

Finansdepartementet

Skatte- och tullavdelningen

Utvidgning av reglerna om fiktiv avräkning vid ombildningar av företag

Sammanfattning

I promemorian föreslås att reglerna om fiktiv avräkning vid fusion, fission, verksamhetsavyttring och partiell fission ska ändras. Fiktiv avräkning kan i dag ske i två situationer. Den situation som här är aktuell är när tillgångar och förpliktelser som är knutna till ett fast driftställe i ett annat land som är medlem i Europeiska unionen (EU) förs över genom ombildning från ett företag i Sverige till ett företag i ett annat EU-land. De ändringar som föreslås i promemorian innebär att dessa regler om fiktiv avräkning utvidgas så att de blir tillämpliga på lika villkor avseende fasta driftställen eller företag som hör hemma inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet oavsett EU-medlemskap. I linje med detta föreslås också en anpassning av vissa bestämmelser som reglerar vad som krävs för att ett företag ska anses höra hemma i en viss stat.

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2016 och tillämpas första gången på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2015.

Innehållsförteckning

1	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	4
2	Bakgrund.....	8
3	Gällande rätt.....	8
3.1	Fusionsdirektivet	8
3.2	Regleringen i inkomstskattelagen.....	9
3.3	EES-avtalet.....	11
3.4	Praxis.....	11
4	Överväganden och förslag.....	13
4.1	Reglerna som bygger på fusionsdirektivet ska EES- anpassas.....	13
4.2	Omfattningen av uttrycket företag och fiktiv avräkning för icke utländska juridiska personer.....	13
4.3	Utvidgning av reglerna om fiktiv avräkning	15
4.4	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	17
5	Konsekvensanalys.....	17
6	Författningskommentar.....	18

1 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Häri genom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)¹ att 37 kap. 10, 30 och 30 a §§, 38 kap. 4 och 19 §§, 38 a kap. 5 och 21 §§ och rubrikerna närmast före 37 kap. 30 §, 38 kap. 19 § och 38 a kap. 21 § ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

37 kap.

10 §

Ett företag anses vid tillämpning av detta kapitel höra hemma i en viss stat *som är medlem i Europeiska unionen*, om företaget enligt lagstiftningen i denna stat hör hemma i staten i skattehänseende och inte anses ha hemvist i en annan stat på grund av ett skatteavtal. Om företaget enligt ett skatteavtal anses ha hemvist i en annan *medlemsstat*, ska det anses höra hemma i denna andra *medlemsstat*.

Tillgångar knutna till ett fast driftställe i ett annat EU-land

Ett företag anses vid tillämpning av detta kapitel höra hemma i en viss stat om företaget enligt lagstiftningen i denna stat hör hemma i staten i skattehänseende och inte anses ha hemvist i en annan stat på grund av ett skatteavtal. Om företaget enligt ett skatteavtal anses ha hemvist i en annan *stat*, ska det anses höra hemma i denna andra *stat*.

Tillgångar knutna till ett fast driftställe i en annan stat inom EES

30 §²

Om tillgångar samt skulder och andra förpliktelser förs över genom en fusion eller fission från ett företag som hör hemma i Sverige till ett företag som hör hemma i en annan stat *som är medlem i Europeiska unionen*, gäller andra *stycket* till den del tillgångarna samt skulderna och förpliktelserna är knutna till en sådan plats i en *medlemsstat* som är ett fast driftställe enligt ett skatteavtal mellan Sverige och den staten eller – om det inte finns något skatteavtal – som skulle ha

Om tillgångar samt skulder och andra förpliktelser förs över genom en fusion eller fission från ett företag som hör hemma i Sverige till ett företag som hör hemma i en annan stat *inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES)*, gäller andra *och tredje styckena* till den del tillgångarna samt skulderna och förpliktelserna är knutna till en sådan plats i en *stat inom EES* som är ett fast driftställe enligt ett skatteavtal mellan Sverige och den staten eller – om det inte finns

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

² Senaste lydelse 2012:270.

varit ett fast driftställe om 2 kap. något skatteavtal – som skulle ha varit ett fast driftställe om 2 kap. 29 § hade tillämpats i den staten. 29 § hade tillämpats i den staten.

Det överlåtande företaget har vid tillämpning av 16 kap. 18 och 19 §§ och av lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt rätt till 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 det inte hade funnits sådan lagstiftning där som avses i rådets direktiv 2009/133/EG av den 19 oktober 2009 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan.

Om det fasta driftstället är beläget i en stat inom EES som inte är medlem i Europeiska unionen och det finns lagstiftning i den staten som i tillämpliga delar motsvarar sådan som avses i rådets direktiv 2009/133/EG, ska avdrag respektive avräkning av utländsk skatt göras enligt andra stycket.

30 a §

Avdrag för respektive avräkning av skatt ska göras enligt andra stycket om

- tillgångar samt skulder och andra förpliktelser förs över genom en ombildning som hade varit en fusion eller fission om överlåtaren hade varit en utländsk juridisk person,
- överlåtaren är en utländsk association som hör hemma i en utländsk stat som är medlem i Europeiska unionen,
- överlåtaren bedriver verksamheten i någon av de associationsformer som anges i bilaga 37.1, och
- överlåtaren är skyldig att betala någon av de skatter som anges i bilaga 37.2, utan valmöjlighet eller rätt till undantag.

En delägare i associationen som beskattas på grund av ombildningen har vid tillämpning av 16 kap. 18 och 19 §§ och av lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt samma rätt till avdrag för respektive avräkning av utländsk skatt som om associationen hade betalat den skatt som skulle ha betalats i den stat där associationen hör hemma om det inte hade funnits sådan lagstiftning där som avses i direktiv 90/434/EEG.

En delägare i associationen som beskattas på grund av ombildningen har vid tillämpning av 16 kap. 18 och 19 §§ och av lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt samma rätt till avdrag för respektive avräkning av utländsk skatt som om associationen hade betalat den skatt som skulle ha betalats i den stat där associationen hör hemma om det inte hade funnits sådan lagstiftning där som i direktiv 2009/133/EG.

38 kap.

4 §

Ett företag anses vid tillämpning av detta kapitel höra hemma i en viss stat *som är medlem i Europeiska unionen*, om företaget enligt lagstiftningen i denna stat hör hemma i staten i skattehänseende och inte anses ha hemvist i en annan stat på grund av ett skatteavtal. Om företaget enligt ett skatteavtal anses ha hemvist i en annan *medlemsstat*, ska det anses höra hemma i denna andra *medlemsstat*.

Tillgångar knutna till ett fast driftställe i ett annat EU-land

Ett företag anses vid tillämpning av detta kapitel höra hemma i en viss stat om företaget enligt lagstiftningen i denna stat hör hemma i staten i skattehänseende och inte anses ha hemvist i en annan stat på grund av ett skatteavtal. Om företaget enligt ett skatteavtal anses ha hemvist i en annan *stat*, ska det anses höra hemma i denna andra *stat*.

Tillgångar knutna till ett fast driftställe i en annan stat inom EES

19 §

Om tillgångar samt skulder och andra förpliktelser förs över genom en ombildning som, utan att villkoret i 7 § är uppfyllt, uppfyller villkoren i 2 § från ett företag som hör hemma i Sverige till ett företag som hör hemma i en annan stat *som är medlem i Europeiska unionen*, tillämpas bestämmelserna i 37 kap. 30 §.

Om tillgångar samt skulder och andra förpliktelser förs över genom en ombildning som, utan att villkoret i 7 § är uppfyllt, uppfyller villkoren i 2 § från ett företag som hör hemma i Sverige till ett företag som hör hemma i en annan stat *inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet*, tillämpas bestämmelserna i 37 kap. 30 §.

38 a kap.

5 §

Ett företag anses vid tillämpning av detta kapitel höra hemma i en viss stat *som är medlem i Europeiska unionen*, om företaget enligt lagstiftningen i denna stat hör hemma i staten i skattehänseende och inte anses ha hemvist i en annan stat på grund av ett skatteavtal. Om företaget enligt ett skatteavtal anses ha hemvist i en annan *medlemsstat*, ska det anses höra hemma i denna andra *medlemsstat*.

Ett företag anses vid tillämpning av detta kapitel höra hemma i en viss stat om företaget enligt lagstiftningen i denna stat hör hemma i staten i skattehänseende och inte anses ha hemvist i en annan stat på grund av ett skatteavtal. Om företaget enligt ett skatteavtal anses ha hemvist i en annan *stat*, ska det anses höra hemma i denna andra *stat*.

Tillgångar knutna till ett fast driftställe i ett annat EU-land

Tillgångar knutna till ett fast driftställe i en annan stat inom EES

21 §

Om tillgångar samt skulder och andra förpliktelser förs över genom en partiell fission från ett företag som hör hemma i Sverige till ett företag som hör hemma i en annan stat *som är medlem i Europeiska unionen*, tillämpas bestämmelserna i 37 kap. 30 §.

Om tillgångar samt skulder och andra förpliktelser förs över genom en partiell fission från ett företag som hör hemma i Sverige till ett företag som hör hemma i en annan stat *inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet*, tillämpas bestämmelserna i 37 kap. 30 §.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2016 och tillämpas första gången på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2015.

2 Bakgrund

I inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, finns bestämmelser om s.k. fiktiv avräkning som bygger på ett EU-direktiv, det s.k. fusionsdirektivet 2009/133/EG.³ Det finns behov av vissa förändringar i dessa bestämmelser som gäller i samband med beskattning vid bland annat gränsöverskridande fusion och verksamhetsavyttring. Förenklat innebär fiktiv avräkning att ett företag när en viss tillgång beskattas i Sverige har rätt till avräkning för utländsk skatt som skulle ha betalats på samma tillgång i den utländska staten om inkomsten inte hade varit undantagen från beskattning i den staten.

Reglerna om fiktiv avräkning gäller, såvitt här är aktuellt, när en tillgång som förs över exempelvis vid en fusion är knuten till ett fast driftställe i ett annat EU-land. Rätten till fiktiv avräkning i dessa fall ska utsträckas till att gälla när det fasta driftstället ligger i en annan stat inom EES. Enligt ett avgörande från Högsta förvaltningsdomstolen, RÅ 2010 ref. 92, strider nuvarande avgränsning av bestämmelserna mot EES-avtalet. Avgörandet innebär att Sverige inte kan ta ut någon beskattning alls avseende en tillgång som är knuten till ett fast driftställe i en stat inom EES som inte är medlem i EU. Uttagsbeskattning utan rätt till fiktiv avräkning innebär nämligen att den aktuella transaktionen skulle beskattas hårdare än om det fasta driftstället hade funnits i ett EU-land, vilket strider mot rätten till fri etablering enligt EES-avtalet. Av ett avgörande från EU-domstolen angående fusionsdirektivet, mål C-48/11, följer vidare att en skillnad i den skattemässiga behandlingen som inte har någon objektiv grund utan enbart beror på platsen för det förvärvande företags säte inte är förenlig med etableringsfriheten i EES-avtalet.

3 Gällande rätt

3.1 Fusionsdirektivet

Fusionsdirektivet syftar till att gränsöverskridande omstruktureringar inom EU inte ska hindras eller försvåras av att de utlöser omedelbar beskattning. Bestämmelserna i fusionsdirektivet är utformade för att säkerställa att beskattning ska ske, om än vid en senare tidpunkt. Fusionsdirektivet omfattar ett antal förfaranden som under vissa förutsättningar ska kunna genomföras utan omedelbara beskattningsekvivalens.

För att en omstrukturering ska kunna göras utan omedelbar beskattning krävs enligt artikel 4 i direktivet att de överförda tillgångarna och

³ Rådets direktiv 2009/133/EG av den 19 oktober 2009 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan.

skulderna kan knytas till ett fast driftställe i den medlemsstat där det överlåtande företaget hör hemma. En förutsättning för undantag från omedelbar beskattning är vidare att det upprätthålls en kontinuitet i beskattningen. Det övertagande företaget ska därför träda i det överlåtande företags ställe vid beräkning av beskattningsbar inkomst. Om tillgångarna och skulderna redan före ombildningen var knutna till ett fast driftställe i en annan medlemsstat än den där det överlåtande företaget hör hemma finns särskilda regler i artikel 10. I dessa fall beskattas transaktionen i den medlemsstat där det överlåtande företaget hör hemma medan den undantas från beskattning i den medlemsstat där det fasta driftstället är beläget. Som villkor gäller dock att det land där det överlåtande företaget hör hemma medger det överlåtande företaget lättnad i form av avräkning för den skatt som skulle ha betalats i den stat där det fasta driftstället är beläget, om det inte vore för bestämmelserna i direktivet. Det innebär att man redan i förväg beaktar den skatt som senare kommer att betalas i verksamhetslandet när de obeskattade reserverna realiserar (s.k. fiktiv avräkning). Syftet är att undvika dubbelbeskattning.

3.2 Regleringen i inkomstskattelagen

Med anledning av fusionsdirektivet har Sverige infört särskilda regler för beskattning i samband med fusion, fission, partiell fission, verksamhetsavyttringar och andelsbyten som gäller gentemot andra EU-länder. Reglerna har implementerats i inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL.

Ombildning genom *fusion* och *fission* (37 kap. IL) sker genom att samtliga tillgångar och förpliktelser hos ett företag tas över endera av ett annat företag (fusion) eller av två eller flera företag (fission). Efter ombildningen upplöses det överlåtande företaget. *Verksamhetsavyttring* (38 kap. IL) är när ett företag avyttrar samtliga tillgångar i sin näringsverksamhet eller i en verksamhetsgren till ett annat företag och ersättning lämnas i form av andelar i det köpande företaget. När ett företag överlåter tillgångarna i en eller flera verksamhetsgrenar till ett annat företag samtidigt som det överlåtande företaget behåller minst en verksamhetsgren föreligger en *partiell fission* (38 a kap. IL).

Dessa förfaranden kan göras utan omedelbara skattekonsekvenser under förutsättning att det övertagande eller köpande företaget är skattskyldigt i Sverige för inkomsten av den avyttrade näringsverksamheten som det överlåtande eller säljande företaget tidigare beskattats för (i det följande används beträffande fusion, fission och verksamhetsavyttring enbart uttrycken överlåta, överlåtande och övertagande). Detta betyder att undantaget inte gäller när tillgångar som är knutna till ett fast driftställe i ett annat EU-land förs över från ett företag i Sverige till ett företag i ett annat EU-land. Det beror på att Sverige då tappar beskattningsrätten avseende den aktuella tillgången. En sådan överlåtelse beskattas därför men i enlighet med bestämmelserna i fusionsdirektivet ska en fiktiv avräkning göras vid beskattningen. Avdrag eller avräkning ska medges med ett belopp motsvarande den skatt som

skulle ha betalats i det andra EU-landet om det inte hade funnits sådan lagstiftning som avses i fusionsdirektivet (37 kap. 30 §, 38 kap. 19 § och 38 a kap. 21 § IL). Det betyder att det som får beskattas i Sverige är skillnaden mellan den svenska beskattningen (som utgår på skillnaden mellan marknadsvärdet och det skattemässiga värdet på tillgången) och den skatt som överlåtelsen hade utlöst i det land där det fasta driftstället är beläget om inte överlåtelsen varit undantagen från beskattning där på grund av fusionsdirektivet.

För att ovanstående regler ska gälla måste överlåtande respektive övertagande parter falla under definitionen för företag (37 kap. 9 §, 38 kap. 3 § och 38 a kap. 4 § IL). Med företag avses (1) svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening, svensk sparbank och svenskt ömsesidigt försäkringsföretag, (2) utländskt bolag, och (3) annat utländskt företag, om det är en utländsk juridisk person som hör hemma i en stat som är medlem i EU, och bedrivs i någon av de associationsformer som anges i bilaga 37.1 samt är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i bilaga 37.2, utan valmöjlighet eller rätt till undantag. Innehållet i bilagorna är hämtat direkt ur fusionsdirektivet och innehåller i princip andra EU-länders motsvarigheter till de svenska associationsformerna under (1) ovan samt till den svenska statliga inkomstskatten. Ett företag anses höra hemma i en viss stat som är medlem i EU, om företaget enligt lagstiftningen i denna stat hör hemma i staten i skattehänseende och inte anses ha hemvist i en annan stat på grund av ett skatteavtal. Om företaget enligt ett skatteavtal anses ha hemvist i en annan medlemsstat, ska det anses höra hemma i denna andra medlemsstat (37 kap. 10 §, 38 kap. 4 § och 38 a kap. 5 § IL).

Möjlighet till fiktiv avräkning finns också i vissa fall när ombildningen inte betraktas som en fusion, fission, verksamhetsavyttring eller partiell fission av det skälet att överlåtaren inte är en utländsk juridisk person. För detta krävs att överlåtaren är en utländsk association som hör hemma i en utländsk stat som är medlem i EU samt att överlåtaren bedriver verksamhet i någon av de associationsformer och är skyldig att betala någon av de skatter som finns uppräknade i bilaga 37.1 respektive 37.2 (37 kap. 30 a §, 38 kap. 20 § och 38 a kap. 22 § IL).

Regler om framskjuten beskattning vid *andelsbyte* och *uppskovsgrundande andelsbyte* finns i 48 a kap. och 49 kap. IL. När en fysisk person avyttrar en andel i ett företag till ett annat företag mot ersättning helt eller delvis i form av andelar i det köpande företaget föreligger ett andelsbyte. Ett uppskovsgrundande andelsbyte kan föreligga när en säljare (fysisk eller juridisk person) avyttrar en andel i ett företag till ett annat företag mot ersättning helt eller delvis i form av andelar i det köpande företaget. Även beskattning med anledning av andelsbyten kan skjutas fram eller vara uppskovsgrundande under vissa förutsättningar. Som villkor gäller bland annat att det köpande företaget vid utgången av det kalenderår då avyttringen sker ska inneha andelar i det avyttrade företaget med ett sammanlagt röstetal som överstiger 50 procent av röstetalet för samtliga andelar i det avyttrade företaget (48 a kap. 8 § och 49 kap. 12 § IL). Det finns särskilda krav på vilken slags företag som det köpande företaget ska vara och dessa krav överensstämmer med ovanstående definition av uttrycket företag som gäller vid bland annat fusion. Om ombildningen inte betraktas som ett

andelsbyte av det skälet att den association som andelen är hänförlig till inte är en utländsk juridisk person, finns i stället rätt till fiktiv avräkning (48 a kap. 17 § och 49 kap. 32 § IL). Villkoren för detta är desamma som i motsvarande bestämmelser om fiktiv avräkning vid fusion och fission (37 kap. 30 a § IL).

3.3 EES-avtalet

Genom EES-avtalet är EU:s medlemsländer skyldiga att ge de tredje länder som är parter i avtalet tillträde till EU:s inre marknad. De tredje länder som är parter i avtalet är Island, Liechtenstein och Norge. De friheter som EU:s inre marknad består av – fri rörlighet för varor, tjänster, personer och kapital – finns därmed med motsvarande innehåll reglerade i EES-avtalet.

Bestämmelserna om förbud mot inskränkningar i etableringsfriheten, som aktualiseras i detta sammanhang, finns i artikel 31 i EES-avtalet. Regleringen är identisk med den som finns i motsvarande bestämmelse i artikel 49 i EUF-fördraget. I den mån bestämmelserna är identiska gäller enligt artikel 6 i EES-avtalet att bestämmelsen i avtalet vid genomförande och tillämpning ska tolkas i enlighet med relevanta avgöranden från EU-domstolen som meddelats före dagen för undertecknande av avtalet. Detta innebär att innehållet i EES-avtalet i centrala delar kan tolkas och tillämpas i enlighet med EU-rätten.

3.4 Praxis

Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) prövade i ett fastställt förhandsbesked, RÅ 2010 ref. 92, en uttagsbeskattning i samband med överföring av ett norskt fast driftställe genom en fusion mellan ett svenskt och ett tyskt företag. HFD kom fram till att uttagsbeskattningen utgjorde en inskränkning av rätten till fri etablering i EES-avtalet eftersom den inte var förenad med fiktiv avräkning enligt bestämmelserna i 37 kap. 30 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL.

Av Skatterättsnämndens bedömning, som delades av HFD, framgår bland annat följande. Till följd av fusionen mellan det svenska och det tyska företaget upphörde den svenska beskattningsrätten i den norska filialen. Villkoren för undantag från skattskyldighet var därmed inte uppfyllda varför uttagsbeskattning kunde ske i Sverige. Enligt ett särskilt beslut hade Norge gett dispens från den beskattning som fusionen annars skulle ha föranlett där. Skatterättsnämnden konstaterade att bestämmelsen i 37 kap. 30 § IL om fiktiv avräkning begränsas till de fall som täcks av fusionsdirektivet och att den därför inte var tillämplig på den aktuella situationen. Enligt praxis från EU-domstolen ska en bedömning av om en nationell bestämmelse strider mot EES-avtalet för EU:s medlemsstater göras på samma sätt som en prövning mot EUF-fördraget. Den näringsverksamhet som drevs genom det norska fasta driftstället utgjorde enligt Skatterättsnämnden en sådan etablering som

omfattas av artikel 31 i EES-avtalet. Genom att ett företag som bedriver verksamhet i ett EES-land beskattas vid en fusion så missgynnas sådana företag jämfört med företag som har hela sin näringsverksamhet i Sverige eller uppdelad på Sverige och en annan medlemsstat. Skatterättsnämnden kom därför fram till att en beskattning utan avräkning enligt 37 kap. 30 § IL utgjorde en inskränkning av etableringsfriheten i EES-avtalet och EUF-fördraget. Med hänsyn till detta och till att den norska filialen i det aktuella fallet skulle tas över av ett tyskt företag fann Skatterättsnämnden att det inte var förenligt med EES- och EU-rätten att tillämpa de svenska bestämmelserna om uttagsbeskattning på grund av fusionen.

Av intresse här är också ett avgörande från EU-domstolen, A Oy (mål C-48/11). Målet gäller en begäran om förhandsavgörande avseende ett andelsbyte där ett finskt företag A Oy överlät sin andel (20 procent) i ett annat finskt företag C Oy till ett norskt företag B AS som redan ägde resterande del (80 procent) av C Oy. Genom andelsbytet blev B AS ensam ägare av C Oy. Betalningen för överlåtelsen bestod av nyemitterande andelar i B AS. Enligt intern finsk rätt skulle detta arrangemang inte ha lett till någon beskattning om det förvärvande företaget också hade varit finskt eller om det hade hört hemma i en annan EU-medlemsstat. Eftersom förvärvaren här var ett norskt företag som hörde hemma i ett tredje land behandlades dock andelsbytet som skattepliktigt. Skillnaden i behandling kunde enligt EU-domstolen inte förklaras av någon objektiv skillnad utan den skattemässiga behandlingen av det finska företaget Oy A bestämdes enbart av platsen för det förvärvande företagens säte. En sådan behandling är inte förenlig med etableringsfriheten i artikel 31 i EES-avtalet. Domstolen poängterade att en tillämpning av artikel 31 i EES-avtalet på en sådan lagstiftning som den som var i fråga i det nationella målet inte innebar att tillämpningsområdet för fusionsdirektivet utsträcks till att också omfatta företag från tredje länder som är parter i EES-avtalet. Det följer i själva verket direkt av icke-diskrimineringsprincipen i artikel 31 i EES-avtalet att en medlemsstat är skyldig att tillämpa den skattemässiga behandling som är förbehållen andelsbyten mellan inhemska företag också på sådana andelsbyten där ett av de inblandade företagen är hemmahörande i ett tredjeland som är part i EES-avtalet.

EU-domstolen fann vidare att inskränkningen inte kunde motiveras av behovet av att bekämpa skattebedrägeri eller av att upprätthålla en effektiv skattekontroll. Det fanns avtal om informationsutbyte mellan Finland och Norge som var lika effektivt som de bestämmelser om upplysningar som finns i motsvarande EU-direktiv. Sammanfattningsvis fann domstolen att artikel 31 i EES-avtalet utgör hinder mot lagstiftning i en medlemsstat som innebär att utbyte av aktier eller andelar mellan ett företag med hemvist i nämnda medlemsstat och ett företag med hemvist i ett EES-land likställs med en skattepliktig aktieöverlåtelse, medan en sådan transaktion skulle vara skattemässigt neutral om den endast berörde inhemska företag eller företag i andra medlemsstater.

4 Överväganden och förslag

4.1 Reglerna som bygger på fusionsdirektivet ska EES-anpassas

Promemorians bedömning: Reglerna som bygger på fusionsdirektivet bör anpassas så att de blir förenliga med Sveriges åtaganden inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Skälen för promemorians bedömning: Enligt nuvarande regler gäller inte reglerna om rätt till fiktiv avräkning för transaktioner innefattande fasta driftställen som är belägna utanför EU. Av praxis, RÅ 2010 ref. 92, följer att den reglering som finns i inkomstskattelagen (1999:1229) avseende fiktiv avräkning i samband med fasta driftställen inte är förenlig med Sveriges åtaganden enligt EES-avtalet. Att transaktioner som innefattar fasta driftställen i ett tredje land som är medlem i EES inte kan hanteras på samma förmånliga sätt som motsvarande transaktioner inom EU, innebär att Sverige i dagsläget inte kan beskatta de tidigare transaktionerna alls. Konsekvensen av detta är att svenska företag hamnar i en skattemässigt bättre situation när tillgångar och förpliktelser, i samband med till exempel en fusion, är knutna till ett fast driftsställe i ett tredje land inom EES än när de är knutna till ett fast driftsställe i ett EU-land.

Genom avgörandet från EU-domstolen, C-48/11, får frågan om den negativa särbehandlingen av EES-länderna utanför EU i samband med ombildningar enligt fusionsdirektivet också ett vidare omfång. Av avgörandet följer att en skillnad i den skattemässiga behandlingen som inte har någon objektiv grund utan enbart beror på platsen för det förvärvande företags säte inte är förenlig med etableringsfriheten i EES-avtalet. Enligt EU-domstolen är en medlemsstat skyldig att tillämpa den skattemässiga behandling som är förbehållen ombildningar mellan inhemska företag också på sådana där ett av de inblandade företagen är hemmahörande i ett EES-land, om skillnaden inte är rättfärdigad.

För att regelverket ska vara förenligt med EES-avtalet, och för att samtidigt undvika framtida problem liknande det som är följden av RÅ 2010 ref. 92, bör regleringen som bygger på fusionsdirektivet ändras.

4.2 Omfattningen av uttrycket företag och fiktiv avräkning för icke utländska juridiska personer

Promemorians bedömning: Det behöver inte göras några ändringar i definitionen av uttrycket företag eller i reglerna om fiktiv avräkning som gäller i vissa fall när överlåtaren eller säljaren inte är en utländsk juridisk person.

Promemorians förslag: De regler som föreskriver var ett företag vid tillämpningen av bestämmelserna om fusion, fission, verksamhetsavyttring och partiell fission ska anses höra hemma ska justeras

så att lydelsen blir neutral i förhållande till eventuell EU- eller EES-tillhörighet. Detta görs genom att hänvisningen i regleringen till en viss *stat som är medlem i Europeiska unionen* och ordet *medlemsstat* ersätts med ordet *stat*.

Skälen för promemorians bedömning och förslag: För att kunna vara part i en fusion, fission, verksamhetsavyttring eller en partiell fission måste associationen utgöra ett företag enligt tillämpliga bestämmelser. Motsvarande krav ställs också på köpande och avyttrande företag i reglerna om andelsöverlåtelser. Bortsett från ett antal svenska associationsformer så omfattar uttrycket företag utländskt bolag och annat utländskt företag om det är en utländsk juridisk person som hör hemma i en stat som är medlem i EU och bedrivs i en associationsform samt betalar någon av de skatter som anges i bilagorna 37.1 och 37.2 (se 37 kap. 9 §, 38 kap. 3 § och 38 a kap. 4 §, 48 a kap. 6 § och 49 kap. 9 § inkomstskattelagen [1999:1229], förkortad IL).

En fråga är hur denna definition förhåller sig till EES-avtalet. Av skäl som utvecklas närmare nedan är bedömningen att definitionen redan i sin nuvarande utformning i praktiken redan inkluderar alla utländska juridiska personer inom EES. Alla utländska bolag anses utgöra företag enligt definitionen. Uttrycket utländskt bolag definieras i 2 kap. 5 a § IL. Enligt första stycket avses med utländskt bolag en utländsk juridisk person som beskattas i den stat där den hör hemma, om beskattningen är likartad med den som gäller för svenska aktiebolag. Som utländskt bolag anses alltid, enligt andra stycket, alla utländska juridiska personer som hör hemma och är skattskyldiga till inkomstskatt i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som inte är begränsat till att omfatta vissa inkomster, om personen omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i denna stat enligt avtalet.

Det ytterligare tillägget i definitionen avseende "... annat utländskt företag om det är en utländsk juridisk person som hör hemma i en stat som är medlem i EU ..." och hänvisningen till de särskilda bolagsformer och skatter som görs i anslutning till detta (bilaga 37.1 och 37.2 IL) är infört för att implementera motsvarande uppräkningsregler som finns direkt i fusionsdirektivet. Tillägget torde i praktiken inte innebära någon utvidgning av definitionen i förhållande till den krets associationer som redan omfattas av uttrycket utländskt bolag. Detta gör att ett motsvarande tillägg särskilt för EES blir överflödigt eftersom regeln redan i sin nuvarande utformning i praktiken innebär en likabehandling av företag från EU och EES i aktuellt avseende. Mot bakgrund av det anförda föreslås ingen ändring vad gäller uttrycket företag.

Däremot behövs vad gäller fusion, fission, verksamhetsavyttring och partiell fission en mindre justering i bestämmelserna som reglerar var ett företag ska anses höra hemma. Enligt nuvarande lydelse uttrycks att "Ett företag anses vid tillämpningen av detta kapitel höra hemma i en viss *stat som är medlem i Europeiska unionen*, om ...". För att göra denna reglering neutral i förhållande till eventuell EU- eller EES-tillhörighet och därmed förenlig med de ändringar som behandlas i avsnitt 4.3, föreslås att hänvisningen till *stat som är medlem i Europeiska unionen*

tas bort och ersätts med enbart ordet *stat*. Även ordet *medlemsstat* ersätts med ordet *stat*.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändringar i 37 kap. 10 §, 38 kap. 4 § och 38 a kap. 5 § IL.

4.3 Utvidgning av reglerna om fiktiv avräkning

Promemorians förslag: Reglerna om s.k. fiktiv avräkning i samband med fusion, fission, verksamhetsavyttring och partiell fission utvidgas så att fiktiv avräkning får göras när det fasta driftstället finns och/eller det övertagande eller köpande företaget hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Promemorians bedömning: Det behöver inte göras någon ändring av reglerna om fiktiv avräkning som gäller i vissa fall när överlåtaren, säljaren eller associationen som andelen är hänförlig till är en utländsk association men inte en utländsk juridisk person.

Skälen för promemorians förslag och bedömning: Länder utanför EU omfattas inte av inkomstskattelagens bestämmelser om fiktiv avräkning i samband med ombildningar. Någon fiktiv avräkning kan exempelvis inte göras vid en fusion där överlåtelsen innefattar ett fast driftställe i ett tredje land som är medlem i EES. Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2010 ref. 92 funnit att uttagsbeskattning utan möjlighet till fiktiv avräkning i ett sådant fall innebär en inskränkning av etableringsfriheten enligt EES-avtalet. Eftersom Sverige har informationsutbytesavtal med samtliga EES-länder kan denna inskränkning inte rättfärdigas utifrån att Sverige behöver upprätthålla en effektiv skattekontroll eller motverka skattebedrägeri. I dagsläget betyder detta att Sverige inte alls kan beskatta sådana transaktioner där verksamhetsavyttringen innefattar ett fast driftställe i ett tredjeland inom EES.

För att komma till rätta med ovanstående problem måste reglerna om fiktiv avräkning utvidgas så att de kan tillämpas på lika villkor för alla stater inom EES oavsett om det fasta driftstället finns i ett EU-land eller inte. Det räcker dock inte med denna ändring. Som framgår under avsnitt 4.1 följer av avgörandet från EU-domstolen i mål C-48/11 att en medlemsstat är skyldig att tillämpa den skattemässiga behandling som är förbehållen ombildningar mellan inhemska företag också på sådana där ett av de inblandade företagen är hemmahörande i ett EES-land. Detta får till följd att reglerna bör ändras så att de kan tillämpas när det övertagande eller köpande företaget hör hemma i ett land inom EES oavsett EU-medlemskap.

För att reglerna ska kunna tillämpas fullt ut i förhållande till alla EES-länder bör ytterligare en justering göras. Enligt nuvarande lydelse av bestämmelserna föreligger rätt till avdrag respektive avräkning som om företaget faktiskt hade betalat den skatt som skulle ha betalats i den stat där det fasta driftstället är beläget om det inte hade funnits sådan

lagstiftning där som avses i rådets direktiv 2009/133/EG. Eftersom de länder som inte är medlemmar i EU inte omfattas av fusionsdirektivet måste avräkning också kunna göras om bestämmelserna om undantag från beskattning i landet för det fasta driftstället tillkommit på andra grunder än själva direktivet. Den skrivning som finns i dag ”... som avses i rådets direktiv ...” kan visserligen tolkas som att också annan lagstiftning än sådan som tillkommit direkt med anledning av direktivet omfattas. Ett tillägg i bestämmelserna som täcker de situationer där det fasta driftstället är beläget i en stat inom EES som inte är medlem i Europeiska unionen bör dock göras. Om det finns lagstiftning i en sådan stat som i tillämpliga delar motsvarar den som avses i fusionsdirektivet, föreslås att avdrag respektive avräkning av utländsk skatt ska göras på motsvarande sätt som gäller inom EU. Regler om fiktiv avräkning med koppling till tillgångar knutna till fasta driftställen finns avseende ombildningar genom fusion, fission, verksamhetsavyttringar och partiell fission (37 kap. 30 §, 38 kap. 19 § och 38 a kap. 21 § inkomstskattelagen [1999:1229], förkortad IL). Av dessa berörs samtliga av den ändring som föreslås.

I de olika ombildningar som omfattas av fusionsdirektivet används också fiktiv avräkning i vissa fall där överlåtaren, säljaren eller associationen som andelen är hänförlig till inte är en utländsk juridisk person och därmed inte faller under definitionen företag (se 37 kap. 30 a §, 38 kap. 20 § och 38 a kap. 22 § IL). För att fiktiv avräkning ska kunna göras i dessa fall krävs att överlåtaren är en utländsk association som hör hemma i en stat som är medlem i EU samt att överlåtaren bedriver verksamheten i någon av de associationsformer som anges i bilaga 37.1 och är skyldig att betala någon av de skatter som anges i bilaga 37.2. Frågan är om även dessa regler behöver utvidgas så att de blir tillämpliga när associationen hör hemma inom EES.

De associationsformer som finns uppräknade i bilaga 37.1 är hämtade direkt ur fusionsdirektivet och måste vara skattesubjekt i den stat där de hör hemma. I de fall där associationens rättsliga karaktär bedöms på samma sätt i det andra landet och därmed faller under definitionen företag blir dessa regler om fiktiv avräkning inte aktuella. Reglerna blir däremot aktuella när en annan medlemsstat gör en annan bedömning av associationens rättsliga karaktär än den som görs i den stat där associationen hör hemma. Om associationen i ett sådant fall inte godkänns som skattesubjekt är den inte en utländsk juridisk person och faller därmed inte heller in under definitionen av företag. Någon ändring föreslås inte här och det mot bakgrund av den bedömning som görs i avsnitt 4.2 angående definitionen av uttrycket företag. Med utgångspunkt från att de associationsformer inom EES som omfattas av definitionen företag är de som motsvarar de svenska företeelserna i samma bestämmelse så kommer det aldrig att uppstå en situation där associationen i fråga inte uppfyller kraven på att vara en utländsk juridisk person. En utvidgning till EES behövs därför inte här eftersom befintlig reglering inte innebär någon negativ särbehandling i praktiken.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändringar i 37 kap. 30 och 30 a §§, 38 kap. 19 § samt 38 a kap. 21 § IL.

4.4 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Promemorians förslag: De nya bestämmelserna träder i kraft den 1 januari 2016.

De nya bestämmelserna tillämpas första gången på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2015.

Skälen för promemorians förslag: De nya bestämmelserna bör träda i kraft den 1 januari 2016 och tillämpas första gången på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2015.

5 Konsekvensanalys

I samband med bland annat gränsöverskridande fusion och verksamhets-avyttring ges under vissa förutsättningar rätt till s.k. fiktiv avräkning. Avräkningen innebär att ett företag när en viss tillgång beskattas i Sverige har rätt till avräkning för utländsk skatt som skulle ha betalats på samma tillgång i den utländska staten om inkomsten inte hade varit undantagen från beskattning där. Syftet med avräkningen är att undvika dubbelbeskattning. Bestämmelserna om fiktiv avräkning omfattar inte länder utanför EU, vilket innebär att fiktiv avräkning exempelvis inte kan göras vid en fusion där överlåtelsen innefattar ett fast driftställe i ett tredje land som är medlem i EES. Att dessa transaktioner inte kan hanteras på samma förmånliga sätt som motsvarande transaktioner inom EU medför att Sverige i dagsläget inte kan beskatta transaktionerna alls. Detta innebär i sin tur att svenska företag hamnar i en skattemässigt bättre situation när tillgångar och förpliktelser, i samband med till exempel en fusion, är knutna till ett fast driftsställe i ett tredje land inom EES än när de är knutna till ett fast driftställe i ett EU-land.

De föreslagna regeländringarna innebär att reglerna om fiktiv avräkning utökas så att de kan tillämpas även på transaktioner där tillgångar eller förpliktelser finns i eller förs över till ett land inom EES som inte är medlem i EU. Detta medför att fler transaktioner kan beskattas i Sverige, men med rätt till fiktiv avräkning. Reglerna bedöms dock komma att tillämpas i mycket få fall, och förslaget bedöms därför inte ha några offentligfinansiella effekter.

Genom förslaget regleras vad som gäller angående fiktiv avräkning i förhållande till EES-länder utanför EU, vilket ökar förutsebarheten i beskattningen för företag som genomför sådana transaktioner. Förslaget påverkar inte mängden uppgifter företagen måste lämna löpande eller i samband med transaktionerna och påverkar därför inte företagens administrativa kostnader.

För Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna bedöms förslaget inte få någon budgetpåverkan.

6 Författningskommentar

Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

37 kap.

10 §

Ändringen innebär att bestämmelsen blir neutral i förhållande till om staten är medlem i EU eller inte.

30 §

Paragrafen innehåller regler om s.k. fiktiv avräkning i samband med ombildning till den del tillgångarna som förs över är knutna till ett fast driftställe utomlands.

Ändringen i *första stycket* innebär en utvidgning av bestämmelsens tillämpningsområde. Rätten till fiktiv avräkning utsträcks till att gälla när det fasta driftstället finns och/eller det övertagande företaget hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) oberoende av eventuellt EU-medlemskap.

Tredje stycket är nytt. Tillägget är nödvändigt för att utvidgningen till EES ska få genomslag även i förhållande till de länder som inte omfattas av fusionsdirektivet. Om det fasta driftstället är beläget i en stat inom EES som inte är medlem i EU och det finns lagstiftning i den staten som i tillämpliga delar motsvarar den som avses i fusionsdirektivet, ska avdrag respektive avräkning av utländsk skatt medges enligt andra stycket, det vill säga på samma sätt som gäller inom EU. Att lagstiftningen ”i tillämpliga delar ska motsvara” de som avses i fusionsdirektivet betyder att staten, vad gäller den ombildning som är aktuell i det enskilda fallet, ska ha lagstiftning som motsvarar bestämmelserna i fusionsdirektivet. Om det exempelvis gäller fiktiv avräkning i samband med en fusion och staten i fråga i detta avseende har lagstiftning motsvarande den som finns om fusion i fusionsdirektivet kan fiktiv avräkning medges. Vid den bedömningen saknar det således betydelse om staten i fråga saknar lagstiftning vad avser någon annan form av ombildning, till exempel partiell fission. Det ska vara fråga om reglering i form av lagstiftning, vilket innebär att det vid tillämpningen ställs vissa formkrav med avseende på vilken grund transaktionen är undantagen från beskattning i den stat där det fasta driftstället är beläget.

30 a §

I paragrafen finns regler om när överlåtaren är en utländsk association som inte är en utländsk juridisk person. Ändringen är redaktionell och föranledd av att fusionsdirektivet i dess lydelse 90/434/EEG har upphävts och ersatts med direktiv 2009/133/EG.

38 kap.

4 §

Ändringen innebär att bestämmelsen blir neutral i förhållande till om staten är medlem i EU eller inte.

19 §

Paragrafen behandlar situationen där tillgångarna som förs över vid ombildningen är knutna till ett fast driftställe utomlands och föreskriver de situationer där fiktiv avräkning kan ske. Fiktiv avräkning görs då med tillämpning av bestämmelserna i 37 kap. 30 §.

Ändringen innebär en utvidgning av paragrafens tillämpningsområde till att gälla när det fasta driftstället finns eller det köpande företaget hör hemma i en annan stat inom EES oberoende av eventuellt EU-medlemskap.

38 a kap.

5 §

Ändringen innebär att bestämmelsen blir neutral i förhållande till om staten är medlem i EU eller inte.

21 §

Paragrafen behandlar situationen där tillgångarna som förs över vid ombildningen är knutna till ett fast driftställe utomlands och föreskriver de situationer där fiktiv avräkning kan ske. Fiktiv avräkning görs då med tillämpning av bestämmelserna i 37 kap. 30 §.

Ändringen innebär en utvidgning av paragrafens tillämpningsområde till att gälla när det fasta driftstället finns eller det övertagande företaget hör hemma i en annan stat inom EES oberoende av eventuellt EU-medlemskap.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2016 och tillämpas första gången på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2015.