten gick utöver vad som var nödvändigt enligt EU-domstolen eftersom granskandet av framtida deklarerationer inte kunde skapa en orimlig administrativ börda samt ansågs det finnas tillräckliga möjligheter att kontrollera riktigheten i framtida deklarerationer.²⁷⁶ Även om det direkta uttaget således var oproportionerligt påpekade EU-domstolen att det inte fanns någon garanti genom fördraget för att förfarandet skulle vara skatteneutralt eller att tillämpningen av medlemsstaternas olika skattesystem skulle resultera i en jämlik beskattning.²⁷⁷

Det var först genom *National Grid* som EU-domstolen behandlade uttagsbeskattning för bolag. Av domen blir det tydligt att det är tillåtet att genomföra en uttagsbeskattning men att det måste vara förenat med en möjlighet till uppskov. Samtidigt framgår det inte av domen att någon hänsyn måste tas till framtida händelser som värdeökningar eller värdeminskningar. EU-domstolen verkar även godta att det finns vissa skillnader i skattesystemet som kan leda till en mindre förmånlig beskattning.

10.3 C-38/10 *Europeiska kommissionen mot Portugisiska Republiken* (Portugal-målet)

I C-38/10 *Europeiska kommissionen mot Portugisiska Republiken* (Portugal-målet) beskattade Portugal realiserade värdeökningar direkt om det stadgeenliga sätet och den verkliga ledningen för ett portugisiskt bolag flyttades till en annan medlemsstat eller om tillgångarna i ett fast driftställe beläget i Portugal flyttades till en annan medlemsstat.²⁷⁸

I överensstämmelse med *National Grid Indus* redogjorde EU-domstolen för hur etableringsfriheten omfattade flyttning av verksamhet till en annan medlemsstat, även om det stadgeenliga sätet eller verkliga ledning inte flyttades, samt flyttning av tillgångar i ett fast driftställe till en annan medlemsstat.²⁷⁹ Vidare omfattade det utövandet av verksamhet i andra medlemsstater genom ett dotterbolag, en filial eller ett kontor.²⁸⁰

²⁷⁵ C-371/10 *National Grid* p. 53-57.

²⁷⁶ C-371/10 *National Grid* p. 75-78.

²⁷⁷ C-371/10 *National Grid* p. 62.

²⁷⁸ C-38/10 *Europeiska kommissionen mot Portugisiska Republiken* p. 7.

²⁷⁹ C-38/10 *Europeiska kommissionen mot Portugisiska Republiken* p. 23.

²⁸⁰ C-38/10 *Europeiska kommissionen mot Portugisiska Republiken* p. 24 och där angiven rättspraxis – C-157/07, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* p. 28, och C-337/08, *X Holding*, p. 17.

Beskattning som utlöses av att bolag flyttar sitt stadgeenliga säte och sin verkliga ledning till en annan medlemsstat samt flyttar delar av eller samtliga tillgångar i ett fast driftställe till en annan medlemsstat, utgjorde en skillnad i behandling jämfört med en rent nationell situation. EU-domstolen fann inte någon objektiv skillnad mellan dessa. Det utgjorde således en inskränkning av etableringsfriheten. Beskattning på grund av att den ekonomiska verksamheten upphörde var inte diskriminerade då beskattning av orealiserade värdeökningar även skedde i rent inhemska situationer.²⁸¹

Domstolen gjorde sedan en rimlighetsbedömning och drog samma slutsats som i National Grid. En omedelbar beskattning av orealiserade värdeökningar fick således ske om den kombinerades med en möjlighet till uppskov med betalningen.²⁸²

I stort återger Portugal-målet domskälen i National Grid men genom domen omfattas även överföringar av tillgångar. Det blev således ännu tydligare att för att uttagsbeskattning ska anses vara proportionerlig måste den innehålla en möjlighet till anstånd med betalningen.

10.4 C-292/16 A

Omständigheterna i C-292/16 A var att det finska bolaget A Oy överlät sitt fasta driftställe i Österrike till ett österrikiskt bolag i utbyte mot aktier i bolaget. Enligt de finska bestämmelserna som åsyftade att implementera artikel 10.2 i fusionsdirektivet uttagsbeskattades bolaget utan rätt till uppskov med betalningen, vilket inte reglerades i direktivet. Från skattebeloppet gjordes en fiktiv avräkning, se artikel 10.2 i fusionsdirektivet, innebärande att skatten som skulle ha betalats i Österrike om inte fusionsdirektivet hade varit tillämplig drogs av.²⁸³

Bolaget bestred beskattningen och den hänskjutande domstolen frågade EU-domstolen om den finska implementeringen utgjorde ett hinder för etableringsfriheten då beskattningen vid en motsvarande inhemsk situation skede först vid realiseringen av vinsten. Den hänskjutande domstolen önskade även att få klarlagt om lagstiftningen kunde motiveras av tvingande skäl av allmänintresse sett till fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, och, om så, om det var proportionerligt.²⁸⁴

Då beskattningen endast skede när ett finskt bolag överlät ett utländskt fast driftställe till ett annat utländskt bolag var det enligt EU-domstolen en

²⁸¹ C-38/10 *Europeiska kommissionen mot Portugisiska Republiken* p. 29-30.

²⁸² C-38/10 *Europeiska kommissionen mot Portugisiska Republiken* p. 31-32.

²⁸³ C-292/16 A p. 9-12 & 19.

²⁸⁴ C-292/16 A p.13.

inskränkning av etableringsfriheten eftersom det kunde avhålla finska bolag från att bedriva ekonomisk verksamhet i en annan medlemsstat.²⁸⁵ Situationen ansågs vidare vara jämförbar med när ett bolag inom ramen för överlåtelsen av tillgångar överlåter ett fast driftställe till ett bolag som är hemmahörande i medlemsstaten.²⁸⁶

EU-domstolen gick sedan in i bedömningen av om begränsningen kunde motiveras av ett allmänintresse och om lagstiftningen ansågs vara ägnad åt att säkerställa upprätthållandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Detta då överlåtelsen medförde att Finland förlorade möjligheten att beskatta värdeökningarna.²⁸⁷ Med hänvisning till den praxis som det har redogjorts för ovan konstaterade domstolen att det gick utöver vad som var nödvändigt då det saknades möjlighet till uppskov. Eftersom det oproportionerliga avsåg tidpunkten för betalningen av skatten och inte beloppet påverkades inte bedömningen av att fiktiv avräkning tilläts. Slutsatsen blev således att den finska lagstiftningen var i strid med etableringsfriheten i artikel 49 FEUF.²⁸⁸

Genom EU-domstolens domskäl blev det klart att möjligheten till uppskov vid uttagsbeskattning omfattas av etableringsfriheten och således måste erbjudas även om möjligheten inte benämns i EU-direktiv eller dylikt. Det verkar även vara svårt att kompensera för avsaknaden av uppskov eftersom det har skett en tydlig uppdelning mellan beloppet och när skatten ska betalas. Bedömningen av uppskov skiljer sig således från bedömningen av fiktiv avräkning.

10.5 C-646/15 *Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements*

Begäran av förhandsavgörande i C-646/15 *Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements* avsåg brittisk uttagsbeskattning av orealiserade värdeökningar av egendom när en trust byter hemvist till en annan medlemsstat än ursprungsmedlemsstaten.²⁸⁹ Parterna beskrev en trust som en transaktion med tre parter där stiftaren överför ”... egendom till en trustee för att den sistnämnde ska förvalta egendomen i enlighet med den handling varigenom trusten har stiftats, till förmån för tredje man, nämligen förmånstagarer. Trustar som har stiftats till förmån för särskilda personer kallas ibland för settlements.”²⁹⁰

²⁸⁵ C-292/16 A p. 26-27.

²⁸⁶ C-292/16 A p. 29.

²⁸⁷ C-292/16 A p.31-33.

²⁸⁸ C-292/16 A p.38 & 40.

²⁸⁹ C-646/15 *Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements* p. 2.

²⁹⁰ C-646/15 *Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements* p. 3.

Enligt brittisk lagstiftning var det en beskattningsgrundad händelse att utnämna nya trustees om majoriteten av dem inte hade hemvist i Förenade kungariket.²⁹¹

EU-domstolen slog fast att en trust innefattades av begreppet ”andra [...] juridiska personer” i artikel 53 andra stycket FEUF och omfattades således av etableringsfriheten.²⁹²

Då trustees med hemvist i Förenade kungariket inte hade utlöst någon beskattning menade EU-domstolen att det var en olikhet i behandlingen som var objektivt jämförbar och begränsade etableringsfriheten.²⁹³ Lagen var enligt EU-domstolen motiverad då den säkerställde fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, eftersom Förenade kungariket förlorade sin beskattningsrätt på värdeökningarna efter flytten.²⁹⁴

Även om det var proportionerligt att fastställa skatten som skulle betalas när beskattningsrätten upphörde gick lagstiftningen utöver vad som var nödvändigt för att uppfylla syftet med att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Detta då lagstiftningen saknade någon möjlighet till uppskov.²⁹⁵

Av domen förtydligas att uttagsbeskattning får ske trots att förmånstagaren fortsatt är skatteskyldig i ursprungsmedlemsstaten. Möjligheten att ogiltigförklara uttagsbeskattning är således tämligen snäv och utgör en viktig del av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.

²⁹¹ C-646/15 *Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements* p. 11-16.

²⁹² C-646/15 *Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements* p. 28-34.

²⁹³ C-646/15 *Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements* p. 45-47 & p. 49.

²⁹⁴ C-646/15 *Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements* p. 54-56.

²⁹⁵ C-646/15 *Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements* p. 59-60.

11 Fusionsdirektivet

Fusionsdirektivet skapade ett gemensamt beskattningssystem mellan medlemsstaterna för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater. Även om regleringen inte har utökats till att omfatta gränsöverskridande ombildningar reglerar det många av de andra gränsöverskridande förfarandena. Genom att förstå fusionsdirektivet får läsaren en bild av de skillnader som finns mellan dessa och gränsöverskridande ombildning.²⁹⁶

Direktivet togs fram för att minska de restriktioner, olägenheter och snedvridningar som ansågs finnas mellan medlemsstaternas olika beskattningssystem då dessa missgynnade gränsöverskridande förfarande. Detta intresse balanse- rades mot medlemsstaternas ekonomiska intresse.²⁹⁷ Förhoppningen var att ett harmoniserat regelverk skulle utveckla samt säkerställa den inre marknadens funktion.²⁹⁸

Fusionsdirektivet föreskriver att fusion, fission eller partiell fission inte ska leda till beskattning av kapitalvinst. Kapitalvinst är skillnaden mellan det verkliga värdet av de tillgångar och skulder som har överförts och deras skattemässiga värde. För att de överförda tillgångarna inte ska orsaka någon beskattning måste de knytas till ett fast driftställe tillhörande det övertagande bolaget men beläget i det överlåtande bolagets medlemsstat.²⁹⁹ Ståhl anförde i boken *Fusionsdirektivet – Svensk beskattning i EG-rättslig belysning* att kravet på ett fast driftställe inte utgjorde en negativ särbehandling på direktivnivå. Detta då fusionsdirektivet, inte förskriver någon explicit negativ särbehandling, tar bort hinder för transaktioner och genomför en gradvis harmonisering.³⁰⁰

Skattefriheten uppnås endast om det övertagande bolaget beräknar nya värde- minskningsavdrag och vinst eller förlust avseende de tillgångar och skulder som överförts i enlighet med reglerna bolaget omfattades av om fusionen, fissionen eller den partiella fissionen inte hade ägt rum.³⁰¹ Om ytterligare be- räkningar av värde minskningsavdrag, vinst eller förlust görs ska skillnaden mellan det verkliga värdet och skattemässiga värdet beskattas.³⁰² Vid överfö- ring av tillgångar gäller samma reglering.³⁰³

²⁹⁶ Jfr direktiv 2009/133/EG skäl 1.

²⁹⁷ Direktiv 2009/133/EG skäl 5.

²⁹⁸ Direktiv 2009/133/EG skäl 2 & 4.

²⁹⁹ Direktiv 2009/133/EG art 4.1–2.

³⁰⁰ Jfr Ståhl (2005) s. 245 ff.; C-166/98 *Socridis* p. 26.

³⁰¹ Direktiv 2009/133/EG art 4.4.

³⁰² Direktiv 2009/133/EG art 4.5.

³⁰³ Direktiv 2009/133/EG art 9.

Vid en överföring av ett fast driftställe beläget i en annan medlemsstat än där den där det överlåtande bolaget är hemmahörande, ska medlemsstaten där det överlåtande bolaget är hemmahörande avstå från att beskatta det fasta driftstället. Förluster tillhörande det fasta driftstället får återföras. Bestämmelserna i direktivet ska även tillämpas som om den medlemsstat där det fasta driftstället är beläget vore det överlåtande bolagets medlemsstat.³⁰⁴

Det överlåtande bolagets medlemsstat kan fortfarande ha rätt att beskatta vinsterna eller kapitalvinsterna i det fasta driftstället som uppkommer till följd av fusionen, fissionen, den partiella fissionen eller överföringen av tillgångar. För att få göra det måste medlemsstaten medge avräkning för den skatt som, om det inte vore för bestämmelserna i fusionsdirektivet, skulle ha belastat dessa vinster eller kapitalvinster, på samma sätt och med samma belopp som den skulle ha gjort om denna skatt verkligen hade påförts och betalats.³⁰⁵ Detta kallas för fiktiv avräkning.

Har transaktionen eller ombildningen skatteflykt eller skatteundandragande som huvudsakligt syfte eller ett av sina huvudsakliga syften får medlemsstaten vägra att tillämpa eller återkalla förmånen. I bedömningen kan avsaknaden av godtagbara kommersiella skäl såsom omstrukturering eller rationalisering av verksamheterna utgöra en presumtion för att transaktionen har skatteflykt eller skatteundandragande som sitt huvudsakliga syfte eller ett av sina huvudsakliga syften.³⁰⁶

³⁰⁴ Direktiv 2009/133/EG art 10.1.

³⁰⁵ Direktiv 2009/133/EG art 10.2.

³⁰⁶ Direktiv 2009/133/EG art 15.

12 Fusionsdirektivet, uttagsbeskattning och fiktiv avräkning i svensk rätt

I detta kapitel ska den svenska regleringen gällande uttagsbeskattning och fusionsdirektivet diskuteras för att skapa en förståelse för hur regelverket ser ut. RÅ 2010 ref. 92 kommer även att lyftas då HFD i detta mål har diskuterat fiktiv avräkning och dess relation till etableringsfriheten.

12.1 Svensk implementering av fusionsdirektivet

Sverige implementerade föregångaren till fusionsdirektivet 1994 genom antagandet av lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG (OL). Implementeringen gjordes inför Sveriges inträde i EU. I samband med detta implementerades även det s.k. moder-dotterbolagsdirektivet (90/435/EEG).³⁰⁷ Efter antagandet fick Företagsskatteutredningen i uppdrag att utreda de svenska interna reglerna för omstruktureringar. Utredningen lade senare fram sitt förslag till ändrade regler för omstruktureringar av bolag (SOU 1998:1) som resulterade i att OL upphävdes och att lag (1998:1603) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser infördes (FUL).³⁰⁸ I samband med antagandet av inkomstskattelagen upphävdes FUL men dess regler infördes i 37 och 38 kap. IL.³⁰⁹ I 37 kap. finns reglerna om fusioner och fissioner och i kap. 38 regleras verksamhetsavyttringar.

12.1.1 37 kap. IL

Den svenska lagstiftningen innehåller först ett avsnitt med definitioner av fusion, kvalificerad fusion, fission, kvalificerad fission och företag.³¹⁰

För att det ska vara en kvalificerad fusion eller fission måste företaget både före och efter fusionen eller fissionen vara skatteskyldig för inkomst av åtminstone en del av näringsverksamheten. Inkomsten får inte ha varit helt undantagen från beskattning på grund av ett skatteavtal.³¹¹ Fusions- och fissionsvederlag får endast utgå till andra andelsägare än det övertagande företaget.³¹² Den överlåtna näringsverksamheten får inte heller få ett beskattningsår som överstiger arton månader.³¹³

³⁰⁷ Nuvarande direktiv 2011/96/EU.

³⁰⁸ Prop. 1999/00:2 s. 431 f.; Prop. 1994/95:52.

³⁰⁹ 1 kap. 2 § 34 p. lag (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229); Se prop. 1999/00:2 s. 431 och 439.

³¹⁰ 37 kap. 3 § - 10 §.

³¹¹ 37 kap. 11 § och 12 § IL.

³¹² 37 kap. 13 § IL.

³¹³ 37 kap. 14 § IL.

Om transaktionen anses vara en kvalificerad fusion och fission ska det överlåtande företaget inte ta upp någon inkomst eller dra av någon utgift på grund av fusionen eller fissionen eller beskattas för resultatet för det beskattningsår som avslutas genom att fusionen eller fissionen genomförs.³¹⁴ Det övertagande företaget inträder även i det överlåtande företags skattemässiga situation.³¹⁵

Om fusionen eller fissionen inte är kvalificerad och det övertagande företaget inte är skatteskyldigt i Sverige utlöses uttagsbeskattning där tillgångarna kommer att värderas till marknadspris (Uttagsbeskattning diskuteras närmare i avsnitt 12.2).³¹⁶ Har det överlåtande företaget ett fast driftställe i ett tredje land ska även tillgångarna i detta räknas med. För att undvika en dubbelbeskattning av tillgångarna finns det en möjlighet att genomföra en fiktiv avräkning. För att fiktiv avräkning ska tillåtas ska det röra sig om en fusion eller fission och att överföringen sker från ett bolag som hör hemma i Sverige till ett bolag som hör hemma i en annan medlemsstat inom EES. Om så får det ske en fiktiv avräkning på de tillgångar och skulder som är knutna till det fasta driftstället. Den fiktiva avräkningen avser avdrag respektive avräkning av utländsk skatt som om företaget faktiskt hade betalat den skatt som skulle ha betalats i den stat där det fasta driftstället är beläget om inte fusionsdirektivet hade funnits. Om staten där det fasta driftstället är beläget är medlem i EES men inte i EU, måste det därför finnas lagstiftning som motsvarar fusionsdirektivet.³¹⁷

Den fiktiva avräkningen gör att vid en eventuell framtida beskattning av tillgångarna i det fasta driftstället kommer det inte att uppstå någon dubbelbeskattning.³¹⁸

12.1.2 38 kap. IL

I 38 kap. IL finns bestämmelser om undantag från omedelbar beskattning när ett bolag avyttrar tillgångar till ett annat bolag genom en verksamhetsavyttring.³¹⁹ Med en verksamhetsavyttring avses att det säljande företaget avyttrar samtliga tillgångar mot en ersättning som är marknadsmässig, som inte understiger det skattemässiga värdet och som lämnas i form av andelar i det köpande företaget.³²⁰

³¹⁴ 37 kap. 17 § IL.

³¹⁵ 37 kap. 18 § IL.

³¹⁶ 37 kap. 4, 6 och 12 §§ IL; 22 kap. 5 § 2 p. & 7 § IL.

³¹⁷ 37 kap. 30 § IL.

³¹⁸ Baran, Inkomstskattelag (1999:1229) 37 kap. 28 §, Karnov (JUNO) (besökt 2023-12-07).

³¹⁹ 38 kap. 1 § IL.

³²⁰ 38 kap. 2 & 8 §§ IL.

För att kunna vara undantagen från omedelbar beskattning måste det säljande företaget omedelbart före avyttringen ha varit skattskyldigt för inkomst av åtminstone en del av den avyttrade näringsverksamheten eller verksamhetsgrenen. Det köpande företaget ska omedelbart efter avyttringen vara skattskyldigt för inkomst av sådan näringsverksamhet. Inkomsten får inte ha varit helt undantagen från beskattning på grund av ett skatteavtal.³²¹

Om rekvisiten uppfylls ska det säljande företaget inte ta upp ersättningen på grund av verksamhetsavyttringen.³²² För andra tillgångar än kapitaltillgångar ska det säljande företaget ta upp de skattemässiga värdena som intäkt.³²³ Samma belopp ska det köpande företaget ta upp som anskaffningsvärde.³²⁴ De mottagna andelarna ska hos det säljande företaget anses anskaffade för nettovärdet av den avyttrade näringsverksamheten eller verksamhetsgrenen.³²⁵ I 38 kap. finns även specifikt angivet vad som gäller för övertagande av fonder, avsättningar, underskott och kvarstående negativa räntenetton.³²⁶

Om överföringen av tillgångar samt skulder och andra förpliktelser uppfyller rekvisiten för att vara en verksamhetsavyttring men det köpande företaget inte är skattskyldigt för inkomst av sådan näringsverksamhet som det säljande företaget beskattades för har företaget rätt att göra en fiktiv avräkning enligt 37 kap.³²⁷ I likhet med 37 kap. finns det även en reglering för fiktiv avräkning när överlåtaren är en utländsk association som inte är en utländsk juridisk person.³²⁸

12.1.3 Kommentar

Genom 37 och 38 kap. IL finns det i svensk rätt en heltäckande reglering av när fiktiv avräkning tillåts. Regleringen har införts som en direkt konsekvens av fusionsdirektivet och det är således i strid med EU-rätten att inte tillåta det. Någon liknande bestämmelse kring fiktiv avräkning för gränsöverskridande ombildningar finns inte i direktiv 2019/2121. Fusionsdirektivet blir därav mer heltäckande och har ett betydligt större fokus på skattemässiga frågor. Direktivet för gränsöverskridande ombildning har endast fokuserat på bolagsrättsliga frågor. Eventuella skattekonsekvenser har således lämnats utanför och får tolkas in ifrån andra EU-rättsliga källor.

³²¹ 38 kap. 6 och 7 §§ IL.

³²² 38 kap. 9 § IL.

³²³ 38 kap. 10 §. För vad som gäller om endast en del av inventarierna avyttras se 38 kap. 10 § 2 st IL. Reglerna för kapitalvinst eller kapitalförlust hos det säljande företaget återfinns i 38 kap. 11 § IL. Regleringen av värdeminskingsavdrag med mera för avyttrad näringsfastighet som är kapitaltillgång eller näringsbostadsrätt finns i 38 kap. 12 § IL.

³²⁴ 38 kap. 14 § IL.

³²⁵ 38 kap. 13 § IL.

³²⁶ 38 kap. 15 - 17 b §§ IL.

³²⁷ 38 kap. 19 § IL.

³²⁸ 38 kap. 20 § IL.

Genom att fusionsdirektivet möjliggör för fusioner, fissioner och verksamhetsavyttringar att ha fiktiv avräkning missgynnas gränsöverskridande ombildningar. Även om det inte behöver råda total skatteneutralitet mellan olika förfaranden kan det diskuteras om det är önskvärt att ha en till synes inkonsekvent reglering. För svenskt vidkommande uppstår en situation där Sverige stundvis beviljar vissa skatteförmåner för att under andra förfaranden inte göra det. Att det skulle finnas någon objektiv skillnad mellan de olika förfarandena har jag svårt att se. Den enda egentliga skillnad är vad som sker med de involverade företaget/företagen. Detta är dock inte enskilt tillräckligt för att förklara olikheterna i synen på fiktiv avräkning. Sett till den motivering som gjordes i prop. 2023/24:15 (och som har redovisats i avsnitt 4.2) har regeringen dragit slutsatsen att fusionsdirektivet inte medför att fiktiv avräkning allmänt ska beviljas. Någon närmare motiveringen till om det är ändamålsenligt att ha en spretig reglering saknas.³²⁹

12.2 Uttagsbeskattning

Reglerna om uttagsbeskattning finns i 22 kap. IL. Flera olika rättshandlingar klassificeras som uttag. Av relevans för denna uppsats är näringsverksamhetens upphörande samt att skattskyldigheten för inkomsten från en näringsverksamhet helt eller delvis upphör.³³⁰ Näringsverksamhetens upphörande omfattar både det fallet att aktiebolaget likvideras och att det fasta driftstället i Sverige upphör.³³¹ Om Sveriges beskattningsrätt upphör genom att bolaget flyttar sitt registrerade säte ses det som att skattskyldigheten har upphört.³³²

Som uttag räknas även att inkomsten från en näringsverksamhet helt eller delvis inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal.³³³ Av artikel 13 i OECD:s modellavtal framgår det att ett fast driftställe får beskattas i staten det är beläget i. Detta hindrar inte att staten, som bolaget är beläget i, har ett skatteanspråk vid en eventuell försäljning av bolaget. Således saknas det vägledning för frågan om fiktiv avräkning i skatteavtalen.

Ett uttag behandlas som om den avyttras mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet (uttagsbeskattning).³³⁴ Det finns vissa undantag när uttagsbeskattning inte får ske men dessa är inte aktuella för denna uppsats.³³⁵

³²⁹ Jfr prop. 2023/24:15 s. 43 f.

³³⁰ 22 kap. 5 1p. § IL.

³³¹ Baran, Inkomstskattelag (1999:1229) 22 kap. 5 §, Lexino 2022-12-01 (JUNO).

³³² Prop. 2023/24:15 s. 44.

³³³ 22 kap. 5 § IL.

³³⁴ 22 kap. 7 § IL.

³³⁵ Jfr 22 kap. 9–13 §§ IL.

12.3 Anstånd

En fysisk eller juridisk person kan ansöka om anstånd för betalning av skatt eller avgift hos Skatteverket.³³⁶ Vid uttagsbeskattning kan anstånd beviljas för betalning av skatt enligt IL och egenavgifter i 3 kap. socialavgiftslagen (2000:980) om:

1. uttagsbeskattning har skett bara på grund av bestämmelserna i 22 kap. 5 § 2, 4 eller 5 p. inkomstskattelagen,
2. den skattskyldighet som avses i 22 kap. 5 § 2 inkomstskattelagen har upphört på grund av att den skattskyldige har fört över
 - a. tillgångar från ett fast driftställe i Sverige till en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) och tillgångarna tillhör den skattskyldige även efter överföringen, eller
 - b. den näringsverksamhet som bedrivs från ett fast driftställe i Sverige till en stat inom EES,
3. det skatteavtal som avses i 22 kap. 5 § 4 eller 5 inkomstskattelagen har ingåtts med en stat inom EES,
4. tillgången ingår i en näringsverksamhet inom EES, och
5. den näringsverksamhet som avses i 22 kap. 5 § 2 inkomstskattelagen eller den näringsverksamhet som enligt 22 kap. 5 § 4 eller 5 inkomstskattelagen ska beskattas i en annan stat inte har upphört.³³⁷

Om staten inte är medlem i EU krävs det även att Sverige eller EU har ett samarbete för ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar.³³⁸ Anståndstiden är ett år efter den dag då skatten senast ska betalats.³³⁹

Före införandet av SFL fanns anståndsbestämmelsen i 17 kap. skattebetalningslagen (1997:483) (SBL). Flertalet av bestämmelserna där innehöll rättsföljden ”får” i stället för ”ska” gällande Skatteverkets förpliktelser att bevilja anstånd när rekvisiten var uppfyllda. Genom införandet av SFL ändrades detta så att majoriteten av bestämmelserna nu innehåller ”ska” då det ansågs var mer i linje med den skattskyldiges rätt att få anstånd.³⁴⁰

³³⁶ 63 kap. 2 § SFL; Prop. 2010/11:165 s. 130 f.

³³⁷ 63 kap. 14 § 1 st. SFL.

³³⁸ 63 kap. 14 § 2 st. SFL.

³³⁹ 63 kap. 14 § 3 st. SFL.

³⁴⁰ Prop. 2010/11:165 s. 1030.

12.4 RÅ 2010 ref. 92

Yamaha Scandinavia AB (bolaget) var ett svenskt helägt dotterbolag till tyska Yamaha Music Europe GmbH (YME) med japanska Yamaha Corporation som moderbolag. Bolaget hade en filial i Norge och en i Danmark. Bolaget ansökte om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden gällande en omstrukturering där bolaget skulle fusioneras ihop med YME. Genom omstrukturen skulle bolaget bli en filial under YME tillsammans med filialerna i Danmark och Norge. I varken Danmark eller Norge skulle avyttringen orsaka någon beskattning.

Bolaget ställde därför följande frågor i sin ansökan om förhandsbesked:

1. Uppfyller bolaget villkoren för s.k. kvalificerad fusion enligt reglerna i 37 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, vad avser den svenska verksamheten?
2. Om svaret på fråga 1 är nej, undantas transaktionen från beskattning till följd av att reglerna strider mot fusionsdirektivet och/eller etableringsfriheten i artiklarna 43 och 48 EG?
3. Medges bolaget avräkning enligt 37 kap. 30 § IL för den fiktiva skatt som skulle ha utgått i Danmark till följd av den beskrivna omorganisationen om Danmark inte hade implementerat fusionsdirektivet?
4. Om svaret på fråga 3 är nej, ska bolaget uttagsbeskattas som om den danska filialen hade avyttrats till marknadsvärde?
5. Ska bolaget uttagsbeskattas som om den norska filialen hade avyttrats till marknadsvärde?
6. Om svaret på fråga 4 och/eller 5 är ja, förändras svaret med beaktande och tillämpning av artiklarna 43 och 48 EG om etableringsfrihet samt motsvarande bestämmelser (artikel 31 och 34) i EES-fördraget?

Skatterättsnämnden besvarade fråga ett jakande för den del av näringsverksamheten som är hänförlig till Sverige. Även fråga tre besvarades bekräftande.

Den norska filialen skulle uttagsbeskattas utefter marknadsvärdet då svenska bestämmelser, vid tillfället, endast tillät fiktiv avräkning för fasta driftställen belägna i stater som var medlemmar i EU. Skatterättsnämnden fick därför bedöma om bestämmelsen var i strid med etableringsfriheten i artiklarna 31 och 34 i EES-avtalet samt artiklarna 49 och 54 i FEUF (se fråga 6). Bedömningen av om bestämmelsen stred mot EES-avtalet gjordes på samma sätt som en prövning mot FEUF (nämnden hänvisade här till mål C-452/01, *Ospelt och Schlösse Weissenberg*). Skatterättsnämnden lyfte även här mål C-264/96, *ICI* där det i punkt 21 framgår att etableringsfriheten förbjuder hinder som innebär att bolag hindras från att etablera sig i en annan medlemsstat.

Då den norska näringsverksamheten omfattades av artikel 31 i EES-avtalet prövade Skatterättsnämnden om avsaknaden av möjligheter till fiktiv avräkning utgjorde ett hinder för bolaget att etablera sig i en annan medlemsstat. Skatterättsnämnden hade alltså att pröva om regleringen var förenlig med etableringsfriheten.

Eftersom en fiktiv avräkning hade tillåtits om bolaget hade haft hela sin näringsverksamhet i Sverige eller uppdelad i Sverige och andra EU länder missgynnades bolaget på ett sätt som utgjorde en inskränkning i etableringsfriheten. Sett till detta och att bolaget skulle tas över av ett tyskt bolag var inte de svenska bestämmelserna förenliga med EES-rätten eller EU-rätten.

Skatteverket överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked till HFD vilket bestreds av bolaget. I överklagandet anförde Skatteverket bland annat att det enligt EU-domstolens praxis inte fanns någon skyldighet att undanröja internationell dubbelbeskattning. Verket hänvisade här till C-513/04 *Kerckhaert och Morres*, C-298/05 *Columbus Container Services* och C-128/08 *Damseaux*.³⁴¹

C-513/04 *Kerckhaert och Morres* rörde en utdelning från ett franskt bolag till två makar bosatta i Belgien. Belgien hade tidigare haft en skatteförmån för sådana utdelningar men lagstiftaren hade avskaffat denna. Den nationella domstolen beslutade att ställa en tolkningsfråga till domstolen om det var tillåtet att inte bevilja någon avräkning på den kupongskatt som togs ut i Frankrike.³⁴² EU-domstolen slog här fast att aktieägaren inte befann sig i en annan situation bara för att landet där bolaget hade hemvist tog ut kupongskatt. Båda staterna hade nämligen rätt att utöva sin beskattningsrätt och det var upp till medlemsstaten att vidta nödvändiga åtgärder.³⁴³

C-298/05 *Columbus Container Services* gällde beskattningen av ett bolag med hemvist i Belgien men med delägare som var bosatta i Tyskland. Den tyska skattemyndigheten beslutade att beskatta bolagsmännen för den vinst som var hänförlig till Columbus näringsverksamhet med avräkning för den skatt som hade betalats i Belgien.³⁴⁴ Utefter begäran om förhandsavgörande tog EU-domstolen bland annat ställning till om det förelåg en inskränkning av etableringsfriheten. Den tyska regleringen innebar att bolaget beskattades enligt samma skattesats som gällde för likadana bolag i Tyskland och således förelåg det inte någon diskriminering.³⁴⁵ Situationen ansågs i stället bero på att medlemsstater parallellt utövade sin beskattningsrätt. Gemenskapsrätten

³⁴¹ Skatteverkets överklagande av Skatterättsnämndens förhandsbesked den 2 februari 2010, dnr 78-09/D.

³⁴² C-513/04 *Kerckhaert och Morres* p. 9-14.

³⁴³ C-513/04 *Kerckhaert och Morres* p. 19-23.

³⁴⁴ C-298/05 *Columbus Container Services* p. 19.

³⁴⁵ C-298/05 *Columbus Container Services* p. 39-40.

saknade vid avgörandet några allmänna kriterier för behörighetsfördelning mellan medlemsstaterna. EU-domstolen slog vidare fast att de fria rörligheterna inte satte stopp för lagstiftningen eftersom det inte grundade sig på någon åtskillnad i behandling.³⁴⁶ Det saknades även någon skyldighet för medlemsstaterna att anpassa skattesystemet eller reglerna för olika etableringsformer för att garantera samma skattemässiga utfall oavsett var eller hur bolaget valde att etablera sig.³⁴⁷ Således förelåg det inte någon inskränkning av etableringsfriheten.³⁴⁸

C-128/08 *Damseaux* gällde en belgare som fick utdelning från ett franskt aktiebolag vilket beskattades i både Frankrike och Belgien.³⁴⁹ Domstolen förde här ett resonemang som liknade de båda förgående domarna³⁵⁰ och drog i likhet med dessa slutsatsen att gemenskapsrätten inte hade några allmänna kriterier för behörighetsfördelningen mellan medlemsstaterna för avskaffandet av dubbelbeskattning.³⁵¹

HFD fastställde skatterättsnämndens förhandsbesked och fiktiv avräkning skulle således medges.

12.4.1 Lagändringarna som följde av domen

Under 2015 antog riksdagen propositionen om ”Utvidgning av reglerna om fiktiv avräkning vid ombildningar av företag” för att åtgärda lagstiftningens oförenlighet med Sveriges åtaganden enligt EES-avtalet. Dessa regler finns i centrala delar återgivna i avsnitt 12.1 Behovet av att genomföra förändringarna grundade sig även i domen C-48/11 *A Oy* från EU-domstolen.³⁵²

Grunden för det EU-rättsliga målet var ett aktieutbyte och beskattningen av denna.³⁵³ Enligt tidigare rättspraxis gällde att varje förbud, hinder eller åtgärd som gör etableringsfriheten mindre attraktiv skulle ses om en inskränkning.³⁵⁴ I *A Oy* målet ansågs skattereglerna vara en inskränkning som inte kunde motiveras. I den senare bedömningen konstaterades det att en särbehandling som endast berodde på företagets säte inte var förenligt med etableringsfriheten.³⁵⁵ Detta lyfte lagstiftaren fram som en anledning till behovet av att ändra den dåvarande svenska regleringen av fiktiv avräkning.³⁵⁶

³⁴⁶ C-298/05 *Columbus Container Services* p. 43, 45, 48 & 49.

³⁴⁷ C-298/05 *Columbus Container Services* p. 51 & 53.

³⁴⁸ C-298/05 *Columbus Container Services* p. 54.

³⁴⁹ C-128/08 *Damseaux* p. 6 & 7.

³⁵⁰ Jfr C-128/08 *Damseaux* p. 25-30.

³⁵¹ Jfr C-128/08 *Damseaux* p. 33.

³⁵² Prop. 2014/15:129 s. 13.

³⁵³ C-48/11 *A Oy* p. 8-11.

³⁵⁴ C-157/07 *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* p. 30.

³⁵⁵ C-48/11 *A Oy* p. 32.

³⁵⁶ Prop. 2014/15:129 s. 12.

Förslagen i propositionen, som infördes i IL, innebar att reglerna om fiktiv avräkning utvidgades så att även fasta driftställen eller bolag inom EES omfattades.³⁵⁷

12.4.2 Kommentar av RÅ 2010 ref. 92

HFD har enligt artikel 267.3 i FEUF en skyldighet att begära in ett förhandsavgörande av EU-domstolen gällande bland annat tolkning av fördraget. EU-domstolen har utvecklat två undantag från denna plikt. Den första är om frågan redan har prövats av EU-domstolen.³⁵⁸ Den andra är om tillämpningen av gemenskapsrätten är så uppenbar att det inte finns utrymme för något rimligt tvivel om hur frågan skall avgöras.³⁵⁹ Rättsläget ses då som klarlagt (*acte clair*) men det krävs fortfarande att domstolen vidtar en relativt omfattande utredning.³⁶⁰ Det bör även här tilläggas att Skatterättsnämnden saknar möjlighet att begära in ett förhandsavgörande.³⁶¹

Att HFD avstod från att begära in ett förhandsavgörande måste tolkas som att de anser att rättsregeln är tillräckligt tydlig. Grunden för slutsatsen är svår att härleda ur domen då hänvisningarna till rättspraxis är få. Vid endast två tillfällen hänvisar domstolen till EU-rättslig praxis. Rättsfallet C-452/01, *Ospelt och Schlösse Weissenberg* gör tydligt hur bedömningen av om en bestämmelse strider mot EES-avtalet ska göras. Det andra rättsfallet, C264/96, *ICI*, berör inte fiktiv avräkning utan endast etableringsfriheten i stort. Det torde här krävas tydligare vägledning från EU-domstolen för att kunna avstå från att begära in ett förhandsavgörande. Rättskällevärdet av HFD:s avgörande kan därför ifrågasättas eftersom EU-domstolen inte har uttalat vad som gäller specifikt för fiktiv avräkning. I EU-domstolens praxis har uttagsbeskattning berörts utifrån tidpunkten för beskattning medan beloppet som aktualiseras vid fiktiv avräkning inte har diskuterats. HFD:s avgörande måste därför behandlas med viss försiktighet. HFD:s domskäl är fortfarande av intresse eftersom det ger en inblick i hur domstolen resonerar kring omfattningen av etableringsfriheten, som här utsträcks till att omfatta ännu ett fall av dubbelbeskattning.

Även om fråga sex tydligt riktar in sig etableringsfriheten besvarade Skatterättsnämnden, vilket fastställdes av HFD, frågan med beaktande av två faktorer. Den besvarar med utgångspunkt i dels etableringsfriheten, dels utefter att det var ett tyskt bolag som skulle ta över filialen. Det är oklart vad exakt den senare delen tillförde eftersom etableringsfriheten hade gällt oavsett

³⁵⁷ Prop. 2014/15:129; SFS 2015:617.

³⁵⁸ C-28-30/62 *Da Costa en Schaake*.

³⁵⁹ C-283/81 *Cilfit* p. 16.

³⁶⁰ Jfr C 283/81 *Cilfit* p. 16, 18 & 21; C-561/19, *Conorzio Italian Management, Catania Multiservizi SpA mot Rece Ferroviaria Italiana SpA*, p. 44.

³⁶¹ Jfr C-134/97 *Victoria Film A/S*.

vilket land i EU eller EES som skulle förvärva bolaget. Oavsett är det tydligt att Skatterättsnämndens svar och motivering avsåg etableringsfrihetens omfång.

Av de avgörande som Skatteverket åberopade i sitt överklagande framgår det tydligt att medlemsstaterna inte måste koordinera sina skattesystem i en sådan grad att dubbelbeskattning aldrig uppstår. Det finns dock viktiga skillnader mellan de nationella lagstiftningar som prövades i dessa mål och de svenska bestämmelserna om fiktiv avräkning. Exempelvis aktualiserades regleringen i de andra medlemsstaterna inte endast vid gränsöverskridande situationer. Situationen i dessa mål utgör således aldrig någon särbehandling eller negativ diskriminering. Fiktiv avräkning utgjorde till skillnad från dessa en åtgärd som endast tillämpades vid en gränsöverskridande transaktion.

I prop. 2023/24:15 som infördes för att genomföra vissa skattemässiga justeringar i ljuset av 24 a kap. ABL tas inte RÅ 2010 ref. 92 upp. I motiveringen av varför fiktiv avräkning exkluderats hänvisar inte regeringen till rättsfallet. Det saknas underlag för att närmare bedöma varför detta val gjordes.³⁶² Av rättsfallet är det oavsett tydligt att bedömningen grundar sig i etableringsfriheten enligt både dess lydelse i EES-avtalet och FEUF. Rättsfallet borde således ha tagits upp i propositionen.

³⁶² Jfr prop. 2023/24:15 s. 43 f.

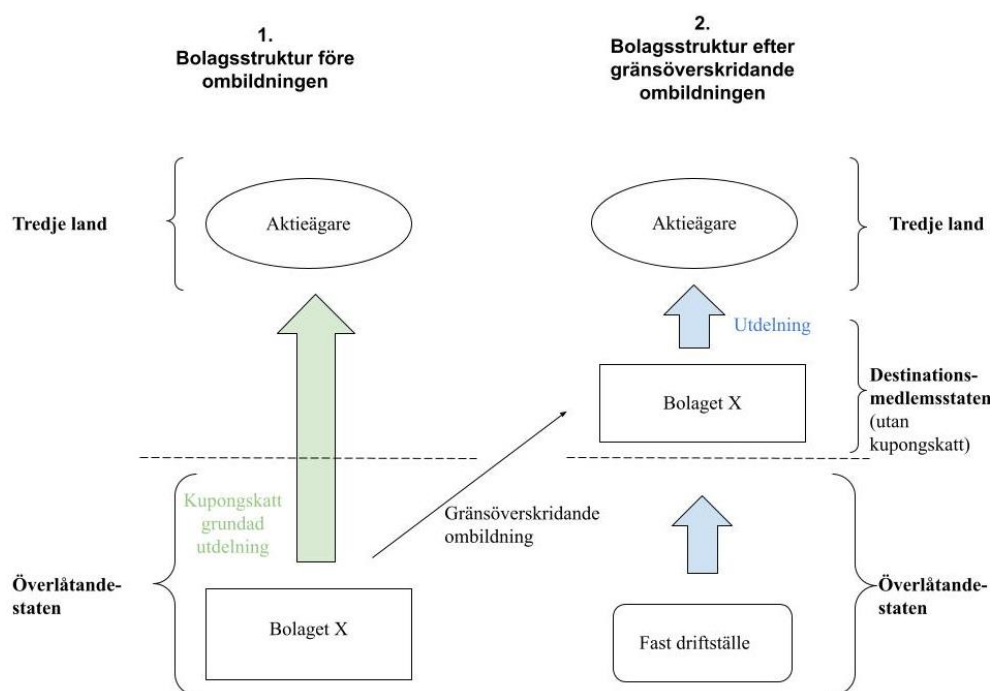
DEL IV

13 Avslutande analys

Problematiken med de skatterättsliga ändringarna som tagits fram i prop. 2023/24:15 är mångfacetterad. För många av bolagen som väljer att genomföra en gränsöverskridande ombildning kommer en uttagsbeskattning att aktualiseras. Samtidigt är det högst aktuellt att undersöka om missbruksprincipen gör att bolag som hamnar i en mer förmånlig ställning med kupongskatten riskerar att få hela förfarandet ogiltigförklarat.

13.1 Kupongskatt

Ponera att ett svenskt aktiebolag har aktieägare i tredjeland som måste betala kupongskatt i Sverige. Om bolaget genomför en gränsöverskridande ombildning till en stat som inte tar ut någon sådan skatt utan att någon uttagsbeskattning utlöses uppstår frågan om förfarandet kan utgöra ett missbruk.



För att illustrera förfarandet som undersöks återanvänds bilden från kapitel 9. Med överlåtandestat avses i detta sammanhang Sverige.

Bestämmelserna för att genomföra en gränsöverskridande ombildning följer inte bara av direktivet 2019/2121 utan även av EU-domstolens praxis (se kapitel 3 och 4). Genom de senare har det klarlagts att bolag inte behöver bedriva någon ekonomisk verksamhet i destinationsmedlemsstaten. Vidare har det i direktivet uppställts flera krav på vad som ska kontrolleras för att ett förfarande ska kunna genomföras, det saknas även möjlighet till att ogiltigförklara förfarandet. I Sverige måste förfarandet godkännas av både

bolagsverket och domstolen. De skyddsåtgärder som finns i lagstiftningen skyddar framför allt intresset hos personer med en anknytning till bolaget, som arbetstagare, borgenärer och aktieägare. I direktivet samt i den svenska implementeringen saknas bestämmelser för att förhindra missbruk. Även de nationella svenska reglerna, bulvansregeln i KupL och skatteflyktslagen, saknar tillämplighet på förfarandet (se kapitel 7 och 8). Vid ett förfarande som resulterar i att Sverige inte kan ta ut någon kupongskatt kan PPT i skatteavtalen aktualiseras. Om PPT är tillämplig kan det göra att Sverige, trots bolagets ombildning, har rätt att ta ut kupongskatt. Att enskilt tillämpa PPT kan göra att bedömningen strider mot etableringsfriheten. I enlighet med de argument som har presenterats i avsnitt 5.2.1 och 6.1 kommer därför endast missbruksprincipens tillämplighet att diskuteras.

Genom direktivet 2019/2121 har det satts tydliga ramar för hur en gränsöverskridande ombildning ska genomföras. Att förfarandet får genomföras framgår således av primär- och sekundärrätt. De tydliga ramar som satts av regelverket ger förfarandet en tydlig struktur med vissa krav för att garantera ett seriöst genomförande. Direktivet och dess införlivande har inte fokuserat på fiskalens intressen och undandragande för skattskyldighet nämns inte. Således måste det undersökas hur stort utrymme som direktivet lämnar för att kunna tillämpa missbruksprincipen.

Genom *Polbud* har det blivit möjligt att etablera sig i en annan medlemsstat även om det inte ska bedrivas någon faktiskt ekonomisk verksamhet där. Att göra en sådan etablering för att ta del av ett annat lands mer förmånliga bolagsrätt utgör därför inte missbruk. Generellt bör samma slutsats dras om skatterätten, även om risken att det utgör missbruk är högre. I enlighet med den diskussion som tidigare har förts finns det inget krav i direktiv 2019/2121 på att det ska finnas ekonomisk verksamhet i destinationsmedlemsstaten. Det har även i flera mål uttalats att det inte per automatik utgör missbruk att vilja omfattas av en annat lands lagstiftning. *Polbud* ger även intryck av att denna typ av förfarande inte behöver ha någon större ekonomisk förankring. EU-domstolen har vidare gjort tydligt att det inte har skett någon harmonisering av skattesystem vilket gör det tillåtet för medlemsstaterna att konkurrera om förmånligare villkor för beskattning.

Mot detta väger den EU-rättsliga praxis som har utvecklats genom framför allt *Beneficial Ownership*. Målet avser ett skatterättsligt upplägg och torde därför vara bättre lämpat för att avgöra om upplägget i frågan skulle träffas av missbruksprincipen. De indicier som togs fram här som rör utdelningar och räntor som skickas vidare är inte av relevans för frågan som undersöks eftersom upplägget endast innefattar ett bolag.

Frågan om bolagskoncernen återspeglar den ekonomiska verkligheten och om den har en rent formell struktur är mer svårbedömd. Detta eftersom det inte kommer bedrivas någon form av ekonomisk verksamhet i det ombildade bolaget. Omstruktureringen motiveras även av bolagets önskan att omfattas av mer förmånlig lagstiftning. Att omstrukturering genomförts av detta syfte talar för att det inte återspeglar den ekonomiska verkligheten. Mot detta ställs *Polbud* där det klargjordes att någon ekonomisk verksamhet inte behöver bedrivas för att det inte ska anses vara missbruk av bolagsrätten. Även om *Polbud* inte direkt berör det skattemässiga området borde det ha påverkat synen på ekonomisk verksamhet. Läget är således fortfarande oklart. Jag är dock av uppfattningen att bara för att den ekonomiska verksamheten endast bedrivs i ett fast driftställe innebär inte detta att upplägget per automatik inte återspeglar den ekonomiska verkligheten. Jag anser nämligen att *Polbud* gav ett starkt stöd för att gränsöverskridande ombildningar omfattas av etableringsfriheten och inte utgör ett missbruk oavsett ekonomisk verksamhet i det ombildade bolaget. I rättsfallet gör domstolen tydligt att rätten till att ombildas enligt etableringsfriheten inte kan villkoras med ett krav på att bolaget ska utöva ekonomisk verksamhet i destinationsmedlemsstaten. Att tolka rättsfallet annorlunda på grund av skattemässiga konsekvenser hade varit anmärkningsvärt sett till det täta sammanhang som finns mellan bolagsrätten och skatterätten. Vidare kan det diskuteras om frågan om ekonomisk verklighet avser att träffa dessa relativt enkla bolagsstrukturer med endast en juridisk person. Någon större slussning av vinster mellan olika aktörer sker inte, utan vinsten är hänförlig till endast en juridisk person.

Regleringen av gränsöverskridande ombildningar gör det lättare för bolag att utnyttja den konkurrens som finns mellan medlemsstater inom bolagsrätten och skatterätten. Skulle ett bolag genomgå detta enbart med syftet att uppnå skattefördel finns det en risk att agerandet utgör ett missbruk. Har ombildningen ett tvåfaldigt syfte måste bolaget förmås att bevisa att skattefördelen inte har varit det huvudsakliga. Detta kan vara svårt när ombildningen har genomförts av bolagsrättsliga skäl men resulterar i skattemässiga fördelar. Som det har påpekats flera gånger gör det täta sammanhanget mellan dessa att det kan vara svårt att bevisa vad som har varit avgörande. Även gällande detta rekvisit finns det alltså en större osäkerhet på området men med ledning av ovan torde det i flertalet av fallen inte anses utgöra missbruk.

Även om utrymmet för att tillämpa missbruksprincipen torde vara snävt på bolagsrättsliga aspekter vid en gränsöverskridande ombildning är dess tillämplighet större på de skatterättsliga aspekterna. Detta riskerar att skapa en diskrepans mellan bolagsrätten och skatterätten där synen på förfarandes äkt-het kan variera. Oavsett anser jag att missbruksprincipen i flertalet fall inte ska tillämpas på de skatterättsliga konsekvenserna. Även om rättsläget är oklart. Detta gör att en begränsat skatteskyldig aktieägare i ett svenskt

registrerat aktiebolag, vilken endast har verksamhet i Sverige, som genomför en gränsöverskridande ombildning där enbart bolagets registrerade säte ändras inte ska betala kupongskatt i Sverige.

13.2 Fiktiv avräkning

Frågan om den fiktiva avräkningen aktualiseras när ett svenskt bolag genomför en gränsöverskridande ombildning och uttagsbeskattas för ett fast driftställe som är beläget i en tredje medlemsstat. Två rättskällor, RÅ 2010 ref. 92 och prop. 2023/24:15, har uttryckligen berört denna fråga. I enlighet med det resonemang som har förts tidigare (se avsnitt 12.4.2) kan rättskällevärdet av RÅ 2010 ref. 92 ifrågasättas. Resonemanget i prop. 2023/24:15 gällande fiktiv avräkning för gränsöverskridande ombildning berör inte etableringsfriheten. Varför etableringsfriheten utelämnades går inte att besvara men det ger bilden av att det saknas en enhetlig syn på friheten. Eftersom det saknas ett avgörande från EU-domstolen på området lämnas frågan öppen. Nedanför är mitt försök att besvara frågeställningen utifrån redovisat material.

Precis som det har redogjorts för i avsnitt 12.1.3 förhåller jag mig kritisk till att regeringen, grundat på fusionsdirektivet, valde att exkludera fiktiv avräkning vid gränsöverskridande ombildningar. Även om direktivet utgör sekundärrätten och det är korrekt att förhålla sig till den är jag kritisk till att en djupare analys inte gjordes. Vidare innebär detta att ombildningsformen inte får samma skatteförmåner som vissa andra ombildningsformer. I enlighet med EU-domstolens praxis behöver detta dock inte strida mot EU-rätten.

Uttagsbeskattning vid en gränsöverskridande ombildning aktualiseras endast vid ett gränsöverskridande förfarande. Skulle bolaget föra över sitt säte inom landet hade inte någon uttagsbeskattning skett. Någon objektiv skillnad finnas inte mellan dessa alternativ eftersom båda avser samma situation och ska i enlighet med direktiv 2019/2121 ge uppkomst till samma bolagsrättsliga konsekvenser. I likhet med EU-domstolens praxis på området som har redovisats under kapitel 10 utgör uttagsbeskattningen en nackdel jämfört med en ren inhemsk situation. Frågan här är dock om valet att inte bevilja en fiktiv avräkning kan ge upphov till samma slutsats. Situationen har inte klarlagts av EU-domstolen vilken endast har berört tidpunkten för uttagsbeskattningen och inte beloppet. Därför måste ett resonemang föras utefter EU-domstolens bedömningsgrunder.

Att inte bevilja fiktiv avräkning ger upphov till en dubbelbeskattning som minskar attraktionen till att genomföra en gränsöverskridande ombildning. I enlighet med rättsfallen gällande uttagsbeskattning har medlemsländerna en rätt att beskatta de orealiserade värden som har uppkommit inom dess territorium men i detta fall gäller det beskattning av värden som har uppstått utanför medlemsstaten. Jag anser därför att det inte kan rättfärdigas som en

konsekvens av att staterna utövar sin beskattningsrätt. En viktig skillnad mellan fiktiv avräkning och de rättsfall där det har setts som en konsekvens av staternas beskattningsrätt är att fiktiv avräkning inte aktualiseras för bolag med verksamhet endast i Sverige. Bolag med ett fast driftställe i en annan medlemsstat befinner sig således i en annan situation (jfr C-513/04 *Kerckhaert och Morres*, C-298/05 *Columbus Container Services* och C-128/08 *Damseaux* i avsnitt 12.4). Det borde således inte gå att rättfärdiga lagstiftningen med att Sverige objektivt utövar sin beskattningsrätt eftersom regleringen endast tar sikte på gränsöverskridande förfaranden. Regleringen borde därför inte anses säkerställa fördelningen av beskattningsrätten. I stället resulterar det i att attraktionskraften för att bilda fasta driftställen i andra medlemsländer minskar vilket utgör ett hinder för etableringsfriheten.

Regelverket går inte att rättfärdiga på grund av den bristande harmoniseringen eftersom EU-rätten har företräde framför nationell rätt. Argument som bygger på att fusionsdirektivet inte har reglerat situationen anser jag därför brister på denna punkt.

En eventuell invändning om risken för skatteflykt rättfärdigar inte heller att fiktiv avräkning inte tillåts. Åtgärder mot skatteflykt måste vara riktade mot endast konstlade upplägg. Ett kategoriskt förbud, likt det som undersöks, kan således inte godtas.

Beskattning och avdrag för förluster hänförliga till det fasta driftstället sker i första hand i medlemsstaten det är beläget i. Det följer därför inte av skattesystemets sammanhang att en fiktiv avräkning inte ska tillåtas. Sammantaget borde det således utgöra en otillåten inskränkning av etableringsfriheten att inte tillåta fiktiv avräkning. Att, som Sverige, inte tillåta fiktiv avräkning vid en gränsöverskridande ombildning, anser jag därför vara i strid med etableringsfriheten i artiklarna 49–55 i FEUF.

HF6pnm0M%2FEV%2BiqD2R0RgaLv8SzUDZ%2FlpXYcSX4MwzvDBAzspRJziBY38Gm9%2Fo-
giMr%2FPMNieg-
bBjDLXHRTvIDfd3M9lo8Tm3uiRb0%2BXXQ1P4fvn%2BDZ3HFYofUL2wDcY3kga8eaJInJkb2N8eh4bEX0y
VoEiz6T6H%2BLI-
ytQB7IntO4ZGiU0QcZnS4vp%2Fa%2BI39YGZmx3P3wXSikcQZmzQWcLAEyQ5kv1NishKj%2Fmpaw7laSA
DhcTtSr-
bCnnwpqW705SQEX7gGe63EX4eXCkT19zm8fVfZLxUwmNmVb4u1O1FdEj9sZXn4RcHJuYmg7QrFdtscqL
w56Y9zWcA7UUXyNIERz-
teQLQHz%2FHUfL%2BM2aIjZ%2B8YRZ3OuDdm7saE927ilG6yqecXpDeq%2BzGv3xFfru-
JjKWUD9CNZPWM4LUJH2dwmGnuJkafXQ5YkOjBXaIWm-
TaHLA7klj8O5%2BF2sKMzuGAXJuCADY3Lh52c2ZeckFyj6ENO7k%2Bacacq%2BhEvQV8ab-
hsprHI7c2wsizXESf2D4vEy70z5KauE2%2F0xYo7DQCwJCg33TnAtGH-
Wxjp8Ery1xDiC76OuTxJ3Qa0wxcPHqwY6sQE7d38lspgEyChZzImBoTv4G5rShi9dOfge5hy1fmM6FI9Ew-
poXq3fe%2F8q8VYM%2BJ0rdfgDY0fh0cGaQFSLY66qEZJISOX-
mEIFBbgeLmd7IN52AIE0wSp85PJ22u5OEc8kahPkrTvkpjGcr%2BknQEro9oyvTx9QzdIG-
ZhqZB1QDsL6%2BzCvHRfvrFWQCRZJEXNJI1N52M9KnC%2B9cc1ieeydFDrgs%2Ft3zvgn-
Mnpr0d5Xc4quho%3D&X-Amz-Algorithm=AWS4-HMAC-SHA256&X-Amz-Date=20231207T153811Z&X-
Amz-SignedHeaders=host&X-Amz-Expires=300&X-Amz-Creden-
tial=ASIAQ3PHCVTYU3WN6LUQ%2F20231207%2Fus-east-1%2Fs3%2Faws4_request&X-Amz-Signa-
ture=f0347a2ec2c7caa8d498b1805cb3b85b975f47c78cd3eaa75c2d054d14d120f2&hash=020481507083efe090d6
553f96a79ab6d12eaea89e595c24d4d02457bad6ce8a&host=68042c943591013ac2b2430a89b270f6af2c76d8dfd08
6a07176afe7c76c2c61&pii=S2405844023039208&tid=spdf-0a945e97-2640-48ba-bf67-
e4522ef98ebf&sid=4452a468979db3407538f50181935ac778ebgxrbq&type=cli-
ent&tsoh=d3d3LnNjaWVuY2VkaXJlY3QuY29t&ua=09035e545f0b0600020352&rr=831ddaab3a95be3d&cc=se
> (besökt 2023-10-20)

Nelsson, Maria (2002), 'Aktiebolags etableringsrätt i EU - en studie utifrån målen Segers, Daily Mail och Centros', Svensk Skattetidning, 9 uppl., s. 635-656

Svensson Due, Julia (2019), Gränsöverskridande ombildning av aktiebolag – från beslutsfattande till faktiskt genomförande, tillgänglig på <<https://lup.lub.lu.se/luur/download?func=downloadFile&recordId=8976829&fileId=8981888>>

Svernlöv, Carl (2016), Gränsöverskridande ombildning och svensk aktiebolagsrätt, Nordisk Tidsskrift for Selskabsret, tillgänglig på <https://www.jura-bibliotek.dk/view/journals/nts/2016/2/3/article-p99.xml>

EU-domstolens praxis

C-2/74 *Reyners*

C-26/62 *van Gend & Loos*

C-48/11 A *Oy*

C-106/16 *Polbud*

C-110/99 *Emsland-Stärke*

C-115/16 *N Luxembourg 1 m.fl.*

C-115/78 *Knoors*

C-116/16 T *Danmark*

C-128/08 *Damseaux*

C-134/97 *Victoria Film A/S*

C-14/16 *Euro Park Service*

C-14/83 *Von Colson*

C-144/99 *Commission v Netherlands*

C-148/91 *Veronica*

C-157/07 *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*

C-158/08 *Pometon*

C-16/16 *Eqiom*

C-166/98 *Socridis*

C-167/01 *Inspire Art*

C-168/11, *Beker,*

C-196/04, *Cadbury Schweppes*

C-201/15 *AGET Iraklis*

C-208/00 *Überseering*

C-210/06 *Cartesio*

C-212/97 *Centros*

C-221/89 *Factortame*

C-229/83 *Leclerc mot Au blé vert*

C-231/05 *Oy AA*

C-251/16 *Cussens*

C-26/72 *Van Gend en Loos*

C-264/96 *ICI*

C-265/04 *Bouanich*

C-270/83 *Avoir Fiscal*

C-283/81 *Cilfit*

C-28-30/62 *Da Costa en Schaake*

C-292/16 A

C-298/05 *Columbus Container Services*

C-303/07, *Aberdeen Property Fininvest Alpha*

C-303/12, *Imfeld och Garcet*

C-321/05 *Kofoed*

C-33/74 *van Binsbergen*

C-336-96 *Gilly*

C-337/08, *X Hol-ding*

C-344/92 *Wagner Miret*

C-371/10 *National Grid Indus*

C-378/10 *VALE Építési Kf*

C-38/10 *Europeiska kommissionen mot Portugisiska Republiken*

C-385/00 *de Groot*

C-388/14 *Timac Agro Deutschland*

C-392/15 *kommissionen/Ungern*

förenade målen C-397/01 och C-403/01 *Pfeiffer*

C-405/18 *AURES Holding*

C-414/06 *Lidl Belgium*

C-414/21 *VP Capital*

C-446/03 *Marks & Spencer*

C-452/01 *Ospelt och Schlösse Weissenberg*

C-474/04 *N*

C-484/19 *Lexel*

C-49/98 *Finalarte and Others*

C-513/03 *van Hilten*

C-513/04 *Kerckhaert och Morres*

C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*

C-527/06 *Renneberg*

C-55/94 *Gebhard*

C-561/19 *Consorzio Italian Management, Catania Mul-tiservizi SpA mot Rece Ferroviaria Italiana SpA*

C-6/64 *Costa mot E.N.E.L*

C-646/15 *Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements*

C-81/87 *Daily Mail*

Förarbeten och remisser

Prop. 1970:134 Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till kungskatteförordning, m.m.

Prop. 1980/81:17 med förslag till lag mot skatteflykt, m.m.

Prop. 1982/83:84 med förslag till lag om ändring i lagen (1980:865) mot skatteflykt m.m.

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

Prop. 1996/97:170 Reformerad skatteflyktslag

Prop 1999/2000:2 Inkomstskattelagen

Prop. 2004/05:85 Ny aktiebolagslag

Prop. 2010/11:165 Skatteförfarandet

Prop. 2014/15:129 Utvidgning av reglerna om fiktiv avräkning vid ombildningar av företag

Prop. 2015/16:14 Begränsad skattefrihet för utdelning och nya bestämmelser mot skatteflykt i fråga om kupongskatt

Prop. 2017/18:61 Multilateral konvention för att genomföra skatteavtalsrelaterade åtgärder

Prop. 2021/22:286 Bolags rörlighet över gränserna inom EU

Prop. 2023/24:15 Vissa skattefrågor med anledning av nya aktiebolagsrättsliga regler om bolags rörlighet över gränserna inom EU

SOU 1999:79 Källskatt på utdelning och royalty till begränsat skattskyldiga

Ds 2020:10 Ny lag om källskatt på utdelning

SÖ 1975:1 Wienkonventionen om traktaträtten. Wien den 23 maj 1969

Skatteutskottets betänkande 2023/24:SkU5

SOU 1989:81 Ny generalklausul mot skatteflykt betänkande

Finansdepartementet (2015), Begränsad skattefrihet för utdelning och nya bestämmelser mot skatteflykt i fråga om kupongskatt, tillgänglig på <<https://www.regeringen.se/contentassets/97dda144ae1f439692d65d30409511fb/begransad-skattefrihet-for-utdelning-och-nya-bestammelser-mot-skatteflykt-i-fraga-om-kupongskatt.pdf>>

Lagrådsremiss (2015, Begränsad skattefrihet för utdelning och nya bestämmelser mot skatteflykt i fråga om kupongskatt, tillgänglig på <https://www.regeringen.se/contentassets/e899a1ee60b94d348d413c6b2d177ff6/begransad-skattefrihet-for-utdelning-och-nya-bestammelser-mot-skatteflykt-i-fraga-om-kupongskatt/>

Litteratur

Bernitz, Ulf, Kjellgren, Anders (2022), *Europarättens grunder*, 7 uppl., Norstedts juridik

Cejie, Katia (2010), *Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar : en skattevetenskaplig studie i internationell personbeskattning med fokus på skatteavtals- och EU-rättsliga problem*. 1 uppl. Edita Västra Aros

Croneberg, Richard (2021), *Att motverka skatteflykt: En komparativ studie av generella åtgärder mot skatteflykt i Sverige och Danmark i ljuset av skatteflyktsdirektivets allmänna regel mot missbruk*, 1 uppl., Lunds universitet, Media-Tryck

Dahlberg, M (2000), *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag – en studie av svensk skatteavtalspolitik i förhållande till utländska basbolag mot bakgrund av svensk intern internationell skatterätt*, Uppsala universitet, Iustus.

Dahlman, Christian (2019), - Wahlberg, Lena - Adestam, Johan - Arvidsson, Niklas - Brännström, Leila - Frändberg, Åke - Jönsson, Sverker - Lindahl, Lars - Linderfalk, Ulf - Mindus, Patricia - Nowak, Karol - Sevelin, Ellika - Spaak, Torben - Svensson, Ola - Votinius, Sacharias - Zetterquist, Ola, *Juridiska grundbegrepp*, 1 uppl., Studentlitteratur AB

Danelius, Johan (2010), *Aktiebolags rörlighet över gränserna*, SvJT, s. 120-141

Dotevall, Rolf (2006), *Etableringsfriheten för aktiebolag och skyddet för bolagsborgenärer*, SvJT 2006 s. 885-899

Davérus, Maria, Nordström, Sofia (2023), 'Gränsöverskridande ombildning – ett nytt omstruktureringsalternativ', *Svensk Skattetidning*, 5 uppl. s. 363-373

Hjertstedt, Martin (2019) 'Beskrivningar av rättsdogmatisk metod: om innehållet i metodavsnitt vid användning av ett rättsdogmatiskt tillvägagångssätt', i: Ruth Mannelqvist, Staffan Ingmanson, Carin Ulander-Wänman (ed.), *Festskrift till Örjan Edström*, Umeå: Juridiska institutionen, Umeå universitet, s. 165-173

Jilkén, Daniel, Grip, Ulrika, Dufwa, Johanna, Kupongskattelagen En kommentar (2013, veriasion 1, JUNO) 4 §

Nelsson, Maria (2010), *Utflyttning av aktiebolag : en analys i ljuset av den internationella skatterätten och EU-rätten*, 1 uppl., MercurIUS

Peczenik, Aleksander (1995), *Juridikens teori och metod*, 1 uppl., författaren och Fritzes Förlag AB.

Ramberg, Christina (2018) - Beshar, Alexander - Carlson, Laura - Croon, Adam - Granmar, Claes, *Rättskällor : en introduktion i kritiskt tänkande*, 1 uppl., Norstedts Juridik AB

Reichel, Jane (2018) i *Juridisk metodlära*, 2 uppl., Studentlitteratur, s. 109-140

Sandgren, Claes (2021), *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare*, 5 uppl., Norstedts Juridik.

Ståhl, Kristina (2005), *Fusionsdirektivet – Svensk beskattning i EG-rättslig belysning*, Iustus förlag

Ståhl, Kristina, Persson Österman, Roger (2006), *EG-skatterätt*, Iustus

Svensson, Eva-Maria (2023) & Gunnarsson, Åsa, *Rättsdogmatik – som rättsvetenskapligt perspektiv och metod*, 1 uppl., Studentlitteratur

Uggla, Carl-Magnus, Carneborn, Christian (2015), *Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen*, 1 uppl. Wolters Kluwer

van Gelder, Gabriël (2018), *The Polbud-Case and New EU Company Law Proposal: Expanding the Possibilities for Cross-Border Conversions in Europe*, EC Tax Review, vol. 27, Issue 5, s. 260-266, tillgänglig på <https://kluwerlawonline.com/journalarticle/EC+Tax+Review/27.5/ECTA2018028>

Zamboni, Mauro & Nääv, Maria (2018), *Juridisk metodlära*, 2 uppl., Studentlitteratur.

Svensk rättspraxis och överklaganden

RÅ 2001 ref. 21 I & II

RÅ 2010 ref. 51

RÅ 2010 ref. 92

HFD 2013 ref. 12

HFD 2016 ref. 25

HFD 2016 ref. 57

Skatteverkets överklagande av Skatterättsnämndens förhandsbesked den 2 februari 2010, dnr 78-09/D