

Till statsrådet och chefen för Finansdepartementet Pär Nuder

Regeringen beslutade den 28 februari 2002 att bemyndiga chefen för Finansdepartementet att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att se över vissa företagsskattefrågor (dir. 2002:28).

Till särskild utredare förordnades från den 8 mars 2002 professorn Peter Melz.

Till experter förordnades från samma dag (om inget annat anges) skattejuristen Johan Bojs (t.o.m. den 18 december 2003), kammarrättsassessorn Per Classon, regeringsrådet Stefan Ersson, kammarrättsassessorn Maria Fröberg (t.o.m. den 10 februari 2003), Klas Herrlin (t.o.m. den 5 oktober 2003), numera kanslirådet Kaj Håkansson (från den 22 september 2004), direktören Anders Hultkvist, skattejuristen Klas Innerstedt, departementssekreteraren Tobias Lindhe (från hösten 2002), departementssekreteraren Brita Löfgren Lewin (från den 11 februari 2003 t.o.m. den 2 februari 2004), departementssekreteraren Richard Löfqvist (till hösten 2002), skattejuristen Ingrid Melbi, skattejuristen Peter Nilsson, docenten Roger Persson Österman, skattejuristen Gunnar Rabe (från den 19 december 2003 t.o.m. den 21 september 2004), skattejuristen Staffan Renström, advokaten Anne Rutberg, numera finansrådet Anita Saldén Enérus (t.o.m. den 24 januari 2005), departementsrådet Hases Per Sjöblom (från den 3 februari 2004 t.o.m. den 10 november 2004), docenten Kristina Ståhl (från den 1 april 2004), numera allmänna ombudet Johan Svanberg samt skattejuristen Lennart Tottie.

Till sekreterare förordnades från den 22 april 2002 skattejuristen Per Danielsson.

Utredningen antog namnet 2002 års företagsskatteutredning (Fi 2002:03).

Regeringen beslutade den 11 mars 2004 om tilläggsdirektiv till utredningen (dir.2004:28).

I det föreliggande delbetänkandet lämnas i enlighet med utredningens tilläggsdirektiv förslag till hur rådets direktiv av den 17 februari 2005 om ändring av direktiv 90/434/EEG om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföringar av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater kan genomföras i svensk skattelagstiftning.

Utredningen kommer i nästa etapp att fortsätta att se över vissa företagsskattefrågor (dir. 2002:28).

Ett gemensamt särskilt yttrande har lämnats av experterna Per Classon, Kaj Håkansson och Tobias Lindhe.

Stockholm i mars 2005

Peter Melz

/Per Danielsson

Innehåll

Förkortningar	11
Sammanfattning	13
Författningsförslag	21
1 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	21
2 Förslag till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624).....	75
3 Förslag till lag om ändring i lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.....	76
1 Inledning	79
1.1 Uppdraget.....	79
1.2 Bakgrund	80
1.3 Utgångspunkter för utredningens arbete.....	83
1.4 Terminologiska frågor	84
1.5 Den fortsatta framställningen	85
2 Allmänt om fusionsdirektivet	87
3 Partiella fissioner	93
3.1 Ändringar i fusionsdirektivet	93

3.2	Gällande rätt	94
3.3	Överväganden och förslag	97
3.3.1	Allmänt	97
3.3.2	Fördelning av sparade utrymmen och alternativa omkostnadsbelopp enligt 43 och 57 kap.	102
3.3.3	Regler för att motverka kringgåenden av vissa skatteregler	105
3.3.4	Kvalificerade andelar	106
3.3.5	Underskott hos övertagande företag	115
3.3.6	Andra associationsformer än aktiebolag är överlåtande och övertagande företag	116
3.3.7	Konkurrens mellan olika uppskovsregler	117
4	Svenska ekonomiska föreningar.....	121
4.1	Ändringar i fusionsdirektivet	121
4.2	Gällande rätt	121
4.2.1	Allmänt	121
4.2.2	Associationsrättsliga regler.....	122
4.2.3	Skatterättsliga regler	125
4.3	Överväganden och förslag	131
4.3.1	Andelsbyten med en ekonomisk förening som köpande företag.....	131
4.3.2	Nuvarande reglering vid fusioner och fissioner med ekonomiska föreningar samt vissa därtill hörande frågor vid andelsbyten m.m.	134
4.3.3	Partiella fissioner med en ekonomisk förening.....	137
5	Europabolag.....	141
5.1	Ändringar i fusionsdirektivet	141
5.2	Gällande rätt	142
5.2.1	Associationsrätt	142
5.2.2	Bokföringsskyldighet.....	146
5.2.3	Skatterätt	146
5.3	Överväganden och förslag	147
5.3.1	Allmänt	147
5.3.2	Närmare om fusion.....	148
5.3.3	Förslag	150

6	Europeiska kooperativa föreningar	151
6.1	Ändringar i fusionsdirektivet	151
6.2	Gällande rätt	152
6.2.1	Associationsrätt	152
6.2.2	Skatterätt	155
6.3	Överväganden och förslag	155
7	Skattemässigt transparenta företag	157
7.1	Inledning	157
7.2	Ändringar i fusionsdirektivet	158
7.3	Gällande rätt	162
7.4	Överväganden och förslag	164
8	Övriga associationsformer	171
8.1	Ändringar i fusionsdirektivet	171
8.2	Gällande rätt	171
8.3	Överväganden och förslag	172
9	Flyttning av säte	173
9.1	Ändringar i fusionsdirektivet	173
9.2	Gällande rätt	174
9.2.1	Associationsrätt	174
9.2.2	Bokföringsskyldighet m.m.	175
9.2.3	Skatterätt	176
9.3	Överväganden och förslag	179
9.3.1	Beskattning av europabolag	179
9.3.2	Beskattning av delägarna	188
9.3.3	Beskattning av SCE-föreningar	189
10	Övriga frågor	191
10.1	Skattemässigt transparenta delägare	191
10.1.1	Ändringar i fusionsdirektivet	191

10.1.2	Gällande rätt	192
10.1.3	Överväganden och förslag.....	193
10.2	Överlåtelse av utländsk filial till utländskt bolag	194
10.2.1	Ändringar i fusionsdirektivet	194
10.2.2	Gällande rätt	195
10.2.3	Överväganden.....	195
10.3	Kravet på ett innehavs storlek	196
10.4	Ytterligare förvärv	196
10.5	Redaktionella ändringar	196
10.6	Överlämnad skrivelse	197
10.7	Övergångsregler	198
11	Konsekvensanalyser	201
11.1	Allmänt	201
11.2	Konsekvenser för de offentliga finanserna	201
11.3	Konsekvenser för Skatteverket.....	202
11.4	Konsekvenser för företagen och andra skattskyldiga	203
12	Författningskommentar	205
12.1	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	205
12.2	Förslag till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)	228
12.3	Förslag till lag om ändring i lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter	228
	Särskilt yttrande.....	229
	Bilagor	
	Bilaga 1 Tilläggsdirektiv till 2002 års Företagsskattutredning	231
	Bilaga 2 Rådets ändringsdirektiv.....	245

Bilaga 3 Nyckel fusionsdirektivet inkomstskattelagen.....267

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen (1975:1385)
bet.	betänkande
BFN	Bokföringsnämnden
dir.	direktiv
dnr	diarienummer
EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EFL	Lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar
EG	Europeiska gemenskaperna
EU	Europeiska unionen
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
LSK	Lag (2001:1227) om självdeklaration och kontrolluppgifter
ML	Mervärdesskattelagen (1994:200)
not.	notis
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
prop.	proposition
ref.	referat
RR	Regeringsrätten
rskr.	riksdagens skrivelse
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFS	Svensk författningssamling
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
skr.	skrivelse
SkU	Skatteutskottet
SLK	Skattelagskommittén
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar

Sammanfattning

Allmänt

I detta delbetänkande lämnar utredningen förslag till anpassning av den svenska skattelagstiftningen till utvidgningar och ändringar i ett EG-rättsligt direktiv, det s.k. fusionsdirektivet. Förslagen är i sina huvuddrag styrda av innehållet i fusionsdirektivet.

Fusionsdirektivet och den svenska implementeringen

Fusionsdirektivet syftar till att gränsöverskridande omstruktureringar inom EU inte skall hindras eller försvåras av att omedelbar beskattning utlöses. Bestämmelserna i fusionsdirektivet och de bestämmelser som utredningen föreslår avser dock att säkerställa att beskattning sker, om än vid en senare tidpunkt.

I direktivet definieras särskilda förfaranden som skall kunna genomföras utan att de leder till några omedelbara skattekonsekvenser. Det ursprungliga direktivet omfattar fyra sådana typer av förfaranden: fusioner, fissioner, överföring av tillgångar (motsvarar verksamhetsavyttringar i IL) och utbyte av aktier eller andelar (motsvarar andelsbyten i IL). Genom ändringarna i direktivet omfattas numera två ytterligare förfaranden: partiella fissioner och flyttning av det registrerade sätet för europabolag och europeiska kooperativa föreningar. Ändringarna i direktivet innebär vidare att ett stort antal nya associationsformer, bl.a. svenska ekonomiska föreningar och olika utländska associationsformer, skall erhålla de fördelar som fusionsdirektivet ger.

Fusionsdirektivet omfattar bara gränsöverskridande transaktioner. Den svenska modellen för anpassning av skattereglerna till bestämmelserna i fusionsdirektivet har dock varit att regleringen så långt möjligt skall vara densamma för inhemska

som för gränsöverskridande transaktioner. Utredningens förslag följer denna inriktning.

De regler som föranletts av fusionsdirektivet finns i dag i huvudsak i 37 kap. (fusioner och fissioner), 38 kap. (verksamhetsavyttringar), 48 a kap. (framskjuten beskattning vid andelsbyten) och i 49 kap. (uppskov med beskattningen vid andelsbyten) IL.

Utredningens förslag beträffande partiella fissioner och flyttning av det registrerade sätet för europabolag och europeiska kooperativa föreningar samt övriga förslag sammanfattas nedan.

Partiella fissioner

1. Med partiell fission avses en ombildning som uppfyller följande förutsättningar:

a. Ett företag (det överlåtande företaget) skall överlåta tillgångarna i en eller flera verksamhetsgrenar (de överlåtna tillgångarna) till ett befintligt eller nytt företag (det övertagande företaget).

b. Det överlåtande företaget skall behålla minst en verksamhetsgren.

c. Ersättning från det övertagande företaget får utgå till det överlåtande företaget i form av övertagande av sådana skulder och andra förpliktelser som hänför sig till den överlåtna verksamhetsgrenen. Resterande del av ersättningen skall det övertagande företaget lämna till ägarna av andelarna i det överlåtande företaget. Ersättningen skall bestämmas så att den partiella fissionen sker på marknadsmässiga villkor.

d. Ersättningen till ägarna av andelarna i det överlåtande företaget skall lämnas i form av andelar i det övertagande företaget (mottagna andelar). Ersättningen får till en del lämnas i pengar, dock högst med tio procent av de mottagna andelarnas nominella värde. Om det saknas nominellt värde på de mottagna andelarna, skall den högsta ersättningen i pengar i stället beräknas på den del av det inbetalda kapitalet som belöper sig på andelarna.

2. Utredningen har vid utformningen av reglerna om partiella fissioner i IL hämtat vägledning från såväl 38 kap. IL om verksamhetsavyttringar som från 48 a kap. IL om framskjuten beskattning vid andelsbyten. Även reglerna om fusion och fission i 37 kap. IL och reglerna om undantag från utdelningsbeskattning vid vissa utdelningar, de s.k. lex ASEA-reglerna, har tjänat som förebild. Anledningen till att vägledning hämtats från samtliga

dessa regler är att en partiell fission berör såväl de inblandade företagen som ägarna till det överlåtande företaget.

3. Bestämmelser om beskattning av de inblandade företagen införs i ett nytt 38 a kap. i IL. Överlåtande företag skall i den del den partiella fissionen är kvalificerad inte beskattas för överlåtelsen av verksamhet till det övertagande företaget. Det övertagande företaget övertar i denna del det överlåtande företags skattemässiga värden på tillgångarna.

Ersättningen till andelsägarna i det överlåtande företag skall behandlas som utdelning men skall inte föranleda beskattning hos mottagaren. Bestämmelser härom intas i 42 kap. 16 b § IL. Den ersättningsdel som kan utgå i pengar skall däremot tas upp.

Omkostnadsbeloppet för andelarna i det överlåtande företaget skall fördelas mellan dessa andelar och mottagna andelar. Fördelningsgrunden anges i en bestämmelse i 48 kap. 28 § IL.

Motsvarande regler införs för de fall att andelar i det överlåtande företaget utgör lagerandelar.

Sparade utrymmen och de alternativa omkostnadsbeloppen enligt bestämmelserna i 43 kap. och 57 kap. IL skall även de fördelas mellan andelarna i det överlåtande företaget och mottagna andelar.

4. Utredningen anser att det liksom för andra omstruktureringsformer måste tillses att vissa beskattningsregler inte kan kringgås. Utredningen föreslår därför särskilda regler med avseende på beskattningen enligt 57 kap. IL samt underskottsavdrag.

Bestämmelser om särskild kvalificering av andelar som tas emot vid en partiell fission föreslås i de fall andel i det överlåtande företaget är kvalificerad enligt 57 kap. IL. För dessa mottagna andelar gäller att utdelning respektive kapitalvinst inom vissa gränser, s.k. tjänstebelopp, skall tas upp som inkomst av tjänst enligt bestämmelserna i 57 kap. IL.

Underskott hos det övertagande företaget och hos företag till vilket det övertagande företaget kan med avdragsrätt lämna koncernbidrag avseende det beskattningsår då den partiella fissionen genomförs får utnyttjas först det sjätte beskattningsåret efter det beskattningsår då den partiella fissionen genomförs (fållning). Om koncernbidrag kan lämnas med avdragsrätt mellan det överlåtande och det övertagande företaget under det beskattningsår då den partiella fissionen genomförs och

koncernbidragsspärr enligt 40 kap. 18 § IL inte föreligger får underskotten utnyttjas oberoende av den partiella fissionen.

Motsvarande bestämmelser om fällning av underskott föreslås även vid en verksamhetsavyttring.

5. En lagvalsregel införs i 42 kap. 16 § IL för den situation att en omstrukturering skulle anses uppfylla förutsättningarna för såväl en partiell fission som för en lex ASEA-transaktion.

Svenska ekonomiska föreningar

Enligt gällande bestämmelser kan en svensk ekonomisk förening inte vara köpare vid ett andelsbyte. Enligt förslaget skall de kunna vara köpare och det vederlag som föreningen skall lämna vid andelsbytet kan utgöras av såväl medlemsandelar som förlagsandelar.

Utdelning vid en partiell fission som inte skall tas upp hos mottagaren får aldrig dras av, även om det företag som anses lämna utdelningen är en kooperativ förening.

I övrigt behövs inga speciella bestämmelser p.g.a. att ekonomiska föreningar deltar i de olika transaktionsformerna enligt fusionsdirektivet.

Europabolag

I och med att europabolagen räknas som aktiebolag enligt IL kommer de nationella reglerna i 37 kap. (fusioner och fissioner), 38 kap. (verksamhetsavyttringar), 48 a kap. (framskjuten beskattning vid andelsbyten) och i 49 kap. (uppskov med beskattningen vid andelsbyten) IL att bli tillämpliga för europabolagen på samma sätt som för aktiebolagen. Även de föreslagna bestämmelserna om partiella fissioner kommer att bli tillämpliga på detta sätt.

Genom förordningen om europabolag har det blivit möjligt att vidta gränsöverskridande fusioner. Utredningen anser att de bestämmelser i 37 kap. IL som i dag reglerar beskattningen vid fusion är tillfyllest även vid gränsöverskridande fusioner, varför någon anpassning inte behövs.

Flyttning av säte behandlas under egen rubrik.

Europeiska kooperativa föreningar

Utredningen har inte funnit att det nu finns skäl att göra annan bedömning beträffande europeiska kooperativa föreningar än beträffande svenska ekonomiska föreningar. Utredningen anser emellertid att det finns skäl att noga följa det arbete på associations- och skatterättsens område som kommer att göras fram till den 18 augusti 2006, när förordningen om europeiska kooperativa föreningar skall börja tillämpas, för att bevaka om det i detta arbete kommer fram att europeiska kooperativa föreningar bör behandlas på något särskilt sätt och om en sådan särskild behandling kan ha betydelse för de regler som föranleds av implementeringen av fusionsdirektivet.

Transparenta företag

1. De associationsformer som omfattas av fusionsdirektivet skall skatterättsligt höra hemma i någon av medlemsstaterna och vara skyldiga att erlägga bolagsskatt där. Även om associationsformen i den medlemsstat där den skatterättsligt anses höra hemma skall behandlas som ett skattesubjekt kan en annan medlemsstat, utifrån sina lagar, göra en annan bedömning och i stället beskatta delägarna för associationens inkomster. Dessa associationer kallas i detta betänkande för transparenta företag.

2. Genom att fusionsdirektivets tillämpningsområde utvidgats till att omfatta ett stort antal nya befintliga typer av associationsformer och att ytterligare i dag inte existerande associationsformer kan tillkomma kan någon eller några av dessa komma att behandlas som transparenta företag.

De utländska associationsformer det kan vara fråga om för svensk rätts vidkommande är sådana som inte uppfyller villkoren i 6 kap. 8 § IL för att anses som en utländsk juridisk person. Dessa kan enligt svensk rätt närmast karaktäriseras som enkla bolag. Ett enkelt bolag är enligt svensk rätt ingen juridisk person och kan således inte äga egendom eller ikläda sig skyldigheter. Delägarna anses därför äga andelar i tillgångarna i bolaget. Någon bolagsandel finns inte. Inkomsten från ett enkelt bolag beskattas direkt hos delägaren. En avyttring kan bara avse bolagets "inkräm" och försäljningsvinster beskattas hos ägarna efter de för varje slag av tillgångar gällande reglerna. Varje delägare kan göra individuella avskrivningar på sina andelar i tillgångarna.

För svenskt vidkommande är det här fråga om udda associationsformer. Utredningen gör den bedömningen att det i praktiken kommer att bli ytterst ovanligt att någon sådan associationsform kommer att delta i en transaktion som omfattas av fusionsdirektivet. I vissa andra medlemsstater kan det bli vanligare, beroende på om deras klassificering av vad som är transparenta företag innebär att flera associationsformer omfattas.

3. Utredningens bedömning är att det inte är lämpligt att företag som inte uppfyller villkoren i 6 kap. 8 § IL skall kunna delta i en transaktion som omfattas av direktivets bestämmelser om undantag från omedelbar beskattning. Eftersom ett sådant företaget inte är att anse som en juridisk person eller ett skattesubjekt enligt svensk skatterätt så blir konsekvenserna när ett sådant företag deltar i transaktionen svåröverblickbara. Direktivets övergripande syfte är att underlätta vissa omstruktureringar och inte belasta dessa med onödiga skattekostnader samtidigt som staternas beskattningsintressen inte skall äventyras. I de fall ett transparent företag deltar i transaktionen är systematiken i direktivet emellertid inte anpassat till att uppfylla båda dessa mål. I stället för att andelar i ett företag anses föreligga anses från svenskt perspektiv att direkt ägande av ideella andelar i varje tillgångsslag i det transparenta företaget föreligger. På grund av denna skillnad i synsätt fungerar inte systematiken i direktivet på ett tillfredsställande sätt. Systemet är inte anpassat för att sådana företag skall kunna delta i dessa komplicerade transaktioner och det skulle bli alltför komplicerat att försöka anpassa systemet så att asymmetrier inte uppkommer.

Sett mot den bakgrunden anser utredningen att den nuvarande svenska bedömningen av dessa associationsformer bör vidhållas och att Sverige utnyttjar de möjligheter som fusionsdirektivet ger till att undanta sådana transaktioner som ett transparent företag är inblandat i från de fördelar som direktivet ger. Beskattning sker då enligt allmänna regler. Fusionsdirektivet kräver dock att s.k. fiktiv avräkning ges i vissa fall. Utredningen föreslår bestämmelser om detta.

Utredningen gör även den bedömningen att de fall som genom denna lösning inte ges de fördelar som direktivet i övrigt ger i praktiken kommer att vara ytterligt få. Om denna lösning visar sig olämplig i någon situation, när större erfarenhet om den praktiska tillämpningen erhållits, kan anpassning ske då.

Flyttning av säte

I fusionsdirektivet har införts bestämmelser som skall tillämpas när europabolag och europeiska kooperativa föreningar flyttar sitt registrerade säte från en medlemsstat till en annan medlemsstat. Utredningen bedömer att gällande regler innebär att de krav fusionsdirektivet ställer uppfylls.

Utredningen föreslår att för de fall flytten av säte medför uttagsbeskattning av inkomst av näringsverksamhet som bedrivs från ett driftställe i utlandet så skall s.k. fiktiv avräkning medges.

Övriga frågor

1. Utredningen föreslår att svenskt ömsesidigt försäkringsbolag och svensk sparbank, i den mån de inte redan finns med, skall tas med i de uppräknningar som finns i 37 kap. 9 § IL, 38 kap. 3 § IL, 48 a kap. 6 § IL och 49 kap. 9 § IL över vilka associationsformer som kvalificerar som företag i dessa kapitel, utan att ta ställning till om de i praktiken, t.ex. enligt civilrättsliga regler, faktiskt kan uppträda som överlåtande respektive övertagande företag etc. Det viktiga är att om associationsformen kan delta, det inte ger oönskade effekter vid beskattningen. Några sådan oönskade effekter har utredningen inte kunna identifiera. Dessa associationsformer tas även med i den uppräknning som föreslås beträffande partiella fissioner i 38 a kap. 6 § IL.

Beträffande övriga utländska associationsformer som inte behandlats ovan föreslår utredningen att de inordnas på samma sätt som svenskt ömsesidigt försäkringsbolag och svensk sparbank. Här är tekniken dock lite annorlunda. När det gäller svenska associationsformer anges dessa direkt i respektive paragrafer. Utländska associationsformer tas i stället upp i en speciell bilaga, bilaga 37.1, vartill hänvisning görs från dessa paragrafer. Utredningen föreslår således att denna bilaga kompletteras med de utländska associationsformerna.

2. De bestämmelser i 49 kap. IL (uppskov med beskattningen vid andelsbyten) som gäller delägare i svenska handelsbolag bör på motsvarande sätt tillämpas beträffande obegränsat skattskyldiga delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person.

3. I kapitel 2 redogör utredningen för att regleringarna i 37 och 38 kap. IL är uppbyggda utifrån synsättet att en fusion, fission och

en verksamhetsavyttring är uppdelad i en kvalificerad del (med undantag från omedelbar beskattning, kontinuitet, etc.) och en icke kvalificerad del (med beskattning på vanligt sätt med s.k. fiktiv avräkning). Vid en genomläsning av kapitlen kan dock en viss osäkerhet infinna sig kring detta. Utredningen lämnar därför förslag till redaktionella ändringar som syftar till att uppdelningen av en transaktion i en kvalificerad del och en icke kvalificerad del tydliggörs på ett bättre sätt.

Ikraftträdande

Enligt fusionsdirektivet skall medlemsstaterna sätta i kraft de bestämmelser i lagar och andra författningar som följer av direktivet senast den 1 januari 2006, vad gäller flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte samt dessa företags intagande i bilagan till direktivet. Medlemsstaterna skall sätta i kraft de bestämmelser i lagar och andra författningar som följer av direktivet vad gäller andra bestämmelser än de nyssnämnda senast den 1 januari 2007.

Utredningens förslag till ikraftträdandebestämmelser följer dessa krav. Några ytterligare ikraftträdandebestämmelser har inte bedömts behövliga.

Författningsförslag

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)

dels att 37 kap. 12 §, 38 kap. 6-7 §§, 42 kap. 21 §, 48 kap. 10 samt 48 a kap. 14 § skall upphöra att gälla,

dels att rubriken närmast före 37 kap. 16 § skall ha följande lydelse,

dels att 2 kap. 1 §, 17 kap. 33 §, 18 kap. 12 §, 19 kap. 15 §, 20 kap. 13 §, 21 kap. 20 §, 23 kap. 19 §, 24 kap. 2 §, 25 kap. 2 §, 26 kap. 15 §, 30 kap. 14 §, 31 kap. 23 §, 37 kap. 1, 2, 4, 6, 9, 11, 16, 17 och 18 §§, 38 kap. 1, 2, 3, 8, 16 och 17 §§, 40 kap. 2, 4 och 24 §§, 42 kap. 16 och 19 §§, 44 kap. 8 §, 48 kap. 7 §, 48 a kap. 1, 6 och 7 §§, 49 kap. 1, 2, 8, 9, 11, 19 a, 26 §§, 56 kap. 8 §, 57 kap. 1 § skall ha följande lydelse,

dels att bilagorna 37.1 och 37.2 till lagen skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas nya paragrafer, 17 kap. 6 a §, 23 kap. 23 a §, 24 kap. 3 a §, 37 kap. 30 a §, 38 kap. 2 a och 20 §§, 39 kap. 23 a, 32 och 33 §§, 42 kap. 16 b §, 43 kap. 28 – 32 §§, 48 kap. 28 – 30 §§, 48 a kap. 19 §, 49 kap. 3 a och 32 §§, 57 kap. 6 b och 15 – 22 §§ samt ett nytt kapitel 38 a kap. av följande lydelse,

dels att det närmast före de nya 37 kap. 30 a §, 38 kap. 20 §, 39 kap. 32 §, 42 kap. 16 b §, 43 kap. 28 §, 48 kap. 28 – 30 §§, 48 a kap. 19 §, 49 kap. 32 §, 57 kap. 15 § skall införas nya rubriker av följande lydelse,

dels att övergångsbestämmelserna till lagen skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse***2 kap.**1 §¹

I detta kapitel finns definitioner av vissa begrepp samt förklaringar till hur vissa termer och uttryck används i denna lag. Det finns definitioner och förklaringar också i andra kapitel.

Bestämmelser om betydelsen av följande begrepp, termer och uttryck samt förklaringar till hur vissa termer och uttryck används finns i nedan angivna paragrafer:

 kvalificerad fusion i 37 kap.
 4 §

 kvalificerad fusion i 37 kap.
 4 §
*kvalificerad partiell fission i
 38 a kap. 5 §
 kvalificerad verksamhets-
 avyttring i 38 kap. 2 a §*

 option i 44 kap. 12 §
 passiv näringsverksamhet i
 23 §

 option i 44 kap. 12 §
partiell fission i 38 a kap. 3 §
 passiv näringsverksamhet i
 23 §

17 kap.*Partiell fission*

6 a §

För andelar som mottagits vid en partiell fission, anses som anskaffningsvärde så stor del av anskaffningsvärdet för andelarna i det överlåtande företaget som motsvarar den förändring i marknadsvärdet som den partiella fissionen medför för dessa andelar. Anskaffningsvärdet för andelarna i det överlåtande företaget skall minska i

¹ Senaste lydelsen 2004:985.

motsvarande mån.

Om ingen andel i det överlåtande företaget är marknadsnoterad skall fördelningen i stället beräknas i förhållande till det nettovärde som lämnas kvar hos det överlåtande företaget respektive överförs till det övertagande företaget.

Med nettovärde avses här skillnaden mellan de skattemässiga värdena på tillgångarna och de värden på skulder och andra förpliktelser som gäller vid beskattningen.

33 §²

Särskilda bestämmelser om anskaffningsvärde m.m. för lager och pågående arbeten finns när det gäller

- beskattningsinträde i 20 a kap.,
- uttagsbeskattning i 22 kap. 8 §,
- underprisöverlåtelser i 23 kap. 10 §,
- näringsbidrag i 29 kap. 7 §,
- ianspråktagande av ersättningsfond i 31 kap. 18 §,
- kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 18 §,
- verksamhetsavyttringar i 38 kap. 14 §, *och*
 - kvalificerade verksamhetsavyttringar i 38 kap. 14 §,
 - kvalificerade partiella fissioner i 38 a kap. 13 § *och*
- förvärv av tillgångar till underpris från delägare och närstående i 53 kap. 10 och 11 §§.

18 kap.

12 §³

Särskilda bestämmelser om anskaffningsvärde för inventarier finns när det gäller

- beskattningsinträde i 20 a kap.,
- uttagsbeskattning i 22 kap. 8 §,
- underprisöverlåtelser i 23 kap. 10 §,

² Senaste lydelsen 2003:224.

³ Senaste lydelsen 2003:224.

- näringsbidrag i 29 kap. 6 §,
- ianspråktagande av ersättningsfond i 31 kap. 18 §,
- kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 18 och 20 §§,
- verksamhetsavyttringar i - *kvalificerade* verksamhets-
38 kap. 14 §, *och* avyttringar i 38 kap. 14 §,
- *kvalificerade* *partiella*
fissioner i 38 a kap. 13 § och
- förvärv av tillgångar till underpris från delägare och närstående i
53 kap. 10 och 11 §§.

19 kap.15 §⁴

Särskilda bestämmelser om anskaffningsvärde för byggnader finns när det gäller

- beskattningsinträde i 20 a kap.,
- uttagsbeskattning i 22 kap. 8 §,
- underprisöverlåtelser i 23 kap. 10 §,
- näringsbidrag i 29 kap. 6 §,
- ianspråktagande av ersättningsfond i 31 kap. 18 §,
- kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 18 §,
- verksamhetsavyttringar i - *kvalificerade* verksamhets-
38 kap. 14 §, *och* avyttringar i 38 kap. 14 §,
- *kvalificerade* *partiella*
fissioner i 38 a kap. 13 § och
- förvärv av tillgångar till underpris från delägare och närstående i
53 kap. 10 och 11 §§.

20 kap.13 §⁵

Särskilda bestämmelser om anskaffningsvärde för markanläggningar finns när det gäller

- beskattningsinträde i 20 a kap.,
- näringsbidrag i 29 kap. 6 §,
- ianspråktagande av ersättningsfond i 31 kap. 18 §,
- kvalificerade fusioner och - kvalificerade fusioner och
fissioner i 37 kap. 18 §, *och* fissioner i 37 kap. 18 §,
- verksamhetsavyttringar i - *kvalificerade* verksamhets-
38 kap. 14 §. avyttringar i 38 kap. 14 § *och*
- *kvalificerade* *partiella*
fissioner i 38 a kap. 13 §.

⁴ Senaste lydelsen 2003:224.

⁵ Senaste lydelsen 2003:224.

21 kap.

20 §

Särskilda bestämmelser om anskaffningsvärde för skog finns när det gäller

- uttagsbeskattning i 22 kap. 8 §,
- underprisöverlåtelser i 23 kap. 10 §,
- kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 18 §,
- verksamhetsavyttringar i 38 kap. 14 §, *och*
 - *kvalificerade* verksamhetsavyttringar i 38 kap. 14 §,
 - *kvalificerade partiella fissioner i 38 a kap. 13 § och*
- förvärv av tillgångar till underpris från delägare och närstående i 53 kap. 10 och 11 §§.

23 kap.19 §⁶

Om överlåtaren är ett företag och om någon andel i företaget är kvalificerad, skall förvärvaren vara en fysisk person, ett företag eller ett svenskt handelsbolag med enbart företag som delägare.

Om förvärvaren är ett företag, skall minst samma andel av andelarna i det förvärvande företaget vara kvalificerade som andelen kvalificerade andelar i det överlåtande företaget. *Med kvalificerad andel avses i detta stycke inte en sådan andel som anses kvalificerad enligt 57 kap. 6 § andra stycket.*

Om förvärvaren är ett svenskt handelsbolag, skall minst samma andel av andelarna i vart och ett av de delägande företagen vara kvalificerade som andelen kvalificerade andelar i det överlåtande företaget.

23 a §

En andel i ett förvärvande företag anses inte som en kvalificerad andel vid tillämpning av 18 - 22 §§ om den

⁶ Senaste lydelsen 2002:1143.

enbart är kvalificerad enligt 57 kap. 6 § andra stycket eller 6 b §.

24 kap.

2 §⁷

I inkomstslaget näringsverksamhet tillämpas bestämmelserna i inkomstslaget kapital om

- | | |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"> - utskiftning från ideella föreningar i 42 kap. 18 §, - utskiftning från ekonomiska föreningar i 42 kap. 19-21 §§, - insatsemission i ekonomiska föreningar i 42 kap. 21 a §, | <ul style="list-style-type: none"> - utskiftning från ideella föreningar i 42 kap. 18 §, - utskiftning från ekonomiska föreningar i 42 kap. 19-20 §§, - insatsemission i ekonomiska föreningar i 42 kap. 21 a §, |
|---|---|

Partiell fission

3 a §

Vid en partiell fission enligt 38 a kap. anses de andelar och pengar som andelsägarna i det överlåtande företaget erhåller från det övertagande företaget som utdelning från det överlåtande företaget.

Utdelning enligt första stycket i form av andelar i det övertagande företaget skall inte tas upp om den uppbärs på grund av innehav av andelar i det överlåtande företaget som är kapitaltillgångar.

Om andelarna i det överlåtande företaget däremot är lagertillgångar, skall utdelning enligt första stycket i form av andelar tas upp. Sådan utdelning skall dock inte tas upp med högre belopp än vad utdelningen medför i nedskrivning av den

⁷ Senaste lydelsen 2003:1075.

skattskyldiges andelar i det överlåtande företaget.

25 kap.

2 §⁸

I 44 kap. finns grundläggande bestämmelser om kapitalvinster och kapitalförluster. I 25 a, 45, 46, 48, 49, 50, 52 och 55 kap. finns särskilda bestämmelser för vissa slag av tillgångar.

Särskilda bestämmelser om anskaffningsutgift finns i fråga om

- beskattningsinträde i 20 a kap.,
- uttagsbeskattning i 22 kap. 8 §,
- underprisöverlåtelser i 23 kap. 10 §,
- ianspråktagande av ersättningsfond i 31 kap. 18 §,
- kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 18 §,
- verksamhetsavyttringar i - *kvalificerade* verksamhets-
38 kap. 14 §, *och* avyttringar i 38 kap. 14 §,
- *kvalificerade* *partiella*
fissioner i 38 a kap. 13 § och
- förvärv av privata tillgångar till underpris i 53 kap. 10 och 11 §§.

26 kap.

15 §⁹

Bestämmelser om att värdeminskningssavdrag m.m. inte skall återföras finns när det gäller

- skogsavdrag i 21 kap. 14 §,
- underprisöverlåtelser i 23 kap. 13 §,
- kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 17 §,
- verksamhetsavyttringar i - *kvalificerade* verksamhets-
38 kap. 12 §, *och* avyttringar i 38 kap. 12 §,
- *kvalificerade* *partiella*
fissioner i 38 a kap. 12 § och
- förvärv av vissa tillgångar till underpris från delägare och närstående i 53 kap. 4 §.

30 kap.

14 §

Om näringsverksamheten i en juridisk person tas över av en annan juridisk person, får också periodiseringsfonderna tas över vid ombildningar enligt 8 kap. sparbankslagen (1987:619) och vid överlåtelse av ett ömsesidigt livförsäkringsföretags hela

⁸ Senaste lydelsen 2003:224.

⁹ Senaste lydelsen 2000:1341.

försäkringsbestånd till ett försäkringsaktiebolag som bildats för ändamålet.

Vid en sådan ombildning av ekonomisk förening till aktiebolag som avses i 42 kap. 20 §, får aktiebolaget ta över den ekonomiska föreningens periodiseringsfonder.

Bestämmelser om att periodiseringsfonder får tas över finns för kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 18 § och för verksamhetsavyttringar i 38 kap. 15 §.

Bestämmelser om att periodiseringsfonder får tas över finns för kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 18 §, för *kvalificerade* verksamhetsavyttringar i 38 kap. 15 § och för *kvalificerade partiella fissioner i 38 a kap. 14 §.*

31 kap.

23 §

Vid en sådan ombildning av ekonomisk förening till aktiebolag som avses i 42 kap. 20 § får aktiebolaget ta över den ekonomiska föreningens ersättningsfonder.

Bestämmelser om att ersättningsfonder får tas över finns för kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 18 § och för verksamhetsavyttringar i 38 kap. 15 §.

Bestämmelser om att ersättningsfonder får tas över finns för kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 18 §, för *kvalificerade* verksamhetsavyttringar i 38 kap. 15 § och för *kvalificerade partiella fissioner i 38 a kap. 14 §.*

37 kap.

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om beskattningen vid fusioner och fissioner.

I 30 a § finns en bestämmelse för det fall att överlåtaren är en utländsk association som inte är en utländsk juridisk person.

2 §¹⁰

Bestämmelser om uppskov med beskattningen respektive Bestämmelser om uppskov med beskattningen respektive

¹⁰ Senaste lydelsen 2003:1102.

framskjuten beskattning hos ägare till andelar i det överlåtande företaget vid en fusion eller fission finns i fråga om

- ekonomiska föreningar och medlemsbanker i 42 kap. 21 § jämförd med 48 kap. 10 §,

- andelsbyten i 48 a kap., och
- uppskovsgrundande andelsbyten i 49 kap.

framskjuten beskattning hos ägare till andelar i det överlåtande företaget vid en fusion eller fission finns i fråga om

- andelsbyten i 48 a kap., och
- uppskovsgrundande andelsbyten i 49 kap.

4 §

Med kvalificerad fusion avses en fusion som uppfyller villkoren i 11-15 §§.

Med kvalificerad fusion avses en fusion till den del den uppfyller villkoren i 11 § och som uppfyller villkoren i 13-15 §§.

6 §

Med kvalificerad fission avses en fission som uppfyller villkoren i 11-15 §§.

Med kvalificerad fission avses en fission till den del den uppfyller villkoren i 11 § och som uppfyller villkoren i 13-15 §§.

9 §¹¹

Med företag avses i detta kapitel

1. svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening och svensk sparbank,

2. utländskt bolag, och

3. annat utländskt företag som hör hemma i en stat som är medlem i Europeiska unionen och som bedrivs i någon av de associationsformer som anges i bilaga 37.1 och är skyldigt att

Med företag avses i detta kapitel

1. svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening, svensk sparbank, *svenskt ömsesidigt försäkringsföretag och europeisk kooperativ förening med säte i Sverige,*

2. utländskt bolag, och

3. annat utländskt företag som är en utländsk juridisk person som hör hemma i en stat som är medlem i Europeiska unionen och som bedrivs i någon av de associationsformer som anges i

¹¹ Senaste lydelsen 2001:1185.

betala någon av de skatter som anges i bilaga 37.2, utan valmöjlighet eller rätt till undantag.

bilaga 37.1 och är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i bilaga 37.2, utan valmöjlighet eller rätt till undantag.

11 §

Det överlåtande företaget skall omedelbart före fusionen eller fissionen vara skattskyldigt för inkomst av åtminstone en del av näringsverksamheten. Inkomsten får inte ha varit helt undantagen från beskattning på grund av ett skatteavtal.

Fusionen eller fissionen är kvalificerad till den del

1. de överlåtna tillgångarna var knutna till en sådan näringsverksamhet eller del av näringsverksamhet som det överlåtande företaget omedelbart före fusionen eller fissionen var skattskyldig för i Sverige under förutsättning att denna näringsverksamhet inte var undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal och

2. de överlåtna tillgångarna förblir knutna till en sådan näringsverksamhet eller del av näringsverksamhet som det övertagande företaget omedelbart efter fusionen eller fissionen är skattskyldig för i Sverige under förutsättning att denna näringsverksamhet inte är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal.

Beskattningen vid kvalificerade fusioner och fissioner

Beskattningen vid fusioner och fissioner

16 §

Vid kvalificerade fusioner och fissioner skall bestämmelserna i 17-30 §§ tillämpas.

Vid kvalificerade fusioner och fissioner skall bestämmelserna i 17-29 §§ tillämpas.

Bestämmelserna i 17 – 19 §§ och i 21 – 29 §§, i de delar som är relevanta, tillämpas beträffande periodiseringsfonder, ersättningsfonder, rätt till avdrag för underskott enligt 40 kap, rätt till avdrag för kvarstående kapitalförluster enligt 25 kap. 12 §, rätt till avdrag för kvarstående kapitalförluster enligt 48 kap. 26 § och liknande skattemässiga poster även till den del fusionen eller fissionen inte är kvalificerad under förutsättning att det övertagande företaget omedelbart efter fusionen eller fissionen bedriver en sådan näringsverksamhet eller del av näringsverksamhet som det är skattskyldigt för i Sverige och under förutsättning att denna näringsverksamhet inte är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal.

17 §

Det överlåtande företaget skall i fråga om sådan näringsverksamhet som avses i 11 § inte ta upp någon inkomst eller dra av någon utgift på grund av fusionen eller fissionen.

Det överlåtande företaget skall inte ta upp någon inkomst eller dra av någon utgift på grund av fusionen eller fissionen.

Företaget skall inte heller beskattas för resultatet för det beskattningsår som avslutas genom att fusionen eller fissionen genomförs (det sista beskattningsåret).

18 §

Det övertagande företaget inträder i det överlåtande företags skattemässiga

Det övertagande företaget inträder i det överlåtande företags skattemässiga

situation *i fråga om sådan* situation, om det inte framgår
näringsverksamhet som avses i 17 något annat av 20-28 §§.
 §, om det inte framgår något
 annat av 20-28 §§.

Företaget skall anses ha bedrivit det överlåtande företags näringsverksamhet från ingången av det överlåtande företags sista beskattningsår.

30 §

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 varit ett fast driftställe om 2 kap. 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 det av Europeiska gemenskapernas råd den 23 juli 1990 antagna direktivet om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater (90/434/EEG).

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 det av Europeiska gemenskapernas råd den 23 juli 1990 antagna direktivet 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 (90/434/EEG).

*Överlåtaren är en association
från ett annat EU-land och är
inte en utländsk juridisk person*

30 a §

Denna paragraf gäller när överlåtaren är en association, hemmahörande i en annan stat som är medlem i Europeiska unionen, om alla villkor hade varit uppfyllda, för att en fusion respektive en fission skulle anses föreligga, om associationen hade varit en utländsk juridisk person.

Den delägare i associationen som beskattas med anledning av transaktionen har vid tillämpning av 16 kap. 18 och 19 §§ och av lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt samma rätt till avdrag respektive avräkning av utländsk skatt som om associationen hade betalat den skatt som associationen skulle ha betalat i den stat där den är hemmahörande om det inte hade funnits sådan lagstiftning där som avses i det av Europeiska gemenskapernas råd den 23 juli 1990 antagna direktivet 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 (90/434/EEG).

38 kap.

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om *undantag från omedelbar beskattning när ett företag avyttrar tillgångar till ett annat företag genom en verksamhetsavyttring.*

I detta kapitel finns bestämmelser om beskattning *vid* en verksamhetsavyttring.

I 20 § finns en bestämmelse för det fall att säljaren är en utländsk association som inte är en utländsk juridisk person.

2 §

Med verksamhetsavyttring avses en ombildning som uppfyller *villkoren i 6-8 §§ samt* följande förutsättningar:

Med verksamhetsavyttring avses en ombildning som uppfyller följande förutsättningar:

1. Ett företag (*det säljande företaget*) skall avyttra samtliga tillgångar i sin näringsverksamhet eller i en verksamhetsgren (*de avyttrade tillgångarna*) till ett annat företag (*det köpande företaget*).

2. Ersättningen skall vara marknadsmässig och lämnas i form av andelar i det köpande företaget (*mottagna andelar*). Om det säljande företaget har skulder eller andra förpliktelser som hänförs till de avyttrade tillgångarna, får ersättning lämnas också på det sättet att det köpande företaget tar över ansvaret för förpliktelserna.

2 a §

Med kvalificerad verksamhetsavyttring avses en verksamhetsavyttring till den del

1. de avyttrade tillgångarna var knutna till en sådan näringsverksamhet eller del av näringsverksamhet som det säljande företaget omedelbart före avyttringen var skattskyldig för i Sverige under förutsättning att denna näringsverksamhet inte var undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal och

2. de avyttrade tillgångarna

förblir knutna till en sådan näringsverksamhet eller del av näringsverksamhet som det köpande företaget omedelbart efter avyttringen är skattskyldig för i Sverige under förutsättning att denna näringsverksamhet inte är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal.

En verksamhetsavyttring är bara kvalificerad om ersättningen är lika med eller högre än summan av de skattemässiga värdena för de avyttrade tillgångarna.

3 §¹²

3 § Med företag avses i detta kapitel

1. svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening och svensk sparbank,

2. utländskt bolag, och

3. annat utländskt företag som hör hemma i en stat som är medlem i Europeiska unionen och som bedrivs i någon av de associationsformer som anges i bilaga 37.1 och är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i bilaga 37.2, utan valmöjlighet eller rätt till undantag.

Som företag räknas inte privatbostadsföretag eller investmentföretag.

3 § Med företag avses i detta kapitel

1. svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening, svensk sparbank, *svenskt ömsesidigt försäkringsföretag och europeisk kooperativ förening med säte i Sverige,*

2. utländskt bolag, och

3. annat utländskt företag som *är en utländsk juridisk person* som hör hemma i en stat som är medlem i Europeiska unionen och som bedrivs i någon av de associationsformer som anges i bilaga 37.1 och är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i bilaga 37.2, utan valmöjlighet eller rätt till undantag.

¹² Senaste lydelsen 2001:1185.

8 §

Ersättningen skall överstiga summan av de skattemässiga värdena för de avyttrade tillgångarna.

Vid kvalificerad verksamhetsavyttring skall bestämmelserna i 9-18 §§ tillämpas.

Bestämmelserna i 17 § gäller när någon del av verksamhetsavyttringen är kvalificerad.

16 §

Om det säljande företaget har gjort avdrag för framtida utgifter som hänför sig till det som avyttras, skall avdragen inte återföras hos det säljande företaget utan hos det köpande företaget.

Om det köpande företaget tar över förpliktelser som legat till grund för avdrag för framtida utgifter och som är hänförliga till den verksamhetsgren som avyttras, skall avdragen inte återföras hos det säljande företaget utan hos det köpande företaget, om företagen begär det.

17 §¹³

Det köpande företaget får inte ta över rätt till avdrag för underskott enligt 40 kap. eller rätt till avdrag för kvarstående kapitalförluster på delägarätter enligt 48 kap. 26 §.

Det köpande företaget och företag till vilket det köpande företaget kan med avdragsrätt lämna koncernbidrag avseende det beskattningsår då verksamhetsavyttringen genomförs skall först det sjätte beskattningsåret efter det beskattningsår då verksamhetsavyttringen genomförs dra av underskott hos företaget som kvarstår från beskattningsåret före det beskattningsår då verksamhetsavyttringen genomförs.

Bestämmelsen i första stycket tillämpas inte om koncernbidrag kan lämnas med avdragsrätt

¹³ Senaste lydelsen 2002:1143.

mellan det säljande och det köpande företaget avseende det beskattningsår då verksamhetsavyttringen genomförs.

Bestämmelsen i andra stycket tillämpas inte om en sådan begränsning av rätt till avdrag för underskott (avdragsbegränsning) som anges i koncernbidragsspärren i 40 kap. 18 § gäller om det köpande företaget får koncernbidrag från det säljande företaget avseende det beskattningsår då verksamhetsavyttringen genomförs. Avdragsbegränsning får inte heller gälla om ett företag, till vilket det köpande företaget kan med avdragsrätt lämna koncernbidrag utan att avdragsbegränsning gäller för företaget, indirekt via det köpande företaget får koncernbidrag avseende samma beskattningsår från det säljande företaget.

Säljaren är en association från ett annat EU-land och är inte en utländsk juridisk person

20 §

Denna paragraf gäller när säljaren är en association, hemmahörande i en annan stat som är medlem i Europeiska unionen, om alla villkor hade varit uppfyllda, för att en verksamhetsavyttring skulle anses föreligga, om associationen hade varit en utländsk juridisk person.

Den delägare i associationen som beskattas med anledning av

transaktionen har vid tillämpning av 16 kap. 18 och 19 §§ och av lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt samma rätt till avdrag respektive avräkning av utländsk skatt som om associationen hade betalat den skatt som associationen skulle ha betalat i den stat där den är hemmahörande om det inte hade funnits sådan lagstiftning där som avses i det av Europeiska gemenskapernas råd den 23 juli 1990 antagna direktivet 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 (90/434/EEG).

38 a kap. Partiella fissioner

Innehåll

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om beskattning vid partiella fissioner.

I 19 § finns en bestämmelse för det fall att överlåtaren är en utländsk association som inte är en utländsk juridisk person.

Beskattning av ägarna i det överlåtande företaget

2 §

Bestämmelser om beskattning hos ägare till andelar i det överlåtande företaget vid en partiell fission finns i fråga om

- beräkning av anskaffningsvärdet för andelar i det övertagande och det överlåtande företaget i 17 kap. 6 a §,
- utdelning i 24 kap. 3 a §,
- utdelning i 42 kap. 16 b §,
- fördelning av sparad lättnadsutrymme m.m. i 43 kap. 28 - 32 §§,
- beräkning av omkostnadsbeloppet för andelar i det övertagande och överlåtande företaget i 48 kap. 28 och 30 §§,
- turordning vid avyttring i 48 kap. 29 §, och
- kvalificerade andelar i 57 kap. 6 b § och 15 - 22 §§.

Definitioner

3 §

Med partiell fission avses en ombildning som uppfyller följande förutsättningar:

1. Ett företag (det överlåtande företaget) skall överlåta tillgångarna i en eller flera verksamhetsgrenar (de överlåtna tillgångarna) till ett befintligt eller nytt företag (det övertagande företaget).

2. Det överlåtande företaget skall behålla minst en

verksamhetsgren.

3. Ersättning från det övertagande företaget får utgå till det överlåtande företaget i form av övertagande av sådana skulder och andra förpliktelser som hänför sig till den överlåtna verksamhetsgrenen. Resterande del av ersättningen skall det övertagande företaget lämna till ägarna av andelarna i det överlåtande företaget. Ersättningen skall bestämmas så att den partiella fissionen sker på marknadsmässiga villkor.

4. Ersättningen till ägarna av andelarna i det överlåtande företaget skall lämnas i form av andelar i det övertagande företaget (mottagna andelar). Ersättningen får till en del lämnas i pengar, dock högst med tio procent av de mottagna andelarnas nominella värde. Om det saknas nominellt värde på de mottagna andelarna, skall den högsta ersättningen i pengar i stället beräknas på den del av det inbetalda kapitalet som belöper sig på andelarna.

4 §

Vad som sägs om det övertagande företaget gäller, om det finns flera övertagande företag, vart och ett av dessa till den del som berör respektive företag.

5 §

Med kvalificerad partiell fission avses en partiell fission till

den del

1. de överlättna tillgångarna var knutna till en sådan näringsverksamhet eller del av näringsverksamhet som det överlåtande företaget omedelbart före avyttringen var skattskyldig för i Sverige under förutsättning att denna näringsverksamhet inte var undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal och

2. de överlättna tillgångarna förblir knutna till en sådan näringsverksamhet eller del av näringsverksamhet som det övertagande företaget omedelbart efter avyttringen är skattskyldig för i Sverige under förutsättning att denna näringsverksamhet inte är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal.

En partiell fission är bara kvalificerad om summan av övertagna förpliktelser och ersättningen till ägarna av andelarna i det överlåtande företaget är lika med eller högre än summan av de skattemässiga värdena för de överlättna tillgångarna.

6 §

Med företag avses i detta kapitel

1. svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening, svensk sparbank, svenskt ömsesidigt försäkringsföretag och europeisk kooperativ förening med säte i Sverige,

2. utländskt bolag, och

3. annat utländskt företag som är en utländsk juridisk person som hör hemma i en stat som är medlem i Europeiska unionen och som bedrivs i någon av de associationsformer som anges i bilaga 37.1 och är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i bilaga 37.2, utan valmöjlighet eller rätt till undantag.

Som företag räknas inte privatbostadsföretag eller investmentföretag.

7 §

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, skall det anses höra hemma i denna andra medlemsstat.

Beskattningen vid partiell fission

Inledning

8 §

För en kvalificerad partiell fission skall bestämmelserna i 9-17 §§ tillämpas.

Bestämmelserna i 16 § gäller när någon del av den partiella

fissionen är kvalificerad.

Hos det överlåtande företaget

9 §

Det överlåtande företaget skall inte ta upp någon annan intäkt på grund av den partiella fissionen än vad som framgår av 10 §.

10 §

För andra tillgångar än kapitaltillgångar skall det överlåtande företaget ta upp de skattemässiga värdena som intäkt.

Om inventarier som avyttras bara är en del av överlåtarens samtliga inventarier, skall en skälig del av hela det skattemässiga värdet tas upp.

11 §

Kapitalvinster och kapitalförluster som uppkommer hos det överlåtande företaget på grund av den partiella fissionen skall inte tas upp respektive får inte dras av.

12 §

Värdeminskningsovdrag m.m. för avyttrad näringsfastighet som är kapitaltillgång eller näringsbostadsrätt skall inte återföras enligt 26 kap. hos det överlåtande företaget.

Hos det övertagande företaget

13 §

Det övertagande företaget skall

anses ha anskaffat andra förvärvade tillgångar än kapitaltillgångar för ett belopp som motsvarar det belopp som det överlåtande företaget skall ta upp enligt 10 §.

I fråga om kapitaltillgångar inträder det övertagande företaget i det överlåtande företagens skattemässiga situation.

Fonder, avsättningar och underskott

14 §

Periodiseringsfonder och ersättningsfonder hos det överlåtande företaget skall tas över av det övertagande företaget, om företagen begär det. Det övertagande företaget skall i så fall anses ha gjort avsättningarna till fonderna och fått avdragen för avsättningarna vid de taxeringar avdragen faktiskt hänför sig till.

Högst en så stor andel av periodiseringsfonder och ersättningsfonder får tas över som motsvarar förhållandet mellan de skattemässiga värdena på de överlättna tillgångarna och motsvarande värden på samtliga tillgångar i det överlåtande företaget vid tidpunkten för den partiella fissionen.

15 §

Om det övertagande företaget tar över förpliktelser som legat till grund för avdrag för framtida utgifter och som är hänförliga till den verksamhetsgren som

överläts, skall avdragen inte återföras hos det överlåtande företaget utan hos det övertagande företaget, om företagen begär det.

16 §

Det övertagande företaget och företag till vilket det övertagande företaget med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag avseende det beskattningsår då den partiella fissionen genomförs, skall först det sjätte beskattningsåret efter det beskattningsår då den partiella fissionen genomförs dra av underskott från beskattningsåret före det beskattningsår då den partiella fissionen genomförs.

Bestämmelsen i första stycket tillämpas inte om koncernbidrag kan lämnas med avdragsrätt mellan det överlåtande och det övertagande företaget avseende det beskattningsår då den partiella fissionen genomförs.

Bestämmelsen i andra stycket tillämpas inte om en sådan begränsning av rätt till avdrag för underskott (avdragsbegränsning) som anges i koncernbidragsspärren i 40 kap. 18 § gäller om det övertagande företaget får koncernbidrag från det överlåtande företaget avseende det beskattningsår då den partiella fissionen genomförs. Avdragsbegränsning får inte heller gälla om ett företag, till vilket det övertagande företaget kan med avdragsrätt lämna koncernbidrag utan att

avdragsbegränsning gäller för företaget, indirekt via det övertagande företaget får koncernbidrag avseende samma beskattningsår från det överlåtande företaget.

Räkenskapsenlig avskrivning

17 §

Om inventarier tas upp till ett högre värde i det övertagande företags räkenskaper än som följer av 13 §, får företaget tillämpa räkenskapsenlig avskrivning bara om mellanskillnaden tas upp som intäkt. Intäkten skall tas upp det beskattningsår då den partiella fissionen sker eller fördelas med lika belopp på det beskattningsåret och de två följande beskattningsåren.

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

18 §

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 §.

*Överlåtaren är en association
från ett annat EU-land och är
inte en utländsk juridisk person*

19 §

Denna paragraf gäller när överlåtaren är en association, hemmahörande i en annan stat som är medlem i Europeiska unionen, om alla villkor hade varit uppfyllda, för att en partiell fission skulle anses föreligga, om associationen hade varit en utländsk juridisk person.

Den delägare i associationen som beskattas med anledning av transaktionen har vid tillämpning av 16 kap. 18 och 19 §§ och av lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt samma rätt till avdrag respektive avräkning av utländsk skatt som om associationen hade betalat den skatt som associationen skulle ha betalat i den stat där den är hemmahörande om det inte hade funnits sådan lagstiftning där som avses i det av Europeiska gemenskapernas råd den 23 juli 1990 antagna direktivet 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 (90/434/EEG).

39 kap.*23 a §*

Utdelning i form av andelar i det övertagande företaget vid en partiell fission får inte dras av enligt 22 eller 23 §.

Europabolag och europeisk kooperativ förening*32 §*

När ett europabolag eller en europeisk kooperativ förening flyttar sitt registrerade säte från Sverige till en annan stat som är medlem i Europeiska unionen utan att det medför bolagets eller föreningens avveckling eller bildandet av en ny juridisk person skall 33 § tillämpas.

33 §

Bestämmelserna i andra och tredje styckena skall tillämpas beträffande sådan näringsverksamhet eller del av näringsverksamhet

- som europabolaget respektive den europeiska kooperativa föreningen omedelbart före flytten är skattskyldig för i Sverige och denna näringsverksamhet inte är undantagen från beskattning på grund av ett skatteavtal och,

- som europabolaget respektive den europeiska kooperativa föreningen omedelbart efter flytten inte längre är skattskyldig för i Sverige och denna näringsverksamhet inte är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett

skatteavtal.

Tredje stycket gäller till den del tillgångar samt skulder och andra förpliktelser före flytten är knutna till en plats som är ett fast driftställe enligt ett skatteavtal mellan Sverige och en annan stat.

Europabolaget respektive den europeiska kooperativa föreningen har vid tillämpning av lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt rätt till avräkning av utländsk skatt som om bolaget respektive föreningen hade betalat den skatt som skulle ha betalats i den stat där det fasta driftstället är beläget om näringsverksamheten avyttrats. Avräkningen begränsas till ett belopp lika med den svenska skatt som skulle utgått på den svenska inkomst som beräknas uppstå vid den tänkta avyttringen.

40 kap.

2 §

Ett underskott av näringsverksamheten som kvarstår från det föregående beskattningsåret skall dras av i den utsträckning det inte finns några begränsningar i detta kapitel eller i bestämmelserna om underprisöverlåtelser i 23 kap. 29 §, om kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 21-26 och 28 §§, om verksamhetsavyttringar i 38 kap. 17 § eller om underskott av andelshus i 42 kap. 33 §.

Ett underskott av näringsverksamheten som kvarstår från det föregående beskattningsåret skall dras av i den utsträckning det inte finns några begränsningar i detta kapitel eller i bestämmelserna om underprisöverlåtelser i 23 kap. 29 §, om kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 21-26 och 28 §§, om *kvalificerade* verksamhetsavyttringar i 38 kap. 17 §, om *kvalificerade partiella fissioner i 38 a kap. 16 §* eller om underskott av andelshus i

42 kap. 33 §.

4 §

Med *underskotts företag* avses ett företag som hade ett underskott det föregående beskattningsåret eller som har ett eget eller övertaget underskott från tidigare år som inte har fått dras av än på grund av koncernbidragsspärren i 18 § eller bestämmelserna i 37 kap. 24 och 25 §§ om rätt till avdrag för underskott efter kvalificerade fusioner eller fissioner.

Med *underskotts företag* avses ett företag som hade ett underskott det föregående beskattningsåret eller som har ett eget eller övertaget underskott från tidigare år som inte har fått dras av än på grund av koncernbidragsspärren i 18 § eller bestämmelserna om rätt till avdrag för underskott efter kvalificerade fusioner eller fissioner i 37 kap. 24 och 25 §§, efter kvalificerade verksamhets-avyttringar i 38 kap. 17 § och efter kvalificerade partiella fissioner i 38 a kap. 16 §.

24 §

I 14 kap. 17 och 18 §§ finns bestämmelser om avdrag för underskott om ett aktiebolag eller en ekonomisk förening överlåter sin näringsverksamhet eller sina tillgångar till staten, en kommun eller till ett bolag som helt eller till övervägande del innehas direkt eller indirekt av staten eller en kommun.

I 37 kap. 21-26 och 28 §§ och 38 kap. 17 § finns bestämmelser om behandlingen av avdrag för underskott vid kvalificerade fusioner och fissioner *respektive* vid verksamhetsavyttringar.

I 37 kap. 21-26 och 28 §§, 38 kap. 17 § och 38 a kap. 16 § finns bestämmelser om behandlingen av avdrag för underskott vid kvalificerade fusioner och fissioner, vid *kvalificerade* verksamhets-avyttringar *respektive* vid *kvalificerade partiella fissioner*.

42 kap.

16 §¹⁴

Utdelning från ett svenskt aktiebolag (moderbolaget) i form av andelar i ett dotterbolag skall inte tas upp om

¹⁴ Senaste lydelsen 2001:1176.

1. utdelningen lämnas i förhållande till innehavda aktier i moderbolaget,
2. aktier i moderbolaget är marknadsnoterade,
3. samtliga moderbolagets andelar i dotterbolaget delas ut,
4. andelar i dotterbolaget efter utdelningen inte innehas av något företag som tillhör samma koncern som moderbolaget,
5. dotterbolaget är ett svenskt aktiebolag eller ett utländskt bolag, och
6. dotterbolagets näringsverksamhet till huvudsaklig del består av rörelse eller, direkt eller indirekt, innehav av andelar i sådana företag som till huvudsaklig del bedriver rörelse och i vilka dotterbolaget, direkt eller indirekt, innehar andelar med ett sammanlagt röstetal som motsvarar mer än hälften av röstetalet för samtliga andelar i företaget.

Första stycket gäller även om mottagaren av utdelningen inte äger aktierna i det utdelande bolaget.

I 48 kap. 8 § finns bestämmelser om anskaffningsutgiften på andelarna i moderbolaget och dotterbolaget.

Bestämmelserna i denna paragraf tillämpas inte om bestämmelserna om partiell fission skall tillämpas.

Utdelning vid partiell fission

16 b §

Vid en partiell fission enligt 38 a kap. anses de andelar och pengar som andelsägarna i det överlåtande företaget erhåller från det övertagande företaget som utdelning från det överlåtande företaget

Sådan utdelning i form av andelar i det övertagande företaget skall inte tas upp.

19 §

Vad som, utöver inbetald insats, skiftas ut till en medlem i en svensk ekonomisk förening i samband med att föreningen

Vad som, utöver inbetald insats, skiftas ut till en medlem i en svensk ekonomisk förening i samband med att föreningen

upplöses behandlas som utdelning, om det inte framgår något annat av 20 eller 21 §.

upplöses behandlas som utdelning, om det inte framgår något annat av 20 §.

Vid fusioner och fissioner enligt 37 kap. skall vad som skiftas ut till andelsägarna i det överlåtande företaget inte behandlas som utdelning.

43 kap.

Partiell fission

28 §

För en andel som mottagits vid en partiell fission och som omfattas av tillämpningsområdet för detta kapitel gäller 29 – 31 §§ om mottagaren omedelbart före den partiella fissionen äger en andel i det överlåtande företaget som också omfattas av tillämpningsområdet för detta kapitel.

29 §

Lättnadsbelopp beräknas inte för en mottagen andel i det övertagande företaget för det beskattningsår då den partiella fissionen äger rum.

Lättnadsbelopp beräknas för en andel i det överlåtande företaget för det beskattningsår då den partiella fissionen äger rum utan beaktande av fördelning enligt 30 §, 31 § och 48 kap. 28 §.

30 §

Omkostnadsbelopp beräknat enligt 17 och 18 §§ för en andel i det överlåtande företaget fördelas

mellan de mottagna andelarna och andelarna i det överlåtande företaget på det sätt som omkostnadsbeloppet fördelas enligt 48 kap. 28 §.

31 §

Sparat lättnadsutrymme för en andel i det överlåtande företaget fördelas mellan de mottagna andelarna och andelarna i det överlåtande företaget på det sätt som omkostnadsbeloppet fördelas enligt 48 kap. 28 §.

32 §

För en andel som mottagits vid en partiell fission gäller andra stycket om mottagaren omedelbart före den partiella fissionen äger en andel i det överlåtande företaget som omfattas av tillämpningsområdet för detta kapitel och den mottagna andelen inte omfattas av tillämpningsområdet för detta kapitel.

Sparat lättnadsutrymme för en andel i det överlåtande företaget skall fördelas enligt 31 § och anses som lättnadsbelopp enligt 3 §. För dessa andelar tillämpas vidare 6, 7 och 8 §§.

44 kap.

8 §

Ett värdepapper anses avyttrat om det företag som gett ut det

1. försätts i konkurs och är ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening,
2. upplöses genom konkurs och är ett annat företag än ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening, eller
3. upplöses genom fusion eller fission.

Vid sådana konkurser som avses i första stycket 1 skall en kapitalförlust alltid anses definitiv när företaget försätts i konkurs.

Av 37 kap. 29 § första stycket framgår att bestämmelsen i första stycket 3 inte gäller värdepapper som innehas av det övertagande företaget vid en kvalificerad fusion eller fission. *Bestämmelsen gäller inte heller andelar i en överlåtande ekonomisk förening vid sådana fusioner som avses i 42 kap. 21 §.*

48 kap.

7 §¹⁵

Vid beräkningen av omkostnadsbeloppet skall det genomsnittliga omkostnadsbeloppet för samtliga delägarrätter eller fordringsrätter av samma slag och sort som den avyttrade användas. Det genomsnittliga omkostnadsbeloppet skall beräknas med hänsyn till inträffade förändringar i innehavet.

Om en andel i en investeringsfond är förvaltarregistrerad enligt 4 kap. 12 § lagen (2004:46) om investeringsfonder, skall vid tillämpning av genomsnittsmetoden enligt första stycket bortses från andra andelar i samma fond som är registrerade i annan förvaltares eller andelsinnehavarens eget namn.

Vid tillämpningen av bestämmelserna i första stycket skall näringsbetingade andelar och näringsbetingade aktiebaserade delägarrätter som uppfyller villkoren om innehavstid i 25 a kap. 6 eller 7 § om de avyttras eller hade avyttrats vid den tidpunkt som bedömningen avser, inte anses vara av samma slag och sort som andra näringsbetingade andelar och näringsbetingade aktiebaserade delägarrätter i det aktuella företaget.

I 48 a kap. 16 § och 49 kap. 29 § finns ytterligare *två* undantag från bestämmelsen i första stycket som gäller andelsbyten med framskjuten beskattning och uppskovsgrundande andelsbyten.

I 30 §, 48 a kap. 16 § och 49 kap. 29 § finns ytterligare *tre* undantag från bestämmelsen i första stycket som gäller *partiella fissioner*, andelsbyten med framskjuten beskattning och uppskovsgrundande andelsbyten.

¹⁵ Senaste lydelsen 2004:66.

Andelar som förvärvas genom en partiell fission

Omkostnadsbeloppet

28 §

För andelar som mottagits vid en partiell fission, anses som anskaffningsutgift så stor del av omkostnadsbeloppet för andelarna i det överlåtande företaget - beräknat vid tidpunkten för den partiella fissionen - som motsvarar den förändring i marknadsvärdet som den partiella fissionen medför för dessa andelar.

När det skall beräknas ett omkostnadsbelopp för andelarna i det överlåtande företaget, skall den genomsnittliga anskaffningsutgiften minskas i motsvarande mån.

Om ingen andel i det överlåtande företaget är marknadsnoterad skall fördelningen i stället beräknas i förhållande till det nettovärde - beräknat vid tidpunkten för den partiella fissionen - som lämnas kvar hos det överlåtande företaget respektive det nettovärde som överförs till det övertagande företaget.

Med nettovärde avses här skillnaden mellan de skattemässiga värdena på tillgångarna och de värden på skulder och andra förpliktelser som gäller vid beskattningen.

Turordning vid avyttring m.m.
av andelar i det övertagande
företaget

29 §

Om en ägare i det överlåtande företaget äger andelar av samma slag och sort som den mottagna andelen vid tidpunkten för den partiella fissionen (gamla andelar) eller förvärvar sådana andelar efter den partiella fissionen (nya andelar), skall avyttringar anses ske i följande ordning:

1. gamla andelar,
2. mottagna andelar,
3. nya andelar.

Bestämmelserna i första stycket tillämpas på motsvarande sätt när äganderätten övergår till någon annan på annat sätt än genom avyttring.

Genomsnittsmetoden

30 §

Om andelar som mottagits vid en partiell fission inte är marknadsnoterade eller är kvalificerade enligt 57 kap. 6 b §, skall de vid tillämpning av genomsnittsmetoden i 48 kap. 7 § inte anses vara av samma slag och sort som andra andelar i det övertagande företaget som innehas av mottagaren.

48 a kap.

1 §¹⁶

I detta kapitel finns bestämmelser för fysiska personer om framskjuten beskattning vid andelsbyten. Om den avyttrade andelen var en lagertillgång, gäller dock bestämmelserna i 49 kap.

I detta kapitel finns bestämmelser för fysiska personer om framskjuten beskattning vid andelsbyten. Om den avyttrade andelen var en lagertillgång *eller en sådan andel i en kooperativ förening vars innehav var betingat av näringsverksamheten enligt 13 kap. 7 §*, gäller dock bestämmelserna i 49 kap.

I 19 § finns en bestämmelse för det fall att den association som det avyttras andelar i är en utländsk association som inte är en utländsk juridisk person.

6 §¹⁷

Det köpande företaget skall vara en juridisk person av något av följande slag:

1. ett svenskt aktiebolag,

2. ett utländskt bolag, eller

3. ett annat utländskt företag som hör hemma i en stat som är medlem i Europeiska unionen och som bedrivs i någon av de utländska associationsformer som anges i bilaga 37.1 och är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i bilaga 37.2, utan valmöjlighet eller rätt till undantag.

Det köpande företaget skall vara en juridisk person av något av följande slag:

1. ett svenskt aktiebolag, *en svensk ekonomisk förening, en svensk sparbank, ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag eller en europeisk kooperativ förening med säte i Sverige,*

2. ett utländskt bolag, eller

3. ett annat utländskt företag *som är en utländsk juridisk person* som hör hemma i en stat som är medlem i Europeiska unionen och som bedrivs i någon av de utländska associationsformer som anges i bilaga 37.1 och är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i bilaga 37.2, utan

¹⁶ Senaste lydelsen 2002:1143.

¹⁷ Senaste lydelsen 2001:1176.

valmöjlighet eller rätt till undantag.

7 §¹⁸

Det avyttrade företaget skall vara en sådan juridisk person som anges i 6 § eller en svensk ekonomisk förening.

Det avyttrade företaget skall vara en sådan juridisk person som anges i 6 §.

Den association som det avyttras andelar i är en association från ett annat EU-land och är inte en utländsk juridisk person

19 §

Denna paragraf gäller när den association som det avyttras andelar i är hemmahörande i en annan stat som är medlem i Europeiska unionen och alla villkor hade varit uppfyllda, för att ett andelsbyte skulle anses föreligga, om associationen hade varit en utländsk juridisk person.

Den delägare i den association som det avyttras andelar i som beskattas med anledning av transaktionen har vid tillämpning av 16 kap. 18 och 19 §§ och av lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt samma rätt till avdrag respektive avräkning av utländsk skatt som om associationen hade betalat den skatt som associationen skulle ha betalat i den stat där den är hemmahörande om det inte hade funnits sådan lagstiftning där som avses i det av Europeiska gemenskapernas råd den 23 juli

¹⁸ Senaste lydelsen 2002:1143.

1990 antagna direktivet 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 (90/434/EEG).

49 kap.

1 §¹⁹

I detta kapitel finns bestämmelser för juridiska personer och delägare i svenska handelsbolag om uppskov med beskattningen vid uppskovsgrundande andelsbyten.

I inkomstslaget näringsverksamhet gäller bestämmelserna inte bara för andelar som är kapitaltillgångar utan också för andelar som är lagertillgångar. Om den avyttrade andelen var en lagertillgång, gäller bestämmelserna i detta kapitel även för fysiska personer.

I detta kapitel finns bestämmelser för juridiska personer, delägare i svenska handelsbolag och obegränsat skattskyldiga delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person om uppskov med beskattningen vid uppskovsgrundande andelsbyten.

I inkomstslaget näringsverksamhet gäller bestämmelserna inte bara för andelar som är kapitaltillgångar utan också för andelar som är lagertillgångar. Om den avyttrade andelen var en lagertillgång eller en sådan andel i en kooperativ förening som är en tillgång i näringsverksamheten enligt 13 kap. 7 §, gäller bestämmelserna i detta kapitel även för fysiska personer.

I 32 § finns en bestämmelse för det fall att den association som det avyttras andelar i är en utländsk association som inte är

¹⁹ Senaste lydelsen 2002:1143.

en utländsk juridisk person.

2 §²⁰

Med *uppskavsgrundande andelsbyte* avses ett förfarande som uppfyller villkoren i 8-13 §§ samt följande förutsättningar:

1. En säljare (*säljaren*) skall avyttra en andel (*den avyttrade andelen*) i ett företag (*det avyttrade företaget*) till ett annat företag (*det köpande företaget*).

2. Ersättningen skall vara marknadsmässig och lämnas i form av andelar i det köpande företaget (*mottagna andelar*). Ersättningen får till en del lämnas i pengar, dock högst med tio procent av de mottagna andelarnas nominella värde. Om det saknas nominellt värde på de mottagna andelarna, skall den högsta ersättningen i pengar i stället beräknas på den del av det inbetalda kapitalet som belöper sig på andelarna.

3. Om den avyttrade andelen var en kapitaltillgång, skall säljaren vara en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag.

3. Om den avyttrade andelen var en kapitaltillgång, skall säljaren vara en juridisk person, ett svenskt handelsbolag eller, såvitt avser en sådan andel i en kooperativ förening som är en tillgång i näringsverksamheten enligt 13 kap. 7 §, en fysisk person.

3 a §

Vad som i detta kapitel sägs om delägare i svenska handelsbolag gäller på motsvarande sätt i fråga om obegränsat skattskyldiga delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person och vad som sägs om svenska handelsbolag gäller på motsvarande sätt i fråga om en i utlandet delägarbeskattad juridisk person till den del denna ägs av obegränsat skattskyldiga delägare.

²⁰ Senaste lydelsen 2002:1143.

8 §²¹

Om säljaren är en fysisk person och har avyttrat en andel som var en lagertillgång, skall han vara bosatt i Sverige eller stadigvarande vistas här.

Om säljaren är en fysisk person och har avyttrat en andel som var en lagertillgång *eller en sådan andel i en kooperativ förening som är en tillgång i näringsverksamheten enligt 13 kap. 7 §*, skall han vara bosatt i Sverige eller stadigvarande vistas här.

9 §

Det köpande företaget skall vara en juridisk person av något av följande slag:

1. ett svenskt aktiebolag,

2. ett utländskt bolag, eller

3. ett annat utländskt företag som hör hemma i en stat som är medlem i Europeiska unionen och som bedrivs i någon av de utländska associationsformer som anges i bilaga 37.1 och är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i bilaga 37.2, utan valmöjlighet eller rätt till undantag.

Det köpande företaget skall vara en juridisk person av något av följande slag:

1. ett svenskt aktiebolag, *en svensk ekonomisk förening, en svensk sparbank, ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag eller en europeisk kooperativ förening med säte i Sverige,*

2. ett utländskt bolag, eller

3. ett annat utländskt företag *som är en utländsk juridisk person* som hör hemma i en stat som är medlem i Europeiska unionen och som bedrivs i någon av de utländska associationsformer som anges i bilaga 37.1 och är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i bilaga 37.2, utan valmöjlighet eller rätt till undantag.

11 §

Det avyttrade företaget skall vara en sådan juridisk person som anges i 9 § *eller en svensk ekonomisk förening.*

Det avyttrade företaget skall vara en sådan juridisk person som anges i 9 §.

²¹ Senaste lydelsen 2002:1143.

19 a §²²

Uppskovsbeloppet skall inte i andra fall än som avses i 19 b § tas upp som intäkt vid avyttring av en mottagen andel om andelen är näringsbetingad och om andelen är marknadsnoterad, villkoren i 25 a kap. 6 § är uppfyllda.

Vad som sägs i första stycket gäller inte om den mottagna andelen erhållits som ersättning för andelar som var lagertillgångar.

Vad som sägs i första stycket gäller inte om den mottagna andelen erhållits som ersättning för andelar som var lagertillgångar eller sådana andelar i en kooperativ förening som är tillgångar i näringsverksamheten enligt 13 kap. 7 §.

26 §²³

Om en fysisk person som har avyttrat en lagertillgång inte längre uppfyller villkoret i 8 § om att vara bosatt i Sverige eller stadigvarande vistas här, skall uppskovsbeloppet tas upp som intäkt.

Om en fysisk person som har avyttrat en lagertillgång eller en sådan andel i en kooperativ förening som är tillgång i näringsverksamheten enligt 13 kap. 7 § inte längre uppfyller villkoret i 8 § om att vara bosatt i Sverige eller stadigvarande vistas här, skall uppskovsbeloppet tas upp som intäkt.

Den association som det avyttras andelar i är en association från ett annat EU-land och är inte en utländsk juridisk person

32 §²⁴

Denna paragraf gäller när den association som det avyttras andelar i är hemmahörande i en annan stat som är medlem i Europeiska unionen och alla

²² Senaste lydelsen 2003:224.

²³ Senaste lydelsen 2002:1143.

²⁴ Tidigare 32 § upphävd genom 2002:1143.

villkor hade varit uppfyllda, för att ett uppskovsgrundande andelsbyte skulle anses föreligga, om associationen hade varit en utländsk juridisk person.

Den delägare i den association som det avyttras andelar i som beskattas med anledning av transaktionen har vid tillämpning av 16 kap. 18 och 19 §§ och av lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt samma rätt till avdrag respektive avräkning av utländsk skatt som om associationen hade betalat den skatt som associationen skulle ha betalat i den stat där den är hemmahörande om det inte hade funnits sådan lagstiftning där som avses i det av Europeiska gemenskapernas råd den 23 juli 1990 antagna direktivet 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 (90/434/EEG).

56 kap.

8 §²⁵

När det gäller fåmansföretag, fåmanshandelsbolag och deras delägare m.fl. finns även särskilda bestämmelser om

- förmån av utbildning i 11 kap. 17 §,
- avdrag för framtida substansminskning i 20 kap. 23 §,
- underprisöverlåtelser i 23 - underprisöverlåtelser i 23

²⁵ Senaste lydelsen 2003:224.

- | | |
|--|--|
| <p>kap. 18-23 §§,
 - avdrag för ränta på vinstandelslån i 24 kap. 6, 7 och 10 §§,
 - avskattning av fastighet i 25 a kap. 25 §,
 - när en fastighet eller andel är lagertillgång i 27 kap. 4-6 §§,
 - kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 27 §,
 - utskiftning vid ombildning av en ekonomisk förening till aktiebolag i 42 kap. 20 §,

 - andelsbyten i 48 a kap. 6 a, 8 a, 9, 12-14 och 16 §§,
 - avyttring av andelar i svenska handelsbolag i 50 kap. 7 § och 51 kap. 7 §,
 - pensionssparavdrag i 59 kap. 4, 10 och 15 §§,
 - familjebeskattnings i 60 kap. 12-14 §§, och
 - grundavdrag i 63 kap. 5 §.</p> | <p>kap. 18-23 a §§,
 - avdrag för ränta på vinstandelslån i 24 kap. 6, 7 och 10 §§,
 - avskattning av fastighet i 25 a kap. 25 §,
 - när en fastighet eller andel är lagertillgång i 27 kap. 4-6 §§,
 - kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 27 §,
 - utskiftning vid ombildning av en ekonomisk förening till aktiebolag i 42 kap. 20 §,
 - <i>partiella fissioner i 48 kap. 30 §,</i>

 - andelsbyten i 48 a kap. 6 a, 8 a, 9, 12-14 och 16 §§,
 - avyttring av andelar i svenska handelsbolag i 50 kap. 7 § och 51 kap. 7 §,
 - pensionssparavdrag i 59 kap. 4, 10 och 15 §§,
 - familjebeskattnings i 60 kap. 12-14 §§, och
 - grundavdrag i 63 kap. 5 §.</p> |
|--|--|

57 kap.

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om utdelningar, räntor och kapitalvinster på andelar och andra delägarätter som getts ut av fåmansföretag och tidigare fåmansföretag.

I 6 § andra stycket och 6 b § finns bestämmelser som innebär att detta kapitel även omfattar andra andelar än de som anges i första stycket.

6 b §

En andel som har mottagits vid en partiell fission anses kvalificerad om mottagaren omedelbart före den partiella fissionen äger en kvalificerad andel i det överlåtande företaget. Om mottagaren även innehar andelar i det överlåtande

företaget som inte är kvalificerade, skall samma andel av mottagna andelar vara kvalificerade som dennes andel kvalificerade andelar i det överlåtande företaget utgör av samtliga andelar i detta.

En andel som är kvalificerad enligt denna paragraf förblir kvalificerad om den övergår till någon annan genom arv, testamente, gåva eller bodelning. En andel skall också anses kvalificerad om den förvärvats med stöd av en andel som är kvalificerad enligt denna paragraf.

En andel upphör att vara kvalificerad enligt denna paragraf beskattningsåret efter det beskattningsår då mottagarens samtliga andelar i det överlåtande företaget upphört att vara kvalificerade enligt 57 kap. Om mottagaren dessförinnan inte längre innehar några andelar i det överlåtande företaget upphör en mottagen andel att vara kvalificerad enligt denna paragraf fem beskattningsår efter det beskattningsår då mottagaren inte längre innehar några andelar i det överlåtande företaget.

Partiella fissioner

15 §

Gränsbelopp beräknas inte för en mottagen andel i det övertagande företaget för det beskattningsår då den partiella fissionen äger rum.

Gränsbelopp beräknas för en andel i det överlåtande företaget för det beskattningsår då den partiella fissionen äger rum utan beaktande av fördelningen enligt 16 §, 17 § och 48 kap. 28 §.

16 §

Omkostnadsbelopp beräknat enligt 43 kap. 17 och 18 §§ för en andel i det överlåtande företaget fördelas mellan de mottagna andelarna och andelarna i det överlåtande företaget på det sätt som omkostnadsbeloppet fördelas enligt 48 kap. 28 §.

17 §

Sparat utdelningsutrymme för en andel i det överlåtande företaget fördelas mellan mottagna andelarna och andelarna i det överlåtande företaget på det sätt som omkostnadsbeloppet fördelas enligt 48 kap. 28 §.

18 §

För en andel som är kvalificerad enbart enligt 6 b § gäller bestämmelserna i 19 och 20 §§.

19 §

Ett belopp som motsvarar det värde på en mottagen andel i det övertagande företaget som används vid fördelning enligt 48 kap. 28 § minskat med det sparade utdelningsutrymme som enligt 17 § är hänförligt till andelen utgör ett tjänstebelopp för

utdelning för andelen.

Ett belopp lika med vad som skulle ha tagits upp som inkomst av tjänst om en mottagen andel hade avyttrats omedelbart efter att den hade mottagits utgör ett tjänstebelopp för kapitalvinst för andelen. Som ersättning i denna beräkning gäller det värde på en mottagen andel som används vid fördelning enligt 48 kap. 28 §. Vid beräkningen av tjänstebeloppet för kapitalvinst skall separat utdelningsutrymme enligt 17 § och separat lättnadsutrymme enligt 43 kap. 31 § beaktas.

20 §

Utdelning på en mottagen andel skall inte längre tas upp i inkomstslaget tjänst när sammanlagt ett belopp lika med tjänstebeloppet för utdelning tagits upp i inkomstslaget tjänst för beskattningsåret och tidigare beskattningsår.

Om en mottagen andel avyttras, skall den del av kapitalvinsten som tas upp i inkomstslaget tjänst inte överstiga tjänstebeloppet för kapitalvinst. För en mottagen andel skall sammanlagt som utdelning och kapitalvinst i inkomstslaget tjänst inte tas upp mer än tjänstebeloppet för utdelning

21 §

Övergår äganderätten till en mottagen andel som är kvalificerad enligt 6 § andra

stycket eller 6 b § genom gåva eller testamente till en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag, skall andelen anses avyttrad för en ersättning som motsvarar marknadsvärdet.

22 §

Avyttras en andel som anses kvalificerad enligt 6 § andra stycket eller 6 b § till ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som säljaren eller närstående direkt eller indirekt äger andel i gäller andra eller tredje stycket.

På en andel som är kvalificerad enligt 6 § andra stycket skall tjänstebeloppet minskat med kapitalvinst som tagits upp som inkomst av tjänst fördelas på säljarens andelar i det fåmansföretag som direkt eller indirekt förvärvat den kvalificerade andelen. Dessa andelar behandlas fortsättningsvis som andelar som är kvalificerade enligt 6 § andra stycket.

På en andel som är kvalificerad enligt 6 b § skall tjänstebeloppet för utdelning minskat med de belopp av utdelning och kapitalvinst som tagits upp som inkomst av tjänst på andelen fördelas på säljarens andelar i det fåmansföretag som direkt eller indirekt förvärvat den kvalificerade andelen. Dessa andelar behandlas fortsättningsvis som andelar som är kvalificerade enligt 6 b §. Tjänstebeloppet tillämpas för såväl utdelning som

*kapitalvinst.*Bilaga 37.1²⁶

Associationsformer som avses i 37 kap. 9 § 3, 38 kap. 3 § första stycket 3, 48 a kap. 6 § 3 och 49 kap. 9 § 3:

Associationsformer som avses i 37 kap. 9 § 3, 38 kap. 3 § första stycket 3, 38 a kap. 6 § första stycket 3, 48 a kap. 6 § 3 och 49 kap. 9 § 3:

a) Bolag som bildats enligt rådets förordning (EG) nr 2157/2001 av den 8 oktober 2001 om stadga för europabolag och rådets direktiv 2001/86/EG av den 8 oktober 2001 om komplettering av stadgan för europabolag vad gäller arbetstagarinflytande och europeiska kooperativa föreningar som bildats enligt rådets förordning (EG) nr 1435/2003 av den 22 juli 2003 om stadga för europeiska kooperativa föreningar (SCE-föreningar) och rådets direktiv 2003/72/EG av den 22 juli 2003 om komplettering av stadgan för europeiska kooperativa föreningar med avseende på arbetstagarinflytande.

– bolag som enligt belgisk rättsordning kallas "société anonyme"/"naamloze vennootschap", "société en commandite par actions"/"commanditaire vennootschap op aandelen" eller "société privée à responsabilité limitée"/"besloten vennootschap met beperkte

b) Bolag som enligt belgisk rättsordning kallas "société anonyme"/"naamloze vennootschap", "société en commandite par actions"/"commanditaire vennootschap op aandelen", "société privée à responsabilité limitée"/"besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid",

²⁶ Senaste lydelsen 2004:614.

aansprakelikhed" och sådana offentlighetsorgan som fungerar enligt civilrättsliga regler,

"société coopérative à responsabilité limitée"/"coöperatieve vennootschap met beperkte aansprakelijkheid", "société coopérative à responsabilité illimitée"/"coöperatieve vennootschap met onbeperkte aansprakelijkheid", "société en nom collectif"/"vennootschap onder firma", "société en commandite simple"/"gewone commanditaire vennootschap", offentliga företag som antagit någon av de ovan nämnda associationsformerna samt andra bolag som bildats i enlighet med belgisk lagstiftning och som omfattas av belgisk bolagsskatt.

– bolag som i tjeckisk rättsordning kallas "akciová společnost" eller "společnost s ručením omezeným",

c) Bolag som enligt tjeckisk rättsordning kallas "akciová společnost", "společnost s ručením omezeným".

– bolag som enligt dansk rättsordning kallas "aktieselskab" eller "anpartsselskab",

d) Bolag som enligt dansk rättsordning kallas "aktieselskab" eller "anpartsselskab". Andra enligt bolagsskattelagen skattepliktiga bolag, i den utsträckning deras beskattningsbara inkomst beräknas och beskattas enligt de allmänna skatterättsliga bestämmelserna för "aktieselskaber".

– bolag som enligt tysk rättsordning kallas "Aktiengesellschaft", "Kommanditgesellschaft auf Aktien", "Gesellschaft mit beschränkter Haftung" eller "Bergrechtliche gewerkschaft",

e) Bolag som enligt tysk rättsordning kallas "Aktiengesellschaft", "Kommanditgesellschaft auf Aktien", "Gesellschaft mit beschränkter Haftung", "Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit", "Erwerbs- und

*Wirtschaftsgenossenschaft",
"Betriebe gewerblicher Art von
juristischen Personen des
öffentlichen Rechts", och andra
bolag som bildats enligt tysk lag
och som omfattas av tysk
bolagsskatt.*

– *bolag som i estnisk
rättsordning kallas "täisühing",
"usaldusühing", "osaühing",
"aktsiaselts" eller
"tulundusühistu",*

– *bolag som enligt grekisk
rättsordning kallas "ανωνυμη
εταιρεια",*

– *bolag som enligt spansk
rättsordning kallas "sociedad
anónima", "sociedad
comanditaria por acciones" eller
"sociedad de responsabilidad
limitada" och de
offentlighetsrättsliga organ som
fungerar enligt civilrättsliga
regler,*

– *bolag som enligt fransk
rättsordning kallas "société
anonyme", "société en
commandite par actions" eller
"société à responsabilité limitée"*

*och industriella och
affärsdrivande offentliga organ
och företag,*

*f) Bolag som enligt estnisk
rättsordning kallas "täisühing",
"usaldusühing", "osaühing",
"aktsiaselts", "tulundusühistu".*

*g) Bolag som enligt grekisk
rättsordning kallas "ανωνυμη
εταιρεια", "εταιρεια
περιορισμενης
ευθυνης
(E.I.I.E.)".*

*h) Bolag som enligt spansk
rättsordning kallas "sociedad
anónima", "sociedad
comanditaria por acciones" eller
"sociedad de responsabilidad
limitada" samt offentlighetsrättsliga
organ som fungerar enligt
civilrättsliga regler.*

*i) Bolag som enligt fransk
rättsordning kallas "société
anonyme", "société en
commandite par actions",
"société à responsabilité limitée",
"sociétés par actions simplifiées",
"sociétés d'assurances mutuelles",
"caisses d'épargne et de
prévoyance", "sociétés civiles",
som automatiskt omfattas av
bolagsskatt, "coopératives" eller
"unions de coopératives",
industriella och affärsdrivande
offentliga organ och företag
samt andra bolag som bildats i
enlighet med fransk lagstiftning*

- och som omfattas av fransk bolagsskatt.
- bolag som enligt irländsk rättsordning kallas "public companies limited by shares or by guarantee", "private companies limited by shares or by guarantee", organ registrerade enligt "the Industrial and Provident Societies Acts" eller byggnadsföretag registrerade enligt "the Building Societies Acts",
 - bolag som enligt italiensk rättsordning kallas "società per azioni", "società in accomandita per azioni" eller "società a responsabilità limitata" och offentliga och privata organ som bedriver industriell och kommersiell verksamhet,
 - i cypriotisk rättsordning "εταιρείες" enligt definitionen i inkomstskattelagstiftningen,
 - bolag som enligt lettisk rättsordning kallas "akciju sabiedrība" eller "sabiedrība ar ierobežotu atbildību",
 - bolag som är bildade enligt litauisk rättsordning,
 - bolag som enligt luxemburgsk rättsordning kallas "société anonyme", "société en commandite par actions" eller "société à responsabilité limitée",
 - j) Bolag som bildats enligt irländsk rätt eller som i irländsk rätt betraktas som bolag, organ som registrerats enligt Industrial and Provident Societies Act, "building societies" som bildats enligt Building Societies Acts samt "trustee savings banks" i den mening som avses i Trustee Savings Banks Act från 1989.
 - k) Bolag som enligt italiensk rättsordning kallas "società per azioni", "società in accomandita per azioni", "società a responsabilità limitata", "società cooperativa" eller "società di mutua assicurazione" samt privata och offentliga organ vars verksamhet helt och hållet eller huvudsakligen är av kommersiell karaktär.
 - l) Bolag som enligt cypriotisk rättsordning kallas "εταιρείες" enligt definitionen i inkomstskattelagarna.
 - m) Bolag som enligt lettisk rättsordning kallas "akciju sabiedrība", "sabiedrība ar ierobežotu atbildību".
 - n) Bolag som bildats enligt litauisk rättsordning.
 - o) Bolag som enligt luxemburgsk rättsordning kallas "société anonyme", "société en commandite par actions", "société à responsabilité limitée", "société coopérative", "société coopérative organisée comme une société anonyme", "association

d'assurances mutuelles", "association d'épargne-pension" eller "entreprise de nature commerciale, industrielle ou minière de l'Etat, des communes, des syndicats de communes, des établissements publics et des autres personnes morales de droit public" samt andra bolag som bildats i enlighet med luxemburgsk lagstiftning och som omfattas av luxemburgsk bolagsskatt.

– *bolag* som i ungersk rättsordning kallas "közkereseti társaság", "betéti társaság", "közös vállalat", "korlátolt felelőségű társaság", "résztvénytársaság", "egyesülés", "közhasznú társaság" eller "szövetkezet",

– *bolag* som enligt maltesisk rättsordning kallas "Kumpaniji ta' Responsabilita' Limitata" eller "Socjetajiet en commandite li l-kapital taghhom maqsum f'azzjonijiet",

– *bolag* som enligt nederländsk rättsordning kallas "naamloze vennootschap" eller "besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid",

p) Bolag som enligt ungersk rättsordning kallas "közkereseti társaság", "betéti társaság", "közös vállalat", "korlátolt felelőségű társaság", "résztvénytársaság", "egyesülés", "közhasznú társaság", "szövetkezet".

q) Bolag som enligt maltesisk rättsordning kallas "Kumpaniji ta' Responsabilita' Limitata" eller "Socjetajiet en commandite li l-kapital taghhom maqsum f'azzjonijiet".

r) Bolag som enligt nederländsk rättsordning kallas "naamloze vennootschap", "besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid", "open commanditaire vennootschap", "coöperatie", "onderlinge waarborgmaatschappij", "fonds voor gemene rekening", "vereniging op coöperatieve grondslag" eller "vereniging welke op onderlinge grondslag als verzekeraar of kredietinstelling optreedt" samt andra bolag som

- bildats i enlighet med nederländsk lagstiftning och som omfattas av nederländsk bolagsskatt.*
- *bolag* som enligt österrikisk rättsordning kallas "Aktiengesellschaft" eller "Gesellschaft mit beschränkter Haftung",
 - *bolag* som enligt polsk rättsordning kallas "spółka akcyjna" eller "spółka z ograniczoną odpowiedzialnością",
 - *handelsföretag eller bolag som är bildade enligt civillagstiftning och som har handelsföretagsform liksom också andra juridiska personer som bedriver handel eller industriell verksamhet, bildade i enlighet med portugisisk rätt,*
 - *bolag* som enligt slovensk rättsordning kallas "delniška družba", "komanditna družba" eller "družba omejeno odgovornostjo",
 - *bolag* som enligt slovakisk rättsordning kallas "akciová spoločnosť" "spoločnosť s ručením obmedzeným", "verejná obchodná spoločnosť" eller "komanditná spoločnosť".
 - *bolag* som enligt finsk rättsordning kallas "osakeyhtiö/aktiebolag", "osuuskunta/andelslag", "säästöpankki/sparbank" eller "vakuutusyhtiö/försäkringsbolag",
 - *bolag* som bildats enligt
- s) Bolag som enligt österrikisk rättsordning kallas "Aktiengesellschaft" eller "Gesellschaft mit beschränkter Haftung", "Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften".*
- t) Bolag som enligt polsk rättsordning kallas "spółka akcyjna", "spółka z ograniczoną odpowiedzialnością".*
- u) Handelsrättsliga bolag eller civilrättsliga bolag i kommersiell form samt andra juridiska personer som bedriver handel eller industriell verksamhet, bildade enligt portugisisk rättsordning.*
- v) Bolag som enligt slovensk rättsordning kallas "delniška družba", "komanditna družba" "družba z omejeno odgovornostjo".*
- w) Bolag som enligt slovakisk rättsordning kallas "Akciová spoločnosť", "Spoločnosť s ručením obmedzeným", "Komanditná spoločnosť".*
- x) Bolag som enligt finsk rättsordning kallas "osakeyhtiö/aktiebolag", "osuuskunta/andelslag", "säästöpankki/sparbank" eller "vakuutusyhtiö/försäkringsbolag".*
- z) Bolag som bildats enligt*

lagstiftningen i Förenade lagstiftningen i Förenade
konungariket Storbritannien och kungariket.
Nordirland,

Bilaga 37.2²⁷

Skatter som avses i 37 kap. 9 § 3, 38 kap. 3 § första stycket 3, 48 a kap. 6 § 3 och 49 kap. 9 § 3: Skatter som avses i 37 kap. 9 § 3, 38 kap. 3 § första stycket 3, 48 a kap. 6 § första stycket 3, 48 a kap. 6 § 3 och 49 kap. 9 § 3:

- impôt des sociétés/vennootschapsbelasting i Belgien,

 - imposta sul reddito delle *persone giuridiche* i Italien, - imposta sul reddito delle *società* i Italien,

- impôt sur le revenu des collectivités i Luxemburg,

 1. Bestämmelserna i 37 kap. 9 § 1, 38 kap. 3 § första stycket 1, 38 a kap. 6 § första stycket 1, 39 kap. 32 och 33 §§, 48 a kap. 6 § 1 och 49 kap. 9 § 1, såvitt avser europeiska kooperativa föreningar, träder i kraft den 1 januari 2006 och tillämpas från och med 2007 års taxering. Detsamma gäller bilaga 37.1, såvitt avser europabolag och europeiska kooperativa föreningar.

2. Övriga bestämmelser i denna lag träder i kraft den 1 januari 2007 och tillämpas från och med 2008 års taxering.

2 Förslag till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)

Härigenom föreskrivs i fråga om kupongskattelagen (1970:624)

dels att 1 § skall ha följande lydelse,

dels att övergångsbestämmelserna till lagen skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

²⁷ Senaste lydelsen 2004:614.

1 §²⁸

Kupongskatt skall betalas enligt denna lag till staten för utdelning av annat slag än som avses i 42 kap. 16 § inkomstskattelagen (1999:1229) på aktie i svenskt aktiebolag

Vad i denna lag sägs om aktie i svenskt aktiebolag gäller även aktie i europabolag med säte i Sverige och andel i svensk investeringsfond.

Kupongskatt skall betalas enligt denna lag till staten för utdelning av annat slag än som avses i 42 kap. 16 och 16 b §§ inkomstskattelagen (1999:1229) på aktie i svenskt aktiebolag

Vad i denna lag sägs om aktie i svenskt aktiebolag gäller även aktie i europabolag med säte i Sverige och andel i svensk investeringsfond.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007.

3 Förslag till lag om ändring i Lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

dels att det i lagen skall införas två nya paragrafer, 3 kap. 16 b och 16 c §§,

dels att övergångsbestämmelserna till lagen skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.

Partiella fissioner

16 b §

Den som har mottagit en andel som är kvalificerad enligt 57 kap. 6 b § inkomstskattelagen (1999:1229) skall lämna de uppgifter som behövs för att Skatteverket skall kunna besluta

²⁸ Senaste lydelsen 2004:495.

om tjänstebelopp för utdelning och tjänstebelopp för kapitalvinst enligt 57 kap. 19 § den lagen. Vidare skall uppgifter lämnas om utdelning och kapitalvinst på sådana andelar.

16 c §

Om äganderätten till andelar som är kvalificerade enligt 57 kap. 6 b § inkomstskattelagen (1999:1229) har övergått till någon annan genom arv, testamente, bodelning eller gåva, skall förvärvaren lämna

- 1. uppgift om antalet andelar som har förvärvats,*
- 2. uppgift om tjänstebelopp för varje andel, och*
- 3. identifikationsuppgifter för den som andelarna har övergått från.*

Den till vilken äganderätten till andelarna har övergått skall årligen lämna de uppgifter som är av betydelse för frågan om tjänstebeloppet för utdelning och tjänstebelopp för kapitalvinst skall tas upp till beskattning.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007 och tillämpas från och med 2008 års taxering.

1 Inledning

1.1 Uppdraget

1. Genom dir. 2002:28 ”Vissa företagsskattefrågor” fick utredningen i uppdrag att se över vissa företagsskattefrågor vid omstruktureringar m.m.

2. Den 11 mars 2004 erhöll utredningen genom tilläggsdirektiv (dir. 2004:28, se bilaga) i uppdrag att med utgångspunkt i Europeiska kommissionens förslag till ändringar av rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföringar av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater (fusionsdirektivet) (KOM (2003) 613), analysera och belysa konsekvenserna av de enskilda förslagen för det svenska skattesystemet och lämna förslag till hur direktivförslaget kan genomföras i svensk lagstiftning.

Att uppdraget tog sin utgångspunkt redan i kommissionens förslag till ändringsdirektiv och inte det kommande ändringsdirektivet förklaras av att utredningen i denna del skulle fungera som en referensgrupp till departementets arbete i rådsarbetsgruppen med anledning av kommissionens förslag. I denna del har utredningen således fungerat som en sådan referensgrupp.

I det föreliggande betänkandet redovisar utredningen sina överväganden och förslag med anledning av det numera antagna ändringsdirektivet (rådets direktiv av den 17 februari 2005 om ändring av direktiv 90/434/EEG om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföringar av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater, se bilaga 2).

Vidare lämnar utredningen förslag beträffande svenska ekonomiska föreningar som köpande företag vid andelsbyten enligt 48 a kap. och 49 kap. IL. Att utredningen skulle se över denna fråga anges i utredningens ursprungliga direktiv. Men frågans behandling föranleddes även av ändringarna i fusionsdirektivet.

Till utredningen har även överlämnats dåvarande Riksskatteverkets skrivelse med hemställan om vissa förtydliganden i de omstruktureringsregler som trädde i kraft år 1999 (Fi 1999/2927). Denna skrivelse behandlas i föreliggande betänkande.

Utredningen skall i en kommande etapp lämna förslag beträffande övriga återstående frågor i de ursprungliga direktiven.

1.2 Bakgrund

1. Under 1990 antog Europeiska gemenskapernas råd (numera Europeiska unionens råd) rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater²⁹ (i det följande fusionsdirektivet).

EG-direktiv riktar sig till de stater som är medlemmar i Europeiska unionen (EU) (tidigare Europeiska gemenskapen (EG)) och förpliktigar dem att i sina lagstiftningar införa regler som medför sådana rättsverkningar som anges i direktiven. I fråga om fusionsdirektivet infördes regler i Sverige i samband med Sveriges inträde i EU den 1 januari 1995.

Huvuddelen av de regler som föranleddes av fusionsdirektivet togs in i en särskild lag, lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG (SOU 1994:100, prop. 1994/95:52). Denna gällde endast vid gränsöverskridande omstruktureringar. För inhemska omstruktureringar fanns andra regler.

Genom 1998 års omstruktureringsregler (SOU 1998:1, prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU5, SFS 1601-1603 m.fl.) slogs de två regelsystemen samman till ett enhetligt regelsystem som behandlade gränsöverskridande och inhemska omstruktureringar likvärdigt.

Detta enhetliga regelsystem - som fanns i lagen (1998:1601) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten, lagen (1998:1602) om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelse inom koncerner

²⁹ EGT L 225, 20.8.1990, s. 1.

och i lagen (1998:1603) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser - finns nu i 37 kap. (fusioner och fissioner), 38 kap. (verksamhetsavyttringar), 48 a kap. (framskjuten beskattning vid andelsbyten) och i 49 kap. (uppskov med beskattningen vid andelsbyten) i inkomstskattelagen (1999:1229).

2. Ändringsdirektivet som antogs den 17 februari 2005 har föregåtts av ett omfattande arbete.

EG-kommissionen lade redan under 1993³⁰ fram ett förslag om ändring av fusionsdirektivet. Förslaget innehöll två ändringar. Den första ändringen hade utformats för att direktivet skulle kunna tillämpas på alla bolagsskatteskyldiga företag oberoende av associationsform. Den andra ändringen rörde befrielse från beskattning av kapitalvinster som uppstår i samband med vissa fusioner och fissioner.

Dessa frågor togs också upp som en del i den under 2001 av EG-kommissionen framlagda undersökningen om företagsbeskattning³¹, i vilken även andra problem med fusionsdirektivet behandlades. Denna undersökning hade kommissionen utfört med anledning av att ministerrådet i juli 1999 gett kommissionen i uppdrag att undersöka verkningarna av skattebestämmelser som utgör hinder för gränsöverskridande ekonomisk verksamhet på den inre marknaden samt sätt att råda bot på dessa hinder.

På grundval av slutsatserna i undersökningen om företagsbeskattning utarbetades ett meddelande från kommissionen.³² I detta granskades bl.a. huruvida den nuvarande företagsbeskattningen på den inre marknaden skapar ineffektivitet och hindrar aktörerna från att till fullo utnyttja fördelarna med den inre marknaden. Detta skulle enligt kommissionen innebära en välfärdsförlust för EU, undergräva EU-företagens konkurrenskraft och därmed strida mot målen från Europeiska rådets möte i Lissabon³³. I meddelandet redogjordes även för kommissionens

³⁰ Förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater (KOM (93) 293 slutlig, EGT C 225, 20.8.1993).

³¹ Kommissionens arbetsdokument om företagsbeskattning på den inre marknaden (SEK(2001) 1681).

³² Meddelande från kommissionen till rådet, Europaparlamentet och Ekonomiska och sociala kommittén: Mot en inre marknad utan skattehinder - En strategi för fastställande av en konsoliderad bolagsskattebas för företagens verksamhet i EU (KOM(2001) 582 slutlig).

³³ Ordförandeskapets slutsatser från Europeiska rådet i Lissabon den 23-24 mars 2000, pressmeddelande nr 100/1/00, 24.3.2000, offentliggjort på Europeiska unionens råds webbplats (<http://ue.eu.int>). Det fastställdes vid mötet att Europeiska unionen hade det strategiska målet att bli världens mest konkurrenskraftiga och dynamiska kunskapsbaserade

synpunkter på vad som behöver göras och vad som realistiskt kan göras på företagsbeskattningsområdet i EU under de närmaste åren i syfte att anpassa företagsbeskattningen i EU till den nya ekonomiska ramen och åstadkomma en mer effektiv inre marknad utan skattehinder. Ett flertal konkreta initiativ lades fram i det syftet, bl.a. att fusionsdirektivet skulle utvidgas.

Kommissionen antog under 2001 även ett meddelande om skattepolitiken³⁴ i EU, i vilket det fastställdes såväl allmänna mål som flera särskilda prioriteringar när det gäller direkt och indirekt beskattning. I meddelandet behandlades särskilt bolagsskattefrågor. Det betonades att ombildningar av företag för närvarande ofta åtföljs av gränsöverskridande företagssammanslagningar och företagsförvärv, vilka medför en kombination av engångsskatt och fortlöpande skattekostnader.

Dessutom antogs under 2001 förordningen om europabolag (Societas Europaea - SE)³⁵ och under 2003 även förordningen om europeiska kooperativa föreningar (SCE-föreningar).³⁶ De ändringar som vidtagits i fusionsdirektivet innebär att dessa associationsformer omfattas av direktivet.

Efter bl.a. ett antal möten med sakkunniga från medlemsstaterna lade kommissionen den 17 oktober 2003 fram ett förslag till rådets direktiv om ändring i fusionsdirektivet.³⁷ I förslaget behandlades bl.a. de frågor som togs upp redan i förslaget från 1993, varför det föregående förslaget om ändring av fusionsdirektivet drogs tillbaka. Kommissionens förslag har remissbehandlats av Finansdepartementet. Remissyttrandena finns tillgängliga i Finansdepartementet (dnr EUFI2003/1709/SKA).

ekonomi, med förmåga till hållbar ekonomisk tillväxt, fler och bättre jobb och större social sammanhållning. Detta bekräftades av Europeiska rådet vid möte i Stockholm i mars 2001, ordförandeskapets slutsatser från Europeiska rådet i Stockholm den 23-24 mars 2001, pressmeddelande nr 100/1/01, 24.3.2001, offentliggjort på Europeiska unionens råds webbplats (<http://ue.eu.int>).

³⁴ Meddelande från kommissionen till rådet, Europaparlamentet och Ekonomiska och sociala kommittén: Skattepolitiken i Europeiska unionen - Prioriteringar för de kommande åren (KOM(2001) 260 slutlig, EGT C 284, 10.10.2001).

³⁵ Rådets förordning (EG) nr 2157/2001 av den 8 oktober 2001 om stadga för europabolag (EGT L 294, 10.11.2001, s. 1) och rådets direktiv 2001/86/EG av den 8 oktober 2001 om komplettering av stadgan för europabolag vad gäller arbetstagarinflytande (EGT L 294, 10.11.2001, s.22).

³⁶ Rådets förordning (EG) nr 1435/2003 av den 22 juli 2003 om stadga för europeiska kooperativa föreningar (SCE-föreningar) (EGT L 207, 18.8.2003, s. 1) och rådets direktiv 2003/72/EG av den 22 juli 2003 om komplettering av stadgan för europeiska kooperativa föreningar med avseende på arbetstagarinflytande (EGT L 207, 18.8.2003, s. 1).

³⁷ Förslag till rådets direktiv om ändring i rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater (KOM(2003) 613 slutlig)

Kommissionens förslag har bearbetats i en rådsarbetsgrupp och relativt omfattande förändringar har skett i det slutliga ändringsdirektivet jämfört med förslaget. Vad som har förevarit i arbetsgruppen och skälen till förändringarna är inte offentligt.

1.3 Utgångspunkter för utredningens arbete

1. Fusionsdirektivet omfattar bara gränsöverskridande transaktioner. Den svenska modellen för anpassning av skattereglerna till bestämmelserna i fusionsdirektivet har genom 1998 års omstruktureringsregler (SOU 1998:1, prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU5, SFS 1601-1603 m.fl.) varit att regleringen så långt möjligt skall vara densamma för inhemska som för gränsöverskridande transaktioner. Enligt utredningens uppfattning är detta fortfarande en lämplig inriktning, varför utredningens förslag till implementering av ändringarna i fusionsdirektivet kommer att följa denna inriktning.

Utrymmet för att behandla en gränsöverskridande transaktion sämre än en inhemsk transaktion är beträffande transaktioner som omfattas av EG-fördraget också ytterst begränsat.

Det omvända fallet att en inhemsk transaktion skall behandlas sämre ligger inte heller i Sveriges intresse.

2. Fusionsdirektivet är ett skatterättsligt direktiv som uppställer vissa minimikrav på medlemsstaternas skattelagstiftning såvitt gäller i direktivet nämnda transaktionsformer. Det finns inte alltid möjligheter att civilrättsligt vidta dessa transaktioner. Det finns som exempel ännu inte några associationsrättsliga regler för fissioner, vara sig för gränsöverskridande eller nationella fissioner. Vidare kan en viss associationsform kanske inte delta som överlåtare eller förvärvare vid vissa transaktioner. Under respektive kapitel nedan framgår oftast av sammanhanget eller uttryckligen om transaktionerna kan genomföras civilrättsligt. Utredningen har dock inte haft ambitionen att vara uttömmande i detta hänseende utan har utgått ifrån att de skatterättsliga reglerna skall anpassas till fusionsdirektivets krav oavsett om transaktionen civilrättsligt går att genomföra. Så har Sverige och en överväldigande majoritet av EU:s medlemsstater även gjort vid implementeringen av det ursprungliga direktivet.

1.4 Terminologiska frågor

1. Fusionsdirektivet omfattar, efter ändringarna, sex typer av förfaranden: fusioner, fissioner, partiella fissioner, överföring av tillgångar, utbyte av aktier eller andelar och flyttning av säte. Fusionsdirektivets begrepp för dessa förfaranden används idag i inkomstskattelagen beträffande fusioner och fissioner och föreslås användas beträffande partiella fissioner och flyttning av säte. Beträffande överföring av tillgångar används i inkomstskattelagen i stället begreppet verksamhetsavyttringar och beträffande utbyte av aktier eller andelar begreppet andelsbyten. Utredningen föreslår ingen ändring i dessa begrepp.

I betänkandet används inkomstskattelagens begrepp, utom när framställningen enbart rör innehållet i fusionsdirektivet.

2. För de företag som deltar i en fusion, fission, partiell fission eller en verksamhetsavyttring används i fusionsdirektivet begreppen överlåtande och övertagande bolag. Beträffande fusion och fission används i inkomstskattelagen i stället begreppen överlåtande och övertagande företag. Utredningen föreslår att dessa begrepp skall användas även vid en partiell fission. Beträffande en verksamhetsavyttring används i inkomstskattelagen begreppen säljande och köpande företag.

Vid ett andelsbyte används i fusionsdirektivet begreppen förvärvande bolag och förvärvat bolag. I inkomstskattelagen används i stället begreppen det köpande företaget respektive det avyttrade företaget.

I betänkandet används oftast inkomstskattelagens begrepp. Detta gäller naturligtvis alltid i författningsförslagen och även i författningskommentarerna. I vissa sammanhang i allmänmotiveringen, t.ex. vid uppräknningar av de olika förfarandena, används inkomstskattelagens begrepp överlåtande och övertagande företag även för att beteckna sådana företag vid en verksamhetsavyttring samt i förekommande fall för att beteckna det köpande företaget vid ett andelsbyte.

Fusionsdirektivets begrepp används när framställningen enbart rör innehållet i fusionsdirektivet. Även i vissa andra sammanhang i allmänmotiveringen används direktivets begrepp.

1.5 Den fortsatta framställningen

1. I kapitel 2 lämnas en allmän redogörelse för innehållet i fusionsdirektivet. I efterföljande kapitel behandlas enskilda förändringar i direktivet. I varje avsnitt finns en redogörelse för relevanta delar av gällande rätt. Därefter görs en probleminventering och slutligen en analys av de förändringar som utredningen anser nödvändiga.

2. Som tidigare redogjorts för finns de regler som föranletts av fusionsdirektivet i huvudsak i 37 kap. (fusioner och fissioner), 38 kap. (verksamhetsavyttringar), 48 a kap. (framskjuten beskattning vid andelsbyten) och i 49 kap. (uppskov med beskattningen vid andelsbyten) IL. Dessa regler beskrivs inte i genomgången av gällande rätt annat än i de delar de har betydelse för den behandlade förändringen.

2 Allmänt om fusionsdirektivet

1. Fusionsdirektivet syftar till att gränsöverskridande omstruktureringar inom EU inte skall hindras eller försvåras av att omedelbar beskattning utlöses. I direktivet definieras särskilda förfaranden som skall kunna genomföras utan att de leder till några omedelbara skattekonsekvenser. Det ursprungliga direktivet omfattar fyra sådana typer av förfaranden: fusioner, fissioner, överföring av tillgångar (motsvarar verksamhetsavyttringar i IL) och utbyte av aktier eller andelar (motsvarar andelsbyten i IL). Genom ändringarna i direktivet omfattas numera två ytterligare förfaranden: partiella fissioner och flyttning av det registrerade sätet för europabolag och europeiska kooperativa föreningar. Vart och ett av dessa förfaranden definieras i direktivet.

2. Direktivet i dess ursprungliga lydelse var indelat i 5 avdelningar. Genom ändringsdirektivet har två nya avdelningar tillkommit.

Den första avdelningen, artiklarna 1-3, består av allmänna bestämmelser med bl.a. tillämpningsområde och ett stort antal definitioner.

Den andra avdelningen, artiklarna 4-8, innehåller bestämmelser avseende fusioner, fissioner, partiella fissioner och andelsbyten. Artiklarna 4-6 berör de bolag som är inblandade i själva transaktionerna medan artiklarna 7-8 i huvudsak bara berör delägarna i dessa bolag.

Den tredje avdelningen, artikel 9, innehåller bestämmelser avseende verksamhetsavyttringar. I artikeln anges att artiklarna 4-6 skall tillämpas på sådana transaktioner.

Den fjärde avdelningen, artikel 10, berör det fallet att det överlåtande bolaget vid en fusion, fission, partiell fission eller en verksamhetsavyttring har ett fast driftställe i en annan medlemsstat än den där bolaget är hemmahörande.

Den femte avdelningen, artikel 10 a, som är ny, innehåller bestämmelser som berör s.k. transparenta företag, se vidare 7 kapitlet i detta betänkande.

Den sjätte avdelningen, artiklarna 10 b – 10 d, som är nya, innehåller bestämmelser beträffande ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings flyttning av sitt registrerade säte, se 9 kapitlet i detta betänkande.

Den sjunde avdelningen innehåller i artikel 11 bestämmelser som har till syfte att förhindra skatteflykt.

3. Vid en fusion, fission, partiell fission eller en verksamhets-avyttring regleras transaktionerna för de inblandade bolagen olika beroende på om de tillgångar och skulder som överförs är knutna till ett fast driftställe i det överlåtande bolagets medlemsstat eller i en annan medlemsstat. Direktivet förutsätter att tillgångarna i samband med de olika transaktionerna förblir knutna till detta driftställe även hos den nya ägaren, det övertagande bolaget. Om tillgångarna i samband med transaktionerna lämnar en stats fasta driftställe gäller inte direktivets krav på undantag från omedelbar beskattning.

Bestämmelser som reglerar situationen att tillgångarna och skulderna är knutna till ett fast driftställe i överlåtande bolags stat finns i artiklarna 4-6 och i artikel 9, som hänvisar till artiklarna 4-6. Motsvarande bestämmelser för situationen att tillgångarna och skulderna är knutna till ett fast driftställe i en annan medlemsstat än den stat där det överlåtande bolaget är hemmahörande finns i artikel 10. Regleringarna är som sagt olika. I följande punkter redogör utredningen för sin syn på räckvidden av respektive reglering.

4. För att en fusion, fission, partiell fission eller en verksamhets-avyttring skall kvalificera för undantag från omedelbar beskattning i den stat där det överlåtande bolaget är hemmahörande krävs att de tillgångar och skulder som har överförts knyts till ett fast driftställe i denna stat. Bestämmelserna i artikel 4-6 behandlar bara denna situation. Det är utredningens uppfattning att bestämmelserna, med undantag för artikel 4 punkt 2 som inte behandlas här, endast ställer krav på den stat där det överlåtande bolaget är hemmahörande. Beträffande undantag från omedelbar beskattning är detta naturligt eftersom det övertagande bolagets stat före transaktionen inte beskattar verksamheten eftersom den ägs av ett bolag från annan stat och bedrivs från fast driftställe i denna stat.

Beträffande bestämmelserna om kontinuitet i artikel 4 punkt 3 och 4, om övertagande av avsättningar och reserver i artikel 5 och om övertagande av outnyttjade förlustavdrag i artikel 6 är det utredningens uppfattning att även dessa bestämmelser endast gäller vid beskattningen i den stat där det överlåtande bolaget är hemmahörande. Ordalydelsen i varje enskild artikel och punkt kan visserligen inte otvetydigt ge stöd för denna slutsats, men lästa i sitt sammanhang kan bestämmelserna inte anses omfatta beskattningen i övertagande bolags medlemsstat. Beträffande ifrågavarande situation regleras således inte alls hur beskattningen skall ske i den stat där det övertagande bolaget är hemmahörande. Hur denna stat t.ex. skall reglera vilka anskaffningsvärden det övertagande bolaget skall åsätta de övertagna tillgångarna är således inte reglerat i direktivet.

Beskattning i såväl det överlåtande bolagets medlemsstat - p.g.a. att det fasta driftstället ligger där - som i det övertagande bolagets medlemsstat blir aktuell när båda staterna enligt intern rätt beskattar verksamheten samtidigt som skatteavtalet mellan staterna är ett creditavtal men inte om det är ett exemptavtal.

5. I det fallet att det överlåtande bolaget vid en fusion, fission, partiell fission eller en verksamhetsavyttring har ett fast driftställe i en annan medlemsstat än den där bolaget är hemmahörande är regleringen i direktivet som nämnts annorlunda. Regleringen finns i artikel 10.

Artikel 10 har genom ändringsdirektivet ändrats i sak i två avseenden. För det första så har ett nytt fjärde stycke i punkt 1 i artikel 10 införts, se avsnitt 10.2 i betänkandet. För det andra skall artikeln tillämpas även beträffande partiella fissioner. Dessa två ändringar är inte av intresse här. I övrigt har redaktionella ändringar vidtagits i artikeln. Därutöver har det i den nya svenska översättningen gjorts vissa ändringar.

Schematiskt kan artikel 10 punkt 2 beskrivas enligt följande. Enligt denna punkt ges det överlåtande bolagets medlemsstat rätt att i denna del beskatta transaktionen på vanligt sätt men på villkor att medlemsstaten ger det överlåtande bolaget lättnad (gives relief, i den engelska språkversionen) för den skatt som, om det inte vore för bestämmelserna i direktivet, skulle ha utgått på grund av dessa transaktioner i den medlemsstat där verksamhet är belägen, på samma sätt och med samma belopp som om denna skatt faktiskt hade påförts och betalats. Att det skattskyldiga bolaget skall ges lättnad för fiktivt beräknad utländsk skatt kan för svenskt

vidkommande innebära att avräkning eller avdrag medges för denna skatt. I det följande används begreppet fiktiv avräkning för detta.

Resultatet av att en medlemsstat utnyttjar den rätt som artikel 10 punkt 2 ger medlemsstaterna är att det överlåtande bolagets medlemsstat kan erhålla den skatt som staten skulle ha erhållit om bestämmelserna i direktivet inte hade funnits.

Sverige har utnyttjat denna rätt. För att bestämmelserna i 37 och 38 kap. IL om undantag från omedelbar beskattning skall vara tillämpliga krävs således att det övertagande företaget (37 kap. 12 § IL) respektive det köpande företaget (38 kap. 7 § IL) omedelbart efter transaktionen skall vara skattskyldigt för inkomst av sådan näringsverksamhet som det överlåtande (37 kap. 12 § IL) respektive det säljande företaget (38 kap. 7 § IL) beskattats för. Detta villkor är inte uppfyllt om ett fast driftställe i en annan stat efter fusionen, fissionen eller verksamhetsavyttringen ägs av ett bolag från annan stat. Därmed kommer transaktionen att beskattas på vanligt sätt. Bestämmelser om s.k. fiktiv avräkning finns i 37 kap. 30 § och 38 kap. 19 § IL. Regleringarna i 37 och 38 kap. IL är således uppbyggda utifrån synsättet att en fusion, fission och en verksamhetsavyttring är uppdelad i en kvalificerad del (med undantag från omedelbar beskattning, kontinuitet, etc.) och en icke kvalificerad del (med beskattning på vanligt sätt).

Den medlemsstat där det fasta driftstället ligger får enligt artikel 10 punkt 1 första stycket inte beskatta transaktionen. Här förutsätts dock enligt utredningens ovan redovisade uppfattning att tillgångarna förblir knutna till ett fast driftställe i den medlemsstaten. Detta framgår även av bestämmelsen i artikel 10 punkt 1 tredje stycket, som stadgar att den medlemsstat i vilken det fasta driftstället är beläget skall tillämpa bestämmelserna i direktivet som om staten vore det överlåtande bolagets medlemsstat. Även det övertagande bolagets medlemsstat (vilken enligt fjärde stycket kan vara densamma som det överlåtande bolagets medlemsstat) skall tillämpa direktivet utifrån denna förutsättning.

6. *Sammanfattningsvis* bygger direktivet vid en fusion, fission, partiell fission eller en verksamhetsavyttring på principerna att undantag från omedelbar beskattning skall ges i den stat där det fasta driftstället ligger om tillgångarna förblir knutna till ett fast driftställe i den medlemsstaten och den efterföljande kontinuitet som är en förutsättning för undantag från omedelbar beskattning samt bestämmelserna om övertagande av avsättningar och reserver i

artikel 5 och om övertagande av outnyttjade förlustavdrag i artikel 6 avser endast beskattningen i den stat där det fasta driftstället är beläget och inte i någon annan stat. Hur beskattningen skall ske i en annan stat, där det fasta driftstället inte ligger, när det övertagande bolaget finns i denna stat regleras inte i direktivet.

Vidare får i det fallet att det överlåtande bolaget vid en fusion, fission, partiell fission eller en verksamhetsavyttring har ett fast driftställe i en annan medlemsstat än den där bolaget är hemmahörande det överlåtande bolagets medlemsstat beskatta transaktionen på vanligt sätt men på villkor att s.k. fiktiv avräkning medges.

7. Bestämmelserna om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings registrerade säte vilar på samma principer som ovan redogjorts för, dock att några bestämmelser om s.k. fiktiv avräkning inte införts i direktivet.

8. Om en transaktion berör en verksamhet i ett fast driftställe i en stat utanför EU regleras denna transaktion inte alls av artiklarna 4-6 och 9-10.

9. Vid transaktionstypen andelsbyte har det ingen betydelse var de fasta driftställena är belägna eftersom det är andelarna i bolaget som avyttras och inte inkråmet och dessutom byter bolaget inte nationalitet som vid flyttning av registrerat säte.

10. Ovan har redogjorts för skillnader i behandlingen av en transaktion beroende på var de fasta driftställen som berörs är belägna. Dessa skillnader och andra skillnader i behandlingen av de bolag som deltar i transaktionen påverkar inte hur delägarna i dessa bolag skall behandlas. Behandlingen av dessa delägare regleras i artikel 8, som gäller vid fusion, fission, partiell fission och vid andelsbyten samt i artikel 10 d, som gäller vid flyttning av säte. Vid en verksamhetsavyttring sker ingen förändring beträffande delägarnas andelar, varför någon reglering avseende delägarnivån inte ansetts behövlig.

3 Partiella fissioner

Utredningens förslag: Den i fusionsdirektivet föreskrivna omstruktureringsformen partiell fission införs i IL genom regler främst i ett nytt kapitel 38 a.

Utredningen föreslår särskilda regler som skall hindra kringgående av beskattningen enligt 57 kap. IL samt beträffande underskottsavdrag.

Med avseende på reglerna i 43 och 57 kap. IL föreslås även regler som syftar till att sparade underlag och alternativa omkostnadsbelopp skall fördelas vid en partiell fission.

3.1 Ändringar i fusionsdirektivet

1. Partiell fission definieras i artikel 2 led b a) som ”ett förfarande varigenom ett bolag utan att upplösas överför en eller flera verksamhetsgrenar till ett eller flera befintliga eller nya bolag, varvid åtminstone en verksamhetsgren förblir i det överlåtande bolaget, i utbyte mot att det till dess delägare i proportion till deras innehav utfärdas värdepapper som representerar kapitalet i de bolag som övertar tillgångarna och skulderna, samt om detta är tillämpligt, att det görs en kontant betalning som inte överstiger 10 % av det nominella värdet eller, om det inte finns något nominellt värde, av det bokföringsmässiga parivärdet av dessa värdepapper”.

2. En partiell fission skall om villkoren i fusionsdirektivet i övrigt är uppfyllda - på samma sätt som redan gäller beträffande fusion, fission och verksamhetsavyttring - inte leda till att det överlåtande bolaget beskattas för skillnaden mellan marknadsvärdet på de tillgångar som överförts och deras skattemässiga värde, se artikel 4

punkt 1. I det följande betecknas denna underlåtna beskattning som underlåten uttagsbeskattning.

3. Utöver att någon uttagsbeskattning inte skall ske av det överlåtande bolaget skall inte heller en delägare i det överlåtande bolaget beskattas p.g.a. att denne tilldelas andelar i det övertagande bolaget, se artikel 8 punkt 2.

Detta gäller under förutsättning att delägaren inte åsätter de mottagna andelarna och andelarna i det överlåtande bolaget ett högre sammanlagt skattemässigt värde än det skattemässiga värde de senare andelarna hade omedelbart före den partiella fissionen, se artikel 8 punkt 5.

Något hinder mot att vinst som uppkommer vid en senare överlåtelse av de mottagna andelarna beskattas på samma sätt som en överlåtelse av andelarna i det överlåtande företaget skulle ha beskattats finns inte, se artikel 8 punkt 6.

Något hinder mot att beskatta kontant utbetalning finns inte heller i fusionsdirektivet, se artikel 8 punkt 9.

3.2 Gällande rätt

1. Några *associationsrättsliga bestämmelser* om fission eller partiell fission finns inte i svensk rätt. Aktiebolagskommittén har i sitt slutbetänkande SOU 2001:1 föreslagit regler om fission av aktiebolag. I lagrådsremiss den 6 maj 2004 om ny aktiebolagslag har begreppet fission byts ut mot begreppet delning. I 24 kap. 1 § i förslag till aktiebolagslag i lagrådsremissen stadgas följande.

”Ett aktiebolag kan delas genom att bolagets tillgångar och skulder övertas av ett eller flera andra aktiebolag mot vederlag till aktieägarna i det överlåtande bolaget (delning).

Delning kan ske genom att

1. det överlåtande bolagets samtliga tillgångar och skulder övertas av två eller flera andra bolag, varvid det överlåtande bolaget upplöses utan likvidation,

2. en del av det överlåtande bolagets tillgångar och skulder övertas av ett eller flera andra bolag utan att det överlåtande bolaget upplöses.

Övertagande bolag kan vara redan bildade aktiebolag eller aktiebolag som bildas genom delningen.”

I 2 § stadgas att: ”Vederlaget till aktieägarna i det överlåtande bolaget (delningsvederlaget) skall bestå av aktier i det eller de övertagande bolagen eller av pengar.”

Det föreslagna delningsförfarandet som innebär att det överlåtande bolaget inte behöver upplösas uppvisar stora likheter med en partiell fission enligt fusionsdirektivet. På flera punkter skiljer de sig dock åt. Något uttalat krav på att en verksamhetsgren skall finnas kvar i det överlåtande bolaget finns inte. Inte heller finns det någon begränsning i hur stor del av delningsvederlaget som kan utgöra kontanter. Vidare gäller den föreslagna regleringen endast svenska aktiebolag. De övriga associationsformer som kan vara övertagande bolag vid en partiell fission enligt fusionsdirektivet omfattas inte. Förslaget innebär således inte att gränsöverskridande delningar kan göras.

Något EG-direktiv om gränsöverskridande fissioner eller förslag till sådant finns inte heller. EG:s sjätte bolagsdirektiv (82/891/EEG) gäller bara inhemska fissioner och är endast tillämpligt i de fall en medlemsstat har regler som tillåter fission. Det förslag till direktiv som EG-kommissionen lade fram den 18 november 2003 (KOM(2003) 703 slutlig) om gränsöverskridande fusioner av aktiebolag och andra bolag med begränsat ansvar innehåller inga förslag om fissioner.

2. I det följande behandlar utredningen om inget annat sägs bara partiella fissioner där överlåtande och övertagande bolag är svenska aktiebolag. Övriga associationsformer som omfattas av fusionsdirektivet behandlas i avsnitt 3.3.6.

Trots att det ännu inte finns några särskilda associationsrättsliga regler om sådana partiella fissioner som avses i fusionsdirektivet är det utredningens bedömning att sådana transaktioner ändå bör kunna genomföras enligt allmänna *civilrättsliga bestämmelser*.

Det övertagande bolaget förbinder sig i avtal att dels lämna vederlag i form av övertagande av förpliktelser från det överlåtande bolaget (när sådant övertagande sker) och dels lämna vederlag i form av aktier och eventuella kontanter till aktieägarna i det överlåtande bolaget.

För det överlåtande bolaget aktualiseras reglerna i aktiebolagslagen om att värden som tillförs aktieägarna skall rymmas inom utdelningsbara medel. Hur en partiell fission aktiebolagsrättsligt närmare skulle kunna gå till går inte utredningen in på.

3. Utredningen har övervägt om uttrycket partiell delning skall användas i reglerna i IL. Det finns dock skäl att i IL använda fusionsdirektivets uttryck partiell fission. Termen fission används redan i IL. En partiell fission enligt fusionsdirektivet uppvisar vidare olikheter jämfört med det delningsförfarande som föreslås i lagrådsremissen om ny aktiebolagslag. Utredningen anser därför att det är bättre att använda uttrycket partiell fission för den skatterättsliga företeelsen.

I denna framställning används uttrycket partiell fission såsom ett skatterättsligt begrepp för att beteckna sådana partiella fissioner som avses i fusionsdirektivet och som utredningen föreslår definierat i en ny bestämmelse i 38 a kap. 3 § IL.

4. En partiell fission kan utan en särskild reglering *skatterättsligt* tänkas bedömas på olika sätt. Gemensamt för dem alla är enligt utredningens bedömning att det värde som aktieägarna tillförs skall behandlas på samma sätt som utdelning till aktieägarna.

Transaktionen kan skatterättsligt eventuellt ses som utdelning till aktieägarna i det överlåtande bolaget av den eller de verksamhetsgrenar som det är fråga om och en efterföljande överlåtelse från aktieägarna till det övertagande bolaget mot vederlag i form av andelar i det övertagande bolaget och eventuella pengar (alternativ 1). Alternativt kan transaktionen ses som att överlåtande bolag erhåller vederlaget i form av andelar och eventuella pengar som delas ut till dess aktieägare (alternativ 2). Slutligen kan man behandla transaktionen som att aktieägarna erhållit andelarna och eventuella pengar i utdelning utan att alls gå in på hur denna utdelning skett (alternativ 3).

Inget av dessa synsätt stämmer helt med ordalydelsen av definitionen på en partiell fission. I fusionsdirektivets definition talas om att ett bolag (det överlåtande bolaget) överlåter en eller flera verksamhetsgrenar till ett eller flera befintliga eller nya bolag. Därmed kan alternativ 1, att verksamhetsgrenen först överläts till ägarna i det överlåtande bolaget, uteslutas. Beträffande alternativ 2 och 3 så säger definitionen i fusionsdirektivet inget om att ägarna i det överlåtande bolaget erhåller utdelning. Vidare står det inget i definitionen om att vederlaget i form av andelar och kontanter från det övertagande bolaget först skall tillföras det överlåtande bolaget för att sedan delas ut. Enligt definitionen skall värdepapper utfärdas till delägarna i det överlåtande bolaget och eventuell kontant betalning skall tillföras ägarna i det överlåtande bolaget direkt.

Definitionen i fusionsdirektivet beskriver vad som faktiskt skall ske för att en partiell fission skall anses föreligga. En annan sak är hur detta faktiska beteende skall bedömas skatterättsligt. Det värde som tillförs ägarna i det överlåtande bolaget kan skatterättsligt inte anses komma från någon annan än det överlåtande bolaget. Det är detta bolag som bestämmer över sina tillgångar. Utredningens bedömning är därför att en partiell fission skatterättsligt skall behandlas på samma sätt som om överlåtande bolag erhåller vederlaget i form av andelar och eventuella pengar som sedan delas ut till dess aktieägare. För att undanröja all osäkerhet anser utredningen att detta synsätt bör komma till uttryck i lagbestämmelser, se vidare under avsnitt 3.3.1.

5. Utan en särskild reglering om undantag från omedelbar beskattning kan beskattning av såväl det överlåtande bolaget som av aktieägarna aktualiseras.

3.3 Överväganden och förslag

3.3.1 Allmänt

Utredningens förslag: Bestämmelser om beskattning av de inblandade företagen införs i ett nytt 38 a kap. i IL. Överlåtande företag skall i den del den partiella fissionen är kvalificerad inte beskattas för överlåtelsen. Det övertagande företaget övertar i denna del det överlåtande företags skattemässiga värden på tillgångarna.

Ersättning i form av andelar i övertagande företag till andelsägarna i överlåtande företag behandlas som utdelning men skall inte föranleda beskattning hos mottagaren. Bestämmelser härom intas i 42 kap. 16 b § IL. Ersättning i pengar skall däremot tas upp.

Omkostnadsbeloppet för andelarna i överlåtande företag skall fördelas mellan dessa andelar och mottagna andelar. Fördelningsgrunden anges i en bestämmelse i 48 kap. 28 § IL.

Motsvarande regler införs för de fall att andelar i det överlåtande företaget utgör lagerandelar.

1. Utan en särskild reglering kan som sagts beskattning av såväl det överlåtande bolaget som av aktieägarna aktualiseras. Detta innebär att en särskild reglering behövs.

2. En partiell fission uppvisar för de överlåtande och övertagande bolagen stora likheter med en verksamhetsavyttring enligt 38 kap. IL. Den avgörande skillnaden är att vederlag vid en verksamhetsavyttring bara ges till det överlåtande bolaget medan det vid en partiell fission främst är delägarna i det överlåtande bolaget som erhåller vederlaget (även det överlåtande bolaget kan erhålla vederlag i form av att ansvar för förpliktelser övertas av det övertagande bolaget).

Likheten med en fission enligt 37 kap. IL är inte så stor, eftersom det överlåtande bolaget vid en fission upphör att existera.

Utredningen anser att det *såvitt avser de överlåtande och övertagande bolagen* främst är bestämmelserna i 38 kap. som anger vilka frågor som bör regleras även vid partiella fissioner. Utredningen föreslår därför att flera av dessa bestämmelser med vederbörliga anpassningar skall användas även vid partiella fissioner. Vägledning har även hämtats från andra kapitel i IL. De bestämmelser som föreslås vid partiella fissioner bör tas in i ett nytt 38 a kap. i IL.

3. I fusionsdirektivet används termerna överlåtande bolag och övertagande bolag och dessa termer har använts hittills i detta avsnitt. I lagtexten i 38 kap. IL om verksamhetsavyttringar används termerna säljande företag och köpande företag. Utredningen anser att de termer som används i 37 kap. IL om fusion och fissioner, dvs. överlåtande företag och övertagande företag är lämpligast att använda. Dessa termer används därför i förslag till lagtext och i det följande.

4. Som ovan redogjorts för anser utredningen att det i lag skall regleras att den ersättning från det övertagande företaget som andelsägarna i det överlåtande företaget erhåller skall *anses vara utdelning* från det överlåtande företaget. Till den del sådan utdelning består av andelar i det övertagande företaget skall omedelbar beskattning inte ske. Utredningen föreslår att en bestämmelse om undantag från beskattning av sådan utdelning tas in i en ny 16 b § i 42 kap. IL och i kupongskattelagen. En särskild reglering behövs i de fall en andel i det överlåtande företaget är lagertillgång. Denna reglering tas in i en ny 3 a § i 24 kap. IL.

Utdelning i form av pengar skall tas upp till beskattning i förekommande fall oavsett om andelen i det överlåtande företaget är en kapitaltillgång eller en lagertillgång.

5. *Uppdelningen av omkostnadsbelopp och anskaffningsvärden* avseende delägarnas andelar i det överlåtande företaget på dessa andelar samt de mottagna andelarna i det övertagande företaget bör ske efter samma principer som enligt den s.k. lex ASEA-regleringen (som infördes efter förslag i prop. 1990/91:167), som i denna del finns i 48 kap. 8 § IL (kapitaltillgångar) och i 17 kap. 6 § IL (lagertillgångar). Motsvarande bestämmelser föreslås tas in i 48 kap. 28 § och i 17 kap. 6 a § IL. Uppdelningen sker med utgångspunkt i den förändring i marknadsvärdet på andelarna i det överlåtande företaget som utdelningen medför.

Vid en partiell fission kan till skillnad mot vid en lex ASEA-transaktion andelarna i det överlåtande företaget vara onoterade. Detta innebär att förändringar i marknadsvärdet på dessa andelar inte kan utläsas från förändringar i noterade kurser på andelarna. För att undvika värderingsproblem har utredningen därför övervägt om en alternativ fördelningsregel skall tillämpas i de fall ingen andel i det överlåtande företaget är marknadsnoterad. Förebilden för en sådan regel har hämtats från 37 kap. 28 § IL vid fördelning av periodiseringsfonder etc. vid fission. Fördelningen vid en partiell fission skulle i så fall ske med utgångspunkt i de skattemässiga värdena på de tillgångar och förpliktelser som lämnas kvar hos det överlåtande företaget respektive överförs till det övertagande företaget. En sådan fördelning kan i det enskilda fallet leda till mycket missvisande värden eftersom de skattemässiga värdena inte alltid är rättvisande. Utredningen har därför övervägt om en sådan regel även skulle innefatta en möjlighet att frångå denna fördelning i extrema fall. En sådan möjlighet innebär dock sådana praktiska komplikationer att fördelarna med en alternativ fördelningsregel i stor utsträckning skulle försvinna, varför utredningen inte föreslår en sådan möjlighet.

När utredningen har vägt de nackdelar som kan uppkomma p.g.a. att missvisande värden kommer att användas i enskilda fall mot de fördelar en enkel värderingsregel medför har utredningen funnit att fördelarna överväger, varför utredningen föreslår en sådan alternativ fördelningsregel.

6. Utredningen har övervägt om bestämmelserna om partiella fissioner, på samma sätt som vid verksamhetsavyttringar (se 38 kap. 5 § IL) skall tillämpas bara om det överlåtande och övertagande företaget begär det. Till skillnad mot vid verksamhetsavyttringar, som bara involverar två skattskyldiga, kan en partiell fission beröra ett stort antal skattskyldiga. Det är med hänsyn härtill lämpligt att skattekonsekvenserna av transaktionen står klart för alla, såväl de skattskyldiga som för Skatteverket, redan från början och att detta inte kan ändras i efterhand med efterföljande masshantering som följd. Om förutsättningarna för en tillämpning av reglerna om partiella fissioner föreligger skall bestämmelserna således enligt utredningens förslag tillämpas. Utredningen bedömer att detta inte kommer att skapa några problem, eftersom de avtal som måste ingås för att en partiell fission skall föreligga är så speciella att en sådan transaktion normalt inte kan ske utan avsikt. Se vidare avsnitt 3.3.7.

7. I 38 kap. 16 § IL finns för verksamhetsavyttringar en bestämmelse om återföring av avdrag för *avsättningar för framtida utgifter* som lyder:

”Om det säljande företaget har gjort avdrag för framtida utgifter som hänför sig till det som avyttras, skall avdragen inte återföras hos det säljande företaget utan hos det köpande företaget.”

Situationen vid partiella fissioner är densamma som vid verksamhetsavyttringar och utredningen överväger att föreslå en regel med liknande lydelse i 38 a kap. IL. Utredningen anser dock att vissa modifikationer bör övervägas.

Bestämmelsen grundar sig på artikel 5 i fusionsdirektivet som anger följande:

”Medlemsstaterna skall vidta de åtgärder som är nödvändiga för att avsättningar eller reserver som är helt eller delvis befriade från skatt och inte härrör från ett fast driftställe utomlands får tas över, med samma skattebefrielse, av de fasta driftställena hos det övertagande bolaget som är belägna i den medlemsstat där det överlåtande bolaget är hemmahörande, varvid det övertagande bolaget övertar rättigheter och skyldigheter av det överlåtande bolaget.”

Artikeln är svårtolkad. Avsikten bör vara att de civilrättsliga förpliktelserna skall kunna tas över och det skall i sig inte utlösa beskattning tidigare än vad som hade varit fallet om förpliktelserna varit kvar hos överlåtande företag. Avsikten torde vara att övertagandet är valfritt. Det är knappast möjligt att föreskriva ett obligatoriskt överflyttande eftersom det ofta kräver ett medgivande

från de berättigade (gäldenärsbyte) och/eller myndigheter etc. (se exempelvis 23 § tryggandelagen (1967:531)).

Avsättningar för framtida utgifter innebär en uppskattning av vad de verkliga utgifterna för förpliktelserna kan bli i framtiden. Allteftersom utgifterna förverkligas kostnadsförs utgifterna och avsättningarna återförs som intäkt vid räkenskapsårens slut. Skulle återföring inte ske uppstår helt eller delvis ett dubbelavdrag. Överlåts förpliktelserna till annan – försäkringsbolag, övertagande företag etc. - kan det ge upphov till utgifter för överlåtaren och inkomster för övertagaren, se 28 kap. 26 § IL om överlåtelse av pensionsförpliktelser.

Situationen då förpliktelser överlåts vid en partiell fission torde normalt vara den att överlåtande företag gjort en avdragsgill avsättning beskattningsåret före avyttringsåret och haft avdragsgilla utgifter under avyttringsåret för infriade förpliktelser. Vid den partiella fissionen bör det överlåtande företaget lämna ersättning till det övertagande företaget om det övertagande företaget tar över förpliktelser (ersättningen bör utgå genom avräkning mot värdet på övertagna tillgångar). De avdragsgilla utgifter som det överlåtande företaget på detta sätt har under avyttringsåret neutraliserar helt eller delvis återföringen av föregående års avsättning.

Det förefaller därför inte motiverat att denna återföring helt eller delvis skall överflyttas till övertagande företag, såsom föreskrivs i 38 kap. 16 § IL. En sådan åtgärd uppskjuter ju inte heller beskattningen, såsom är fallet när tillgångar tas över till skattemässiga värden, utan återföringen kommer normalt ändå att ske under avyttringsåret, men hos ett annat skattesubjekt. Effekten av regeln är endast att det övertagande företaget tar över en latent skatteskuld från det överlåtande företaget, vilket företagen bör beakta vid avräkningen sinsemellan.

Ett skäl för att återföringen trots allt bör överflyttas kan vara att överlåtande företag genom avyttringen avhänds medel som behövs för skattebetalningen. Vid övertagande av reserver (periodiserings- och ersättningsfonder) kan detta förhållande föreligga. För avsättningar torde förhållandet vara mindre vanligt, då återföringen, som ovan framhållits, helt eller delvis neutraliseras av avdrag för de verkliga utgifterna. En överflyttningsmöjlighet kan dock behövas för vissa fall och bör därför finnas.

Utredningen anser att en försiktig modifikation av regeln i 38 kap. 16 § är motiverad. I linje med vad som gäller för övertagande av reserver, se 38 kap. 15 § IL, bör återföringen bara

överflyttas om företagen begär detta. Det finns ofta inte skäl att överflytta hela återföringsbeloppet, men en uppdelning torde bli alltför komplicerad. Vidare förtydligas att detta kräver att förpliktelser tas över. Det sistnämnda är avsikten redan enligt gällande regel i 38 kap. 16 §, se prop. 1998/99:15, s. 291, och artikel 5 i fusionsdirektivet, men framgår inte klart av bestämmelsens nuvarande lydelse. Utredningens förslag till 15 § i 38 a kap. samt ändringar av 38 kap. 16 § har utformats på detta sätt.

3.3.2 Fördelning av sparade utrymmen och alternativa omkostnadsbelopp enligt 43 och 57 kap.

Utredningens förslag: Sparade utrymmen och de alternativa omkostnadsbeloppen enligt bestämmelserna i 43 kap. och 57 kap. IL skall fördelas mellan andelarna i det överlåtande företaget och mottagna andelar.

1. I 43 kap. som gäller onoterade andelar finns regler för beräkning av olika underlag som har betydelse för att beräkna gränsen för utdelning och kapitalvinst som inte skall tas upp till beskattning. Det gäller regler om sparat lättnadsutrymme, uppräknings av omkostnadsbelopp enligt 43 kap. 17 § IL och kapitalunderlag enligt 43 kap. 18 § IL. I 57 kap. som gäller kvalificerade andelar i fåmansföretag finns liknande regler för beräkning av underlag som har betydelse för hur fördelning av utdelning och kapitalvinst skall ske mellan inkomstslaget kapital och inkomstslaget tjänst. Utredningen, utgår från gällande regler. Om förslagen i promemorian från 3:12- utredarna – Edin, Hansson och Lodin – genomförs ändrar det inte på något avgörande sätt förutsättningarna för utredningens förslag, utom såtillvida att bestämmelser om lättnadsbelopp i 43 kap. på sikt blir obehövliga.

Vid en partiell fission där en verksamhetsgren överläts från ett överlåtande företag till ett övertagande företag med samma ägare är eller blir ofta andelarna i det övertagande företaget kvalificerade. Det kan bero på ägarens eller närståendes aktivitet i det övertagande företaget eller på grund av att andelar i överlåtande företag är kvalificerade och övertagande företag "smittas" då om det bedriver samma eller likartad verksamhet, se 57 kap. 4 § 1. och RÅ 1997 ref. 48 I och II. De i en partiell fission mottagna andelarna kommer således ofta att vara kvalificerade enligt 57 kap.

Det finns därför anledning att överväga om underlagen skall fördelas mellan andelarna i företagen vid en partiell fission.

I regleringen av likartade omstruktureringar finns med ett mindre undantag, inte några sådana regler. I lex ASEA-regleringen finns inte sådana fördelningsregler. Det är normalt inte heller motiverat eftersom utdelande aktiebolag skall vara marknadsnoterat, se dock 57 kap. 4 § andra stycket IL. I 48 a kap. IL om framskjuten beskattning vid andelsbyten infördes nyligen, på förslag i prop. 2003/04:33, regler som innebär att *sparat lättnadsutrymme och sparad utdelningsutrymme* vid ett sådant andelsbyte skall föras över på de mottagna andelarna. Förslaget motiveras av att det är konsekvent med regelsystemen och att de skattskyldiga annars riskerar att tappa sparade utrymmen. Någon regel om övertagande av alternativa omkostnadsbelopp - uppräkningsbelopp enligt 43 kap. 17 § IL och kapitalunderlag enligt 43 kap. 18 § IL – infördes däremot inte.

2. Vid partiella fissioner finns skäl att *fördela sparade utrymmen* enligt 43 och 57 kap. IL mellan ursprungliga och mottagna andelar. I och för sig kan de sparade utrymmena efter en partiell fission ograverat användas för de ursprungliga andelarna, men om väsentliga värden överförs till det övertagande företaget kan det i praktiken vara svårt att utnyttja sparade utrymmen i vissa fall.

Ett ytterligare skäl för att föreslå regler om fördelning av sparade utrymmen är den nyligen införda regeln i 48 a kap. 10 § om överföring av sparade utrymmen. Utredningen anser att det är konsekvent att ett motsvarande förslag lämnas för partiella fissioner.

Ett skäl mot en reglering är att regelsystemet blir komplicerat. För den skattskyldige kan denna nackdel eventuellt mildras om tillämpningen av fördelningsreglerna blir valfri. Ytterligare ett skäl för valfrihet kan vara att överförda utrymmen etc. inte skulle kunna utnyttjas effektivt för mottagna andelar, exempelvis på grund av övertagande företag har en restriktiv utdelningspolitik. Utredningen anser dock att en valrätt allmänt sett skulle komplicera hanteringen av reglerna alltför mycket och att fördelarna i praktiken inte kan antas vara särskilt stora. Något förslag om valrätt lämnas därför inte.

Fördelningen bör inte bara, såsom i reglerna i 48 a kap. IL, omfatta sparade utrymmen utan även de *alternativa omkostnadsbeloppen* – uppräkningsbelopp respektive kapitalunderlag enligt

43 kap. 17 och 18 §§ IL. Skälet är detsamma som angivits ovan för sparade utrymmen. De faktiska behoven av en fördelning torde även vara större, främst avseende kapitalunderlag, än för sparade utrymmen.

Fördelningsgrunden för sparade utrymmen och de alternativa omkostnadsbeloppen bör vara densamma som för det vanliga omkostnadsbeloppet.

I 43 kap. 24 – 27 §§ IL finns bestämmelser som innebär att kapitalunderlaget skall justeras i vissa fall, främst då utdelningen överstiger nettovinsten. I de fall då ett företags kapitalbas för vinstgenereringen förändras väsentligt, kan det vara motiverat med särskilda anpassningar av denna justering. Det kan gälla vid partiell fission men även i andra situationer såsom vid underprisöverlåtelse. Det skulle dock bli komplicerat och det är inte tillräckligt motiverat att införa särskilda justeringsregler för fördelningssituationen. Något förslag i denna del lämnas därför inte.

Även i övrigt kan det vara motiverat att utformningen blir något schabloniserad. Kortfattat fungerar de föreslagna fördelningsreglerna för sparade utrymmen på följande sätt.

För utdelning som är skattepliktig för beskattningsåret då den partiella fissionen sker - kontantutdelning vid partiell fission samt annan utdelning - gäller vanliga bestämmelser i 43 och 57 kap. För att lättnadsbeloppet respektive gränsbeloppet inte skall beräknas två gånger på samma underlag det år den partiella fissionen genomförs föreslås bestämmelser i 43 kap. 29 § IL och 57 kap. 15 § IL där det anges att gränsbeloppet inte beräknas för mottagna andelar. Ingående sparade utrymmen skall först utnyttjas mot eventuell skattepliktig utdelning från det överlåtande företaget, varefter eventuella utgående sparade utrymmen fördelas.

3. Om mottagna andelar *inte omfattas av tillämpningsområdet för 43 kap. IL* skall lättnadsbelopp inte beräknas för dem och det finns inte anledning att fördela de alternativa omkostnadsbeloppen. Däremot kan sparade lättnadsutrymme eventuellt inte utnyttjas effektivt om det inte fördelas mellan mottagna andelar och andelarna i överlåtande företag. En regel om fördelning föreslås därför i 32 §. Den skall innebära samma möjligheter att utnyttja sparade lättnadsutrymme som gäller i överlåtande företag. Av denna anledning avviker den valda metoden från den som nyligen införts i 48 a kap. 10 § tredje stycket IL.

4. Utredningen föreslår således att det införs regler om fördelning av alternativa omkostnadsbelopp och sparade utrymmen. Bestämmelserna skall införas i 43 kap. 28 – 32 §§ IL och 57 kap. 15 – 17 §§ IL.

3.3.3 Regler för att motverka kringgåenden av vissa skatteregler

1. För att underlätta omstruktureringar har det sedan lång tid tillbaka - när vissa villkor varit uppfyllda - varit möjligt att överlåta en verksamhet etc. för underpris från ett aktiebolag till ett annat utan att orealiserade värdeökningar behövs tas fram till beskattning. Dessa villkor, som syftar till att obehöriga skatteförmåner inte skall uppkomma, finns idag i 23 kap. IL.

Partiella fissioner kan medföra kringgående av samma slag som vid en underprisöverlåtelse. Utredningen anser därför att det bör övervägas om behov föreligger att införa bestämmelser för att motverka kringgåenden av de regler för vilka villkor uppställts i 23 kap. IL. Sådana regler måste utformas så att de inte står i strid med fusionsdirektivets krav.

2. De villkor som i detta sammanhang är aktuella att beröra är beträffande *delägarnivån* de som syftar till att skydda att utdelningar och kapitalvinster från det övertagande företaget inte beskattas lindrigare än utdelningar och kapitalvinster från det överlåtande företaget, dvs. *villkoren i 23 kap. 18-23 §§ IL beträffande kvalificerade andelar*. Den värdeöverföring som sker vid en partiell fission är hundra procentig. Hela värdet på verksamhetsgrenen överförs till övertagande företag och överlåtande företag erhåller ingen annan ersättning, än att det kan bli av med förpliktelser. Beskattning av delägarna sker, med undantag för eventuella kontanter, först vid utdelning från eller vid avyttring av andelar i övertagande företag. Som anförts ovan torde sådana utdelningar och avyttringar ofta komma att omfattas av 57 kap. IL. Det är dock motiverat att för partiella fissioner, liksom är fallet i andra regleringar av omstruktureringar, införa särskilda regler för kontinuitet vid beskattning enligt 57 kap. Om andelarna i överlåtande företag är kvalificerade enligt reglerna i 57 kap. IL bör särskilda regler för den framtida beskattningen av de mottagna andelarna införas. Sådana regler blir komplicerade, i vissa fall

mycket komplicerade, men kan förväntas bli tillämpliga i ett begränsat antal fall. Om å andra sidan inte sådana regler införs finns incitament att genomföra partiella fissioner i syfte att kringgå beskattningen enligt 57 kap. IL.

3. Utredningen bedömer att de syften som ligger bakom *övriga villkor i 23 kap. IL* inte behöver beaktas på *delägarnivån*.

4. På *bolagsnivån* finns det skäl att beakta villkoret i 23 kap. 27 - 28 §§ IL om att övertagande företag i vissa fall inte får ha *underskott*. Vid en partiell fission blir konsekvenserna för överlåtande och övertagande företag desamma som om verksamhetsgrenen skulle ha överförts för skattemässiga värden, eftersom någon omedelbar beskattning inte inträder och det övertagande företaget övertar det överlåtande företags skattemässiga värden på tillgångarna. Detta innebär att en överföring av latent skattepliktig vinst kan göras från överlåtande till övertagande företag. Detta möjliggör kringgående av nämnda villkor. Beskattningen av övertagande företag kommer fram när tillgångarna säljs eller på annat sätt förbrukas i verksamheten och vinsten kan då kvittas mot underskott som fanns redan vid förvärvet.

De syften som ligger bakom *övriga villkor i 23 kap. IL*, t.ex. att uttagsbeskattning skall ske om tillgångarna lämnar svensk skattejurisdiktion, bedömer utredningen uppfylls redan genom de bestämmelser i fusionsdirektivet som utredningen föreslår skall tas in i 38 a kap. IL.

5. I den följande framställningen behandlas utformningen av de bestämmelser som ansetts motiverade att införa.

3.3.4 Kvalificerade andelar

Utredningens förslag: I 57 kap. 6 b § IL föreslås att en bestämmelse införs om särskild kvalificering av andelar som tas emot vid en partiell fission. För sådana andelar skall utdelning respektive kapitalvinst inom vissa gränser, s.k. tjänstebelopp, tas upp som inkomst av tjänst enligt bestämmelserna i 57 kap. IL. Tjänstebeloppet för utdelning skall motsvara det belopp som skulle ha tagits upp som inkomst av tjänst om utdelningen i form av mottagna andelar varit skattepliktig vid den partiella fissionen. Tjänstebeloppet för kapitalvinst skall motsvara vad

som skulle ha tagits upp som inkomst av tjänst vid en tänkt avyttring av mottagna andelar vid fissionstidpunkten.

1. Som framhölls i föregående avsnitt kan det finnas fall där andelar i överlåtande företag men inte mottagna andelar i övertagande företag är kvalificerade enligt 57 kap. IL. I dessa fall blir beskattningen av utdelning och kapitalvinst på mottagna andelar, utan särskilda regler, lindrigare än för andelarna i överlåtande företag. Vid underprisöverlåtelser finns i 23 kap. IL, som ovan angivits, bestämmelser som innebär att en obeskattad värdeöverföring inte skall kunna göras från ett företag med kvalificerade andelar till ett företag utan kvalificerade andelar.

Denna teknik som innebär att beskattning sker om villkoren inte uppfylls kan inte användas vid partiella fissioner då det skulle strida mot fusionsdirektivet som anger att beskattning inte skall ske vid mottagandet av andelar. I artikel 8 punkt 6 i fusionsdirektivet anges att inget däremot hindrar medlemsstaterna ”att beskatta eventuell vinst som uppstår vid senare överlåtelse av de mottagna värdepapperen på samma sätt som de beskattar vinst som uppstår vid överlåtelse av de värdepapper som innehades före förvärvet”. Någon motsvarande bestämmelse om utdelning finns inte i fusionsdirektivet. Enligt utredningens uppfattning bör gälla att beskattningen av både utdelning och kapitalvinst på mottagna andelar skall beskattas på i princip det sätt som gäller för det ursprungliga innehavet.

Utredningen anser därför att det bör införas regler av det slag som gäller vid andelsbyten – se prop. 2002/03:15 - respektive vid lex ASEA-transaktioner. Dessa regler innebär att om avyttrade andelar respektive andelarna i utdelande företag är kvalificerade enligt 57 kap. skall utdelning och kapitalvinst på mottagna andelar kunna beskattas enligt 57 kap. Det finns anledning att överväga en harmonisering av dessa regler med det förslag till motsvarande regler för andelar mottagna vid partiell fission som utredningen lämnar i detta betänkande. Utredningen har av tidsskäl inte kunnat göra dessa överväganden, men avser att om möjligt återkomma till frågan i sitt slutbetänkande.

2. En första komponent i den reglering som måste övervägas är att övertagande företag i en partiell fission inte behöver tillhöra de *associationsformer* som det kan finnas kvalificerade andelar i enligt vanliga regler. Det är enligt 57 kap. 4 § och 6 § första stycket IL

bara fåmansföretag och tidigare fåmansföretag som det kan finnas kvalificerade andelar i. Med fåmansföretag avses enligt 56 kap. 2 § IL bara aktiebolag och ekonomiska föreningar. Den särskilda kvalificeringen i 57 kap. 6 § andra stycket IL gäller däremot för andelar utan begränsning till särskilda associationsformer eller fåmansdeläggande. Utredningen föreslår att den särskilda kvalificering som skall gälla för mottagna andelar vid partiella fissioner utformas på samma sätt för att omfatta alla associationsformer som kan utgöra övertagande företag.

3. Regeln om *särskild kvalificering* som föreslås införas i 57 kap. 6 b § IL bör även i övrigt utformas med förebild i regeln i 57 kap. 6 § andra stycket IL. Det innebär att de mottagna andelarna blir kvalificerade om andelarna i överlåtande företag är kvalificerade för den skattskyldige. I de sällsynta fall då en skattskyldig kan inneha såväl kvalificerade som okvalificerade andelar i det överlåtande företaget föreslås att mottagna andelar skall vara kvalificerade i samma proportion, jfr 57 kap. 6 § första stycket IL.

Det bör ånyo påpekas att vid en omstrukturering som innebär att en verksamhetsgren flyttas till ett nytt bolag med samma ägare blir ofta andelarna i det nya bolaget också kvalificerade, se 57 kap. 4 § 1 IL och RÅ 1997 48 ref. I och II. För dessa fall behöver inte någon särskild kvalificeringsregel tillämpas. Den särskilda kvalificeringsregeln bör dock utformas så att den är generellt tillämplig utan att det först behöver konstateras om kvalificering enligt de vanliga reglerna i 57 kap. gäller. När rättsverkningarna av den särskilda kvalificeringen upphör måste dock konstateras om vanlig kvalificering gäller.

Andelar som är kvalificerade enligt vanliga regler kan under vissa förutsättningar upphöra att vara kvalificerade. Det är motiverat att även den *särskilda kvalificeringen kan upphöra*. Om andelarna i det överlåtande företaget upphör att vara kvalificerade innebär det att de värden som överförts på de mottagna andelarna inte längre skulle ha omfattats av kvalificeringen om den partiella fissionen inte hade ägt rum. Det är motiverat att den särskilda kvalificeringen upphör när kvalificeringen av mottagarens andelar i det överlåtande företaget upphör. Om mottagaren avyttrar hela sitt innehav av andelar finns inte därefter möjlighet att göra en sådan bedömning. En rimlig praktisk kompromiss är att den särskilda kvalificeringen i sådant fall upphör fem år efter avyttringen.

4. Den särskilda kvalificeringen har till syfte att utdelning på mottagna andelar skall tas upp som tjänsteinkomst till samma belopp som skulle ha tagits upp som tjänsteinkomst när dessa andelar erhöles som utdelning om den inte varit undantagen från beskattning. Beskattning som tjänsteinkomst skall därför begränsas till ett belopp av denna storlek vilket benämns *tjänstebelopp för utdelning*.

En alternativ begränsning är den tjänsteinkomst som skulle ha tagits upp om mottagna andelar hade sålts omedelbart när de mottagits. Beskattning som tjänsteinkomst skall vid en framtida verklig avyttring begränsas till detta belopp som benämns *tjänstebelopp för kapitalvinst*.

Hur dessa regler skall fungera beskrivs närmare i nästa avsnitt.

5. Motsvarande situation har för *andelsbyten*, enligt 48 a kap. IL, reglerats i 57 kap. 6 § andra stycket IL. De mottagna andelarna blir kvalificerade. Kvalifikationen kan inte brytas hos samme ägare och består även efter överlåtelse genom arv etc. Även i övrigt gäller särskilda regler för dessa andelar. Enligt 57 kap. 13 § IL skall för dessa andelar den del av en kapitalvinst som skall tas upp i inkomstslaget tjänst inte överstiga ett tjänstebelopp som beräknats enligt 48 a kap. 8 a § IL. Enligt sistnämnda paragraf skall, om vid andelsbytet andelen var kvalificerad, det göras en beräkning av de belopp som skulle ha tagits upp i inkomstslaget kapital (kapitalbeloppet) och i inkomstslaget tjänst (tjänstebeloppet) om bestämmelserna om framskjuten beskattning inte varit tillämpliga vid andelsbytet.

Någon motsvarande regel beträffande utdelning finns inte vid andelsbyten. I linje med det synsätt utredningen har angivit ovan bör det även vid andelsbyten finnas en begränsningsregel för utdelning. Som angavs ovan i punkt 1 anser utredningen det motiverat att likartade regler skall gälla vid andelsbyten och partiell fissioner men lägger av tidsskäl inte nu fram något förslag beträffande andelsbyten. Däremot föreslår utredningen ett antal nya regler, som avser kringgåendemöjligheter, som skall gälla även för mottagna andelar vid andelsbyten. Detta kan göras utan särskilda anpassningar.

6. *Bestämmelse för att förhindra utnyttjande av den särskilda kvalificeringen*. För mottagna andelar som är kvalificerade enligt 57 kap. 6 § andra stycket IL och förslaget till 57 kap. 6 b § IL skall,

som nyss beskrivits, beskattningen som tjänsteinkomst begränsas till tjänstebeloppen. Det finns därför ett incitament att överföra värden från företag med normal beskattning enligt 57 kap. – ”normalt” kvalificerade andelar – till företag där andelarna är kvalificerade enbart enligt 57 kap. 6 § andra stycket IL och/eller 57 kap. 6 b § IL. Överförda värden som delas ut omfattas inte av beskattning enligt 57 kap. IL när tjänstebeloppet uppnåtts och därefter kan en lindrigare beskattning uppnås än som skulle ha gällt vid utdelning från det överlåtande företaget. Samma effekt kan, efter värdeöverföringen, uppnås genom avyttring av de särskilt kvalificerade andelarna. Problemet är såvitt utredningen förstår aktuellt endast med avseende på underprisöverlåtelser enligt 23 kap.

I 23 kap. 19 § andra stycket anges följande:

”Om förvärvaren är ett företag, skall minst samma andel av andelarna i det förvärvande företaget vara kvalificerade som andelen kvalificerade andelar i det överlåtande företaget. Med kvalificerad andel avses i detta stycke inte en sådan andel som anses kvalificerad enligt 57 kap. 6 § andra stycket.”

Sista meningen tar sikte på andelar mottagna i ett andelsbyte och som är särskilt kvalificerade. Meningen infördes på förslag av skatteutskottet – se 2002/03:SkU5. Någon motivering anges inte i betänkandet.

Andelar i ett *förvärvande företag* i en underprisöverlåtelse uppfyller således inte kravet i 19 § på kvalificerade andelar, om andelarna är kvalificerade enbart enligt 57 kap. 6 § andra stycket IL. En underprisöverlåtelse kan då inte genomföras. Det ovan beskrivna förfarandet att utnyttja den särskilda kvalificeringen kan således inte genomföras i det reglerade fallet.

Om en fysisk person, eller ett svenskt handelsbolag är överlåtare och förvärvaren är ett företag med särskilt kvalificerade andelar kan däremot liknande resultat åstadkommas som ovan beskrivits. Från exempelvis en enskilt bedriven näringsverksamhet torde en underprisöverlåtelse av tillgångar kunna ske till ett av samma person ägt företag där andelarna är kvalificerade enbart enligt 57 kap. 6 § andra stycket IL. Andelarna torde uppfylla kravet i 23 kap. 18 § IL på kvalificerade andelar. Utredningen anser att andelar som enbart är särskilt kvalificerade inte ska anses uppfylla de krav på kvalificerade andelar i förvärvande företag som anges i 18 och 20 – 21 §§.

Utredningen föreslår därför att bestämmelsen i 23 kap. 19 § andra stycket IL ändras så att samma krav även gäller andelar

kvalificerade enligt 57 kap. 6 b § IL samt att bestämmelsen görs generellt tillämplig med avseende på 23 kap. 18 - 22 §§. Bestämmelsen föreslås införas i en ny 23 a § i 23 kap.

7. *Kringgåendebestämmelse I.* Bestämmelsen i 23 kap. 19 § andra stycket IL kan även tolkas så att andelar i det *överlåtande företaget* inte anses som kvalificerade om de är kvalificerade enbart enligt 57 kap. 6 § andra stycket IL. Sett i här aktuellt perspektiv kan en sådan tillämpning skapa en möjlighet att kringgå 57 kap. IL. Om endast särskilt kvalificerade andelar finns i det överlåtande företaget innebär 23 kap. 19 § andra stycket IL att det inte krävs några kvalificerade andelar av något slag i det förvärvande företaget. Värden kan därför föras från företaget med särskilt kvalificerade andelar till ett företag som inte alls omfattas av beskattning enligt 57 kap. IL. Tjänsteinkomstbeskattningen upp till tjänstebeloppen kan således undvikas på detta sätt.

Utredningen föreslår därför att andelarna i det överlåtande företaget inte skall omfattas av undantaget för särskilt kvalificerade andelar. Förändringen kan eventuellt motverka andra syften med regeln. Då syftet med den nuvarande regeln i 23 kap. 19 § andra stycket IL inte framgår av förarbetena är det dock svårt att bedöma.

8. *Kringgåendebestämmelse II.* Utredningen föreslår att i 57 kap. 21 § införs en bestämmelse om avskattning ("uttagsbeskattning") när äganderätten till en mottagen andel som är kvalificerad enligt 57 kap. 6 b § IL övergår genom gåva eller testamente till en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag. Bestämmelsen har sin förebild i 48 a kap. 14 § IL om särskilt kvalificerade andelar mottagna vid andelsbyte.

Skattekonsekvensen av bestämmelsen är långtgående och kan medföra "uttagsbeskattning" inte enbart av tjänsteinkomst utan även av kapitalinkomst. Å andra sidan gäller den en mycket speciell situation som är svår att reglera på annat sätt. Utredningen anser därför en sådan bestämmelse acceptabel.

9. *Kringgåendebestämmelse III.* Utredningen har identifierat ytterligare en kringgåendemöjlighet som kan få betydande omfattning. Det finns därför anledning att överväga begränsningar även av denna möjlighet.

Om ägaren av en mottagen andel som är kvalificerad enligt 57 kap. 6 § andra stycket eller 6 b § IL överlåter andelen till ett

företag, blir andelarna i det förvärvande företaget inte kvalificerade enbart på den grund att företaget innehar andelar som tidigare var kvalificerade enligt 57 kap. 6 § andra stycket eller 6 b § IL. Rättsverkningarna av den särskilda kvalificeringen faller härigenom bort. Då överlåtelsen kan genomföras utan skattekonsekvenser genom att priset sätts lika med omkostnadsbeloppet, behöver inte heller överlåtelsen medföra någon beskattning.

Enligt utredningens uppfattning är denna möjlighet att undkomma den särskilda kvalificeringen så enkel att den kan göra den särskilda kvalificeringen rätt verkningslös. Utredningen anser därför att en bestämmelse skall införas som motverkar kringgåendemöjligheten.

Därtill kommer att även den kvalificering av mottagna andelar som kan följa enligt 57 kap. 4 § 1. IL på grund av likartad verksamhet kanske inte kan komma att ha den omfattning som utredningen ovan antagit, se Regeringsrättens dom den 28 januari 2005 (mål nr 4041-04). Att lösa detta problem ligger dock utanför utredningens uppgifter.

Det finns två huvudalternativ för reglering. Antingen en avskattning av det slag som föreslås i nyssnämnda 57 kap. 21 § IL eller en smittoregel av det slag som gäller enligt 57 kap. 4 § 2. IL för verksamhet i underliggande företag. Båda alternativen har nackdelar genom att de kan försämra möjligheterna till omstruktureringar etc. Det är svårt att uppskatta hur stor nackdelen är. Den bör dock vara tillräcklig stor för att det skall övervägas en mer nyanserad reglering.

Följande regelutformning kan övervägas. Avyttras en särskilt kvalificerad andel till ett företag som säljaren direkt eller indirekt äger andelar i skall tjänstebeloppet för utdelning – minskat med vad som dittills beskattas som inkomst av tjänst för andelen – fördelas på säljarens andelar i det företag som direkt eller indirekt köpt andelarna. Vid en normal avyttring skulle däremot tjänstebeloppet för kapitalvinst gälla. Det förefaller dock omotiverat att andelsägaren genom en internavyttring skall kunna växla ner tjänsteinkomstbeskattningen från tjänstebeloppet för utdelning till tjänstebeloppet för kapitalvinst. De nya andelarna skall anses kvalificerade enligt 57 kap. 6 § andra stycket respektive 6 b § IL med därav följande rättsverkningar. Bl.a. skall detta innebära att bestämmelsen blir tillämplig ånyo om de nya andelarna säljs i ett liknande förfarande.

De praktiska problemen bör inte bli väsentligt större än tidigare och inte heller större än vid en avskattnings- eller mer omfattande

smittoregel. Även med den föreslagna kringgåenderegeln kan säljaren erhålla vissa fördelar med det angivna förfarandet exempelvis genom att förvärvande företag inte omedelbart delar ut utdelning som erhålls på mottagna andelar. Sådana effekter är dock något som kan uppnås i många omstruktureringsförfaranden.

En bestämmelse med den ovan beskrivna innebörden föreslås införas i 57 kap. 22 § IL.

Utredningen anser att avgränsningen mellan tillämpningsområdet för 21 respektive 22 §§ normalt inte bör vålla problem. Vid blandade fång sker enligt delningsprincipen en uppdelning så att vissa andelar anses avyttrade och vissa bortgivna. Överlåtelser som på grund av prissättningen innefattar kapitaltillskott till eget förvärvande företag bör behandlas som avyttringar i sin helhet.

Det kan övervägas om inte rättsföljderna enligt 21 § kan harmoniseras med rättsföljderna enligt 22 §. Utredningen anser att detta kan övervägas vid en samlade översyn av reglerna för mottagna andelar vid andelsbyten.

10. De föreslagna kringgåendebestämmelserna är omfattande. De gäller dock tillämpningen av en särskild reglering och speciella situationer och torde därför inte aktualiseras särskilt ofta. Mer speciella konstruktioner kan komma att prövas enligt skatteflyktslagen.

Utformningen av tjänstebelopsregler för särskilt kvalificerade andelar

1. Utredningens överväganden innebär följande förslag till kvantitativa regler – dvs. regler som anger storleken på utdelning eller kapitalvinst som skall tas upp i inkomstslaget tjänst - för särskilt kvalificerade mottagna andelar.

2. Vid den partiella fissionen beräknas ett *tjänstebelopp för utdelning* enligt förslaget till en ny bestämmelse i 57 kap. 19 §. Beloppet skall utgöra tak för beskattningen framdeles av utdelning i inkomstslaget tjänst. Tjänstebeloppet skall vara lika med värdet av utdelningen i form av mottagna andelar, vilket är det värde som används enligt 48 kap. 28 § IL, minskat med till mottagna andelar fördelat sparad utdelningsutrymme enligt 17 §. Om inte sistnämnda reduktion görs skulle ett utnyttjande av fördelat sparad utdelnings-

utrymme endast temporärt men inte på sikt minska tjänstebeskattningen av utdelning på mottagna andelar.

3. De särskilda reglerna syftar till att *utdelning på mottagna andelar* skall tas upp som inkomst av tjänst till ett belopp lika med tjänstebeloppet.

För utdelning som erhålls på mottagna andelar beräknas lättnadsbelopp och gränsbelopp enligt vanliga regler. Om de mottagna andelarna är kvalificerade enligt vanliga regler – 57 kap. 4 § och 6 § första stycket IL – och så förblir, aktualiseras inte användning av reglerna för särskilt kvalificerade andelar. Om mottagna andelar är kvalificerade enbart enligt den särskilda regeln i 57 kap. 6 b § tillämpas begränsning till tjänstebeloppet. Det innebär att utdelning tas upp som inkomst av tjänst beräknat enligt vanliga regler i 57 kap. intill dess sammanlagt för innehavsåren ett belopp lika med tjänstebeloppet tagits upp som inkomst av tjänst.

4. *Avyttring* av andelar i överlåtande företag torde många gånger vara ett reellt alternativ till att genomföra en partiell fission. Genom olika transaktioner torde likartade resultat som vid en partiell fission kunna uppnås och beskattningen bör då inte skilja sig mellan alternativen.

Utredningen föreslår därför att i 57 kap. 19 § andra stycket införs en bestämmelse om beräkning av ett *tjänstebelopp för avyttring*, som innebär en begränsning av efterföljande beskattning till i princip ett belopp som skulle tagits upp som inkomst av tjänst vid en alternativ avyttring. Beräkning av kapitalvinsten och dess uppdelning på inkomst av kapital respektive tjänst görs enligt vanliga bestämmelser vid en tänkt avyttring av mottagna andelar vid fissionstidpunkten. Det enligt 17 § fördelade sparade utdelningsutrymmet bör få beaktas i en sådan beräkning, varför detta anges särskilt. Som ersättningsbelopp används i beräkningen samma värde – i princip marknadsvärdet vid den partiella fissionen – för mottagna andelar som används vid fördelning enligt 48 kap. 28 § IL.

Vid en verklig avyttring i framtiden utgör tjänstebeloppet för avyttring ett tak för hur stor del av kapitalvinsten som skall tas upp som inkomst av tjänst. Sammantaget skall dock inte mer tas upp som inkomst av tjänst än tjänstebeloppet för utdelning.

Tjänstebeloppet för avyttring torde ofta bli väsentligt lägre än tjänstebeloppet för utdelning. Härigenom föreligger ett incitament till avyttring av mottagna andelar. I princip gäller detta även för

vanliga kvalificerade andelar, men de artificiella reglerna för tjänstebelopp förstärker effekten. I promemorian från 3:12-utredningen – Edin, Hansson och Lodin – föreslås att den del av kapitalvinsten som skall hänföras till tjänsteinkomst skall öka, vilket skulle minska det här beskrivna problemet.

3.3.5 Underskott hos övertagande företag

Utredningens förslag: Underskott hos det övertagande företaget och hos företag till vilket det övertagande företaget kan med avdragsrätt lämna koncernbidrag avseende det beskattningsår då den partiella fissionen genomförs får utnyttjas först det sjätte beskattningsåret efter det beskattningsår då den partiella fissionen genomförs.

Om koncernbidrag kan lämnas med avdragsrätt mellan det överlåtande och det övertagande företaget under det beskattningsår då den partiella fissionen genomförs och koncernbidragsspärr enligt 40 kap. 18 § IL inte föreligger får underskotten utnyttjas oberoende av den partiella fissionen.

Motsvarande bestämmelser införs även vid en verksamhetsavyttring.

Villkoren i 23 kap. 27-28 §§ IL om att förvärvaren i vissa fall inte får ha underskott har som grundläggande syfte att förhindra att resultatutjämnning mellan två företag sker i större utsträckning än vad reglerna om öppna koncernbidrag tillåter. Villkoren kan kringgås vid en partiell fission eftersom latent vinster i de överlåtna tillgångarna kan realiseras hos det övertagande företaget och kvittas mot underskott hos detta företag eller mot underskott i företag som det övertagande företaget med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till.

Vid fusion och fission finns bestämmelser i 37 kap. 24 och 25 §§ IL som har motsvarande syfte som i 23 kap. IL. Tekniken är annorlunda än i 23 kap. 27-28 §§ IL. Det uppställs inget krav, för undantag från omedelbar beskattning, på att övertagande företag inte får ha underskott. I stället fälls underskott hos det övertagande företaget och får utnyttjas först efter en viss tid. Det övertagande företaget skall först det sjätte beskattningsåret efter det beskattningsår då fusionen eller fissionen genomfördes dra av

egna underskott, om inte bestämmelsen i 37 kap. 25 § IL är tillämplig.

Vid verksamhetsavyttringar finns inga motsvarande regler. Underskott hos det övertagande företaget fallas inte och det finns inget villkor om att underskott inte får finnas. Således kan latent vinst i de avyttrade tillgångarna realiseras hos det övertagande företaget och kvittas mot underskott hos detta företag.

Det grundläggande syfte som villkoren i 23 kap. 27-28 §§ IL har, skyddas således inte vid verksamhetsavyttring men vid fusion. Något klagande uttalande i förarbetena om vad som ligger till grund för skillnaden har utredningen inte funnit.

Utredningen anser att de villkor som uppställs i 23 kap. 27-28 §§ IL inte bör kunna kringgås genom en partiell fission eller en verksamhetsavyttring, varför bestämmelser om fällning av underskott bör införas. Vid utformningen av de villkor som skall medföra att underskottet fallas har vägledning hämtats från 23 kap. 27-28 §§ IL. Utredningen konstaterar att den föreslagna utformningen skiljer sig något från vad som gäller vid fusion (se 37 kap. 24 och 25 §§ IL). Utredningen avser att i nästa etapp se över även dessa regler.

Föreslagna bestämmelser tas in i 38 kap. 17 § IL och i 38 a kap. 16 § IL.

3.3.6 Andra associationsformer än aktieföretag är överlåtande och övertagande företag

Den genomgång som utredningen hittills gjort utgår från att överlåtande och övertagande företag är svenska aktieföretag. Skäl att införa några speciella bestämmelser när andra associationsformer som omfattas av fusionsdirektivet deltar i en partiell fission har utredningen inte funnit behov av, utom beträffande s.k. transparenta företag som behandlas i kapitel 7. Övriga associationsformer, t.ex. svensk ekonomisk förening, svenskt ömsesidigt försäkringsföretag, svensk sparbank och utländska associationsformer, har således tagits med i uppräkningslistan i 38 a kap. 6 § IL av de associationsformer som kan kvalificera som företag i bestämmelserna om partiella fissioner.

En speciell bestämmelse som berör ekonomiska föreningar behandlas i avsnitt 4.3.3.

3.3.7 Konkurrens mellan olika uppskavsregler

Utredningens förslag: En lagvalsregel införs i 42 kap. 16 § IL för den situation att en omstrukturering skulle anses uppfylla förutsättningarna för såväl en partiell fission som för en lex ASEA-transaktion.

1. Undantag från omedelbar beskattning kan ges enligt flera regelsystem. Det finns anledning att beröra hur reglerna om partiella fissioner förhåller sig till några av dessa system. Dessa är reglerna om underprisöverlåtelse i 23 kap. IL, skattefria utdelningar på näringsbetingade andelar i 24 kap. IL, fusioner och fissioner i 37 kap. IL, verksamhetsavyttringar i 38 kap. IL, lex ASEA i 42 kap. 16 § och andelsbyten i 48 a och 49 kap. IL.

2. För att en partiell fission skall anses föreligga fordras att den ersättning som det övertagande företaget lämnar skall vara marknadsmässig. Någon konkurrens med reglerna om *underprisöverlåtelse* kan därför inte uppstå.

3. Den utdelning som anses föreligga vid en partiell fission kan vara skattefri även enligt reglerna om *skattefria utdelningar på näringsbetingade andelar* i 24 kap. IL. Båda regelsystemen leder till samma rättsföljd, dvs. att utdelningen inte beskattas. Om reglerna för partiella fissioner skall tillämpas eller ej har dock betydelse dels för hur beskattningen skall ske i det överlåtande och övertagande företaget och dels hur anskaffningsvärden respektive omkostnadsbelopp skall beräknas.

Vid en partiell fission uppkommer ingen skatteeffekt i det överlåtande företaget och de överlåtna tillgångarna behandlas som en följd av detta på ett speciellt sätt i det övertagande företaget, allt enligt föreslagna bestämmelser i 38 a kap. IL. Om utdelningen inte skall behandlas enligt regelsystemet för partiella fissioner kommer beskattningen i det överlåtande företaget att ske enligt allmänna bestämmelser. Bland annat kan utdelningen resultera i uttagsbeskattning, alldeles oavsett om utdelningen är skattefri eller ej (mottagaren kan ha ett underskott). Vidare skall vid en partiell fission anskaffningsvärden respektive omkostnadsbelopp avseende de ursprungliga andelarna fördelas på dessa och på de mottagna andelarna. I denna del finns ingen speciell reglering vid skattefria

utdelningar på näringsbetingade andelar utan det följer av allmänna bestämmelser att någon sådan fördelning inte skall ske.

Om parterna väljer att strukturera transaktionen på så sätt att alla förutsättningar för en partiell fission föreligger skall enligt utredningens uppfattning bestämmelserna om partiella fissioner tillämpas. Motivet till detta är dels att de avtal som måste ingås för att en partiell fission skall föreligga är så speciella att en sådan transaktion inte kan ske av förbiseende och dels p.g.a. att transaktionen kan involvera ett stort antal delägare, varför det är lämpligt att skattekonsekvenserna av transaktionen står klart för alla såväl de skattskyldiga som för skatteförvaltningen. Beskattningen i överlåtande och övertagande företag kan inte heller göras beroende av hur delägarna behandlas.

Med hänsyn till att bestämmelserna om partiella fissioner reglerar skattekonsekvenserna av transaktionen i alla dess delar medan reglerna om skattefria utdelningar på näringsbetingade andelar endast reglerar själva skattefriheten för utdelningen är det utredningens bedömning att bestämmelserna om partiella fissioner skall tillämpas i sin helhet när transaktionen uppfyller definitionen på en partiell fission i 38 a kap. IL. Detta innebär bl.a. att anskaffningsvärden respektive omkostnadsbelopp avseende de ursprungliga andelarna skall fördelas på dessa och på de mottagna andelarna. Detta är naturligt och en konsekvens av att parterna väljer att strukturera transaktionen som en partiell fission.

Utredningen anser därför att det inte är nödvändigt att föreslå en bestämmelse om regelval.

Om man skulle vilja uppnå andra konsekvenser vore det även svårt att konstruera en sådan bestämmelse eftersom det inte föreligger en konkurrens mellan två fullständiga och explicita regelsystem, såsom är fallet med lex ASEA, se nedan i punkt 6. Utredningen bedömer även att det sällan kommer att uppstå negativa konsekvenser av att anskaffningsutgiften för mottagna andelar beräknas enligt 48 kap. 28 § IL istället för enligt allmänna regler, se bl.a. RÅ 2004 ref. 93.

4. Vid en *fusion* och vid en *fission* upplöses det överlåtande företaget i samband med transaktionen, vilket inte sker vid en partiell fission. Någon konkurrens mellan reglerna kan därför inte uppstå.

5. Vid en *verksamhetsavyttring* lämnas inte någon ersättning till ägarna i det säljande företaget, varför någon konkurrens mellan reglerna inte kan uppstå.

6. Utmärkande för en partiell fission är att det är det övertagande företaget som lämnar andelar i sig själv direkt till delägarna i det överlåtande företaget. Enligt definitionen i fusionsdirektivet skall värdepapper utfärdas till delägarna i det överlåtande bolaget och eventuell kontant betalning skall tillföras ägarna i det överlåtande bolaget direkt. Definitionen i fusionsdirektivet beskriver vad som faktiskt skall ske för att en partiell fission skall anses föreligga. Utredningens förslag till definition av en partiell fission innehåller samma moment, dvs. att det övertagande företaget skall lämna ersättningen i form av andelar i sig själv och eventuella pengar direkt till delägarna i det överlåtande företaget. En annan sak är hur detta faktiska beteende skall bedömas skatterättsligt. Utredningens bedömning är, som tidigare framgått, att en partiell fission skatterättsligt skall behandlas på samma sätt som om överlåtande bolag erhåller vederlaget i form av andelar och eventuella pengar som sedan delas ut till dess andelsägare. Detta synsätt föreslås även komma till uttryck i lagbestämmelser i IL.

Vid bedömning av om en transaktion utgör en partiell fission eller en utdelning enligt *lex ASEA* (42 kap. 16 § m.fl. i IL) är det det faktiska beteendet som skall ligga till grund för klassificeringen. En *lex ASEA*-transaktion kan gå till på så sätt att ett moderbolag lämnar en verksamhetsgren som apportegendom till ett dotterbolag vid en nyemission, varefter andelarna i dotterbolaget lämnas som utdelning till delägarna i moderbolaget. Transaktionen är mycket lik en partiell fission. Skillnaden är att vid *lex ASEA*-transaktionen erhåller delägarna inte andelarna i dotterbolaget från dotterbolaget utan från moderbolaget. När avtalen är sådana att det inte redan vid avyttringen av verksamhetsgrenen avtalas att ersättningen skall direkt erläggas till delägarna i moderbolaget i form av andelarna i dotterbolaget, skall transaktionen inte bedömas som en partiell fission.

Vid annan avtalsinnebörd kan å andra sidan inte uteslutas att transaktionen anses uppfylla förutsättningarna för såväl en partiell fission som en *lex ASEA*-transaktion. Det kan således eventuellt bli svårt att klart särskilja vilken typ av transaktion det är fråga om. Utredningens bedömning är att bestämmelserna om partiell fission alltid skall tillämpas när förutsättningarna härför föreligger. För att undanröja osäkerhet för de fall en konkurrens mellan regelsystemen skulle anses föreligga föreslår utredningen att en lagvalsregel införs i 42 kap. 16 § IL.

I utredningen har frågan väckts om lex ASEA-regleringen och regleringen om partiella fissioner skulle kunna harmoniseras. Utredningen har dock p.g.a. tidsbrist inte kunnat utreda denna fråga närmare.

7. Vid en partiell fission kan det finnas andelar i den verksamhetsgren som överlåts. Såvitt avser dessa andelar skulle ett andelsbyte kunna föreligga om alla förutsättningar härför är för handen. Så är emellertid inte fallet eftersom ersättningen vid ett *andelsbyte* skall lämnas till ägaren av den avyttrade andelen, dvs. det överlåtande företaget i detta fall. Vid en partiell fission lämnas dock ersättning till ägarna av ägaren av den avyttrade andelen, dvs. till ägarna av det överlåtande företaget. Någon konkurrens mellan regelverken kan därför inte uppstå.

4 Svenska ekonomiska föreningar

4.1 Ändringar i fusionsdirektivet

Svenska ekonomiska föreningar har tagits upp i den förteckning över associationsformer som omfattas av fusionsdirektivet. Detta innebär att om svenska ekonomiska föreningar deltar som överlåtande eller övertagande bolag vid en fusion, fission, partiell fission eller vid en överföring av tillgångar skall, om alla förutsättningar i övrigt är uppfyllda, direktivets krav på undantag från omedelbar beskattning för de inblandade bolagen och dess delägare gälla. Detta gäller även om en sådan förening deltar som förvärvande bolag eller är förvärvat bolag vid ett utbyte av aktier eller andelar.

Redan i utredningens ursprungliga direktiv (Dir. 2002:28) anges att det är önskvärt att ekonomiska föreningar omfattas av regler för omstrukturering och beskattning i samma omfattning som aktiebolag och att utredaren därför skall överväga och lämna förslag om bestämmelser som medger att en ekonomisk förening kan delta i ett andelsbyte i egenskap av köpare. Denna fråga behandlas i avsnitt 4.3 nedan.

4.2 Gällande rätt

4.2.1 Allmänt

1. Enligt reglerna i 37 och 38 kap. IL beträffande fusioner, fissioner och verksamhetsavyttringar kvalificerar svenska ekonomiska föreningar som överlåtare och förvärvare i dessa transaktioner och erhåller därmed, om övriga förutsättningar är för

handen, de skattefördelar som dessa regler ger. Fusionsdirektivets krav i dessa delar är därför uppfyllda.

2. Enligt reglerna i 48 a och 49 kap. IL om andelsbyten kvalificerar en svensk ekonomisk förening inte som köpande företag vid ett andelsbyte. Dessa regler måste därför, efter ändringarna i fusionsdirektivet, ses över.

Ett utländskt bolag kan dock vara köpande företag, varför en del utländska ekonomiska föreningar om de kvalificerar som utländska bolag omfattas av reglerna. Vidare omfattas utländska ekonomiska föreningar om de finns med i bilaga 37.1 och uppfyller övriga villkor för att vara köpande företag.

3. Under avsnitt 4.3, överväganden och förslag, skall övervägas vad som skatterättsligt bör krävas för att svenska ekonomiska föreningar skall kunna vara förvärvare vid ett andelsbyte respektive en partiell fission. Vidare skall övervägas hur gällande reglering beträffande beskattningen av delägarna vid fusioner mellan ekonomiska föreningar stämmer med fusionsdirektivets krav.

Innan dessa överväganden görs, lämnas en allmän redogörelse för i detta sammanhang relevanta associationsrättsliga och skatterättsliga bestämmelser.

4.2.2 Associationsrättsliga regler

Allmänt

1. Lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar (EFL) bygger av tradition på den kooperativa självfinansieringsprincipen. Denna princip innebär att föreningen bygger upp sitt kapital genom medlemsinsatser och konsolidering av det löpande överskottet. Medlemsinsatserna kan tillföras föreningen genom direkta tillskott från medlemmarna eller överförs dit genom en insatsemission. Medlemsinsatsen är obligatorisk. Varje medlem måste delta i föreningen med en sådan insats. Det är tillåtet med stadgebestämmelser som innebär olika insatsskyldighet för olika medlemmar och det är tillåtet att i stadgarna ange att insatsen skall fullgöras med sakegendom. Med fullgörandet av en medlemsinsats följer en andelsrätt (andel) som är en ekonomisk rätt för medlemmen gentemot föreningen (se Anders Mallmén, Lagen om

ekonomiska föreningar, En kommentar, 2002, s. 92, i det följande Mallmén).

En insatsemission innebär att fritt eget kapital överförs till medlemsinsatserna och omvandlas härigenom till bundet eget kapital.

Utöver att kapital kan tillföras föreningen genom medlemsinsatser får kapital tillskjutas genom förlagsinsatser och sådana insatser får tillskjutas även av andra än medlemmar. Denna möjlighet, som infördes år 1984 (prop. 1983/84:84), innebar en avvikelse från den dittillsvarande principen att föreningens behov av eget kapital i rörelsen skulle tillgodoses genom medlemsinsatser och fonderade överskott, se Mallmén s. 167.

2. En medlems rättigheter gentemot föreningen brukar delas upp i *förvaltningsbefogenheter* och direkta ekonomiska rättigheter. Med förvaltningsbefogenheter avses bl.a. rätten att delta i föreningens förvaltning, inklusive rätten att rösta, och utöva kontroll över denna. Förvaltningsbefogenheten är knuten till medlemskapet och därmed inte överlåtbar. Medlemskapet kan inte överlåtas, varken genom köp eller gåva eller överföras genom familjerättsliga fång.

För medlemmens *direkta ekonomiska rättigheter* talas det normalt om andelsrätt eller andel, se Mallmén, s. 118. Eftersom det sedan 1985 är möjligt för icke-medlemmar att tillskjuta kapital genom förlagsinsatser är det befogat att skilja på en medlems andel och en förlagsandel.

I stadgarna kan föreskrivas att en medlem utöver insatsskyldigheten får delta med flera medlemsinsatser som ger rätt till flera *medlemsandelar*. Sker detta kan medlemmen överlåta en eller flera av andelarna och behålla återstoden. Detta medför inte att medlemskapet upphör, se Mallmén s. 133. Den som genom överlåtelse har förvärvat en medlems andel skall ansöka om inträde i föreningen inom sex månader. Ansöker han inte om inträde eller avslås hans ansökan, skall överlåtaren därmed anses ha sagt upp sig till utträde. Förvärvaren har i sådant fall den rätt som tillkommer en avgående medlem enligt 4 kap. 1 § EFL, se 3 kap. 3 § EFL. Enligt 4 kap. 1 § EFL har medlemmen rätt att få ut sina inbetalda eller genom insatsemission tillgodoförda medlemsinsatser och på denne belöpande del av beslutad vinstutdelning.

3. Som sagts kan kapital även tillskjutas genom förlagsinsatser. Regleringen av detta finns i 5 kap. EFL. De rättigheter som är förenade med förlagsinsatserna kallas för *förlagsandelar*, se 5 kap.

2 § EFL. För varje förlagsinsats skall föreningen utfärda förlagsandelsbevis, se 5 kap. 4 § EFL. Reglerna om skuldebrev gäller i tillämpliga delar för förlagsandelsbevisen, se 5 kap 5 § EFL. Tillskjutet belopp ingår i föreningens bundna egna kapital men intar i realiteten en mellanställning mellan inbetald medlemsinsats och lånat kapital, se Mallmén s. 167. Förlagsandelen ger inte rätt till ränta, utan rätt till utdelning. Vid föreningens upplösning har innehavare av förlagsandelar rätt till betalning framför innehavare av medlemsandelarna men efter alla borgenärer. Förlagsandelsinnehavaren är ej borgenär. Förlagsandelen ger inte rösträtt på stämman, men visst inflytande ändå, bl.a. rätt att klandra beslut av föreningsstämman (7 kap. 17 § EFL) och rätt att begära att särskild granskare utses (8 kap. 17 § EFL). Rätt att få förlagsinsatsen inlöst föreligger tidigast efter fem år från tillskottet, se 5 kap. 7 § EFL.

4. Enligt EFL måste man således skilja på en medlems andel och en förlagsandel. Medlemmens andel ger bl.a. rätt att få ut medlemsinsatsen vid utträde ur föreningen, se 4 kap. 1 § EFL. Förlagsandelen ger bl.a. rätt att få ut förlagsinsatsen vid inlösen av andelen, se 5 kap. 7 § EFL.

Ordet "andel" i en ekonomisk förening omfattar enligt Mallmén, s. 90, i regel både medlemsinsatser och förlagsinsatser. Om begreppet andel i en ekonomisk förening enligt IL omfattar båda dessa sorters andelar behandlas i avsnittet om skatterättsliga bestämmelser.

Kan en ekonomisk förening vid förvärv av tillgångar lämna vederlag i form av andelar i föreningen

Av redogörelsen ovan framgår att två olika typer av insatser förekommer i en ekonomisk förening, dels medlemsinsatser och dels förlagsinsatser. Dessa insatser får göras i form av sakegendom. Vid ett andelsbyte kan således de avyttrade andelarna lämnas som insats till föreningen och som vederlag för de avyttrade andelarna erhålls antingen förlagsandelar (förlagsinsats) eller medlemsandelar (medlemsinsats). För att insatsen skall accepteras som medlemsinsats krävs därutöver att den som lämnar insatsen antas som medlem. Av redogörelsen ovan framgår att det i stadgarna kan föreskrivas att medlem får delta med flera medlemsinsatser som ger rätt till flera medlemsandelar. Det är således möjligt att individualisera de andelar som lämnas som vederlag vid ett andelsbyte.

4.2.3 Skatterättsliga regler

Allmänt

En svensk ekonomisk förening utgör ett särskilt skattesubjekt. Skattereglerna är i stort sett desamma som för aktiebolag. All inkomst beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet, och föreningen är obegränsat skattskyldig.

Vinst hos svenska ekonomiska föreningar skall *i princip dubbelbeskattas*. För kooperativa föreningar finns dock sådana lättnader i skattelagstiftningen att de i *realiteten* kan sägas vara *enkelbeskattade*. Enkelbeskattningen åstadkoms genom att föreningen har avdragsrätt för utdelningen samtidigt som utdelningen beskattas hos mottagaren. En hel del undantag härifrån finns. Principen är att avdragsrätt endast föreligger i de fall utdelningen beskattas hos mottagaren. En närmare genomgång av hur denna princip upprätthålls beträffande olika typer av utdelning lämnas längre ned.

Olika typer av ekonomiska föreningar

Kooperativ förening

I 39 kap. 21 § IL stadgas:

”Med kooperativ förening avses en ekonomisk förening som är öppen på det sätt som anges i 3 kap. 1 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar och som tillämpar lika rösträtt. Om en ekonomisk förening bedriver försäljning till personer som inte uppfyller kraven för inträde i föreningen, skall föreningen för att anses som öppen ge dem samma rätt till återbäring på köpta varor som medlemmarna får.

Kooperativa föreningars centralorganisationer anses som öppna även om de beviljar inträde bara för sådana lokala föreningar som uppfyller centralorganisationens krav på stadgar, skötsel och soliditet och även om bara ett enda företag inom varje område antas som medlem. När det gäller kravet på lika rösträtt anses centralorganisationer som kooperativa även om rösträtten utövas i förhållande till föreningarnas medlemsantal.”

För kooperativa föreningar gäller speciella regler beträffande avdrag för utdelning.

Medlemsfrämjande förening

I 39 kap. 21 a § IL stadgas:

”Med medlemsfrämjande förening avses en kooperativ förening som uppfyller kraven i 1 kap. 1 § tredje stycket lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar.”

En medlemsfrämjande förening är således också en kooperativ förening. Utmärkande för en sådan är att den inte driver den ekonomiska verksamheten själv utan äger andelar i andra ekonomiska föreningar som driver den ekonomiska verksamheten.

Även för dessa gäller speciella regler beträffande avdrag för utdelning.

Privatbostadsföretag

En svensk ekonomisk förening kan vara ett privatbostadsföretag enligt 2 kap. 17 § IL. Ett sådant företag beskattas enligt särskilda regler.

Övriga ekonomiska föreningar

Några avvikande regler, jämfört med de som gäller för aktiebolag, som här är av intresse finns inte.

Olika typer av utdelning och hur de behandlas hos föreningen respektive mottagaren

S.k. kooperativ utdelning

1. Utdelning som en kooperativ förening lämnar av vinsten i den kooperativa verksamheten i form av rabatt eller pristillägg i förhållande till gjorda köp eller försäljningar (*s.k. kooperativ utdelning*) skall enligt 39 kap. 22 § 1 st. IL *dras av*. I andra stycket finns en begränsning för hur högt avdraget i vissa fall får vara. I andra stycket stadgas:

”Om föreningen har medlemmar som får sådan utdelning som enligt 42 kap. 14 § inte skall tas upp hos dem och det inte är fråga om bara enstaka sådana medlemmar, får utdelningen dras av med högst ett belopp som motsvarar 80 procent av statslåneräntan vid utgången av november andra året före taxeringsåret multiplicerat med summan av medlemmarnas omsättning med föreningen. Vid

beräkningen av medlemmarnas omsättning med föreningen medräknas även medlemmarna i en medlemsfrämjande förening som har andelar i den utdelande föreningen.”

2. I 42 kap. 14 § IL stadgas:

”Utdelning från ett aktiebolag eller en ekonomisk förening i förhållande till inköp eller försäljningar eller efter liknande grunder (återbäring) skall inte tas upp till den del den innebär att den skattskyldiges levnadskostnader minskar.”

Denna bestämmelse gäller bara i inkomstslaget kapital (24 kap. 2 § IL hänvisar inte till 42 kap 14 § IL). I inkomstslaget kapital skall således kooperativ utdelning inte tas upp till beskattning.

3. I inkomstslaget näringsverksamhet är kooperativ utdelning alltid skattepliktig. I de fall köp och försäljningar från/till den ekonomiska föreningen gjorts i näringsverksamheten är en kooperativ utdelning snarast att se som en prisjustering, vilken skall påverka resultatet.

Utdelning räknas, oavsett om den är kooperativ eller ej, för juridiska personer alltid till inkomstslaget näringsverksamhet, se 13 kap. 2 § IL, vilket innebär att vanliga regler gäller. Även om andelen i den kooperativa föreningen utgör en näringsbetingad andel hos mottagaren omfattas utdelning på andelen inte av reglerna i 24 kap. 13-22 §§ IL om skattefria utdelningar, om utdelningen utgått i form av rabatt eller pristillägg som den utdelande föreningen skall dra av enligt 39 kap. 22 § IL. I sådant fall anses utdelningen nämligen enligt 24 kap. 12 § första stycket 1 inte som utdelning vid tillämpningen av reglerna om skattefria utdelningar i 24 kap. 13 – 22 §§.

För enskilda näringsidkare räknas kooperativ utdelning alltid till inkomstslaget näringsverksamhet, se 13 kap. 9 § IL jfr med 13 kap. 7 § IL.

Utdelningar från en kooperativ förening som lämnas i förhållande till medlemsinsatser och förlagsinsatser

1. I en ekonomisk förening kan det finnas medlemsinsatser och förlagsinsatser. Utdelning som lämnas i förhållande till dessa två typer av insatser behandlas något olika.

2. Utdelning på förlagsinsatser.

Enligt 39 kap. 23 § skall utdelning som en kooperativ förening lämnar på förlagsinsatser dras av. En medlemsfrämjande förening får dock bara dra av utdelning om föreningen har ett stort antal medlemmar och bara till den del föreningen för samma beskattningsår själv tagit emot utdelning på insatser. Enligt andra stycket i denna paragraf skall om en ekonomisk förening är centralorganisation för kooperativa föreningar, utdelningen på förlagsinsatser dras av även om centralorganisationen inte är kooperativ enligt 21 §.

Beskattning av mottagaren av denna utdelning sker enligt vanliga regler. Även om andelen i den kooperativa föreningen utgör en näringsbetingad andel hos mottagaren omfattas utdelning på andelen inte av reglerna i 24 kap. 13-22 §§ IL om skattefria utdelningar, se nedan.

3. Utdelning på medlemsinsatser.

Huvudprincipen i 39 kap. 23 § är att avdrag skall ges även för utdelning på medlemsinsatser. I 39 kap. 23 § andra meningen stadgas dock att avdrag inte skall ske till den del utdelningen enligt 24 kap. 17 § inte skall tas upp av mottagaren. Vidare i tredje meningen att "Om den del som inte skall tas upp av mottagaren uppgår till högst tio procent av utdelningen, skall dock hela utdelningen dras av". En medlemsfrämjande förening får dock bara dra av utdelning om föreningen har ett stort antal medlemmar och bara till den del föreningen för samma beskattningsår själv tagit emot utdelning på insatser.

Beskattning av mottagaren av denna utdelning sker enligt vanliga regler.

4. Skattefri utdelning på näringsbetingade andelar.

Reglerna om skattefri utdelning i 24 kap. 12-22 §§ är uppbyggda på olika sätt beträffande utdelning på medlemsinsatser och förlagsinsatser. Utdelning från en kooperativ förening på *förlagsinsatser* anses inte som utdelning enligt dessa regler, se 12 §. Detta korresponderar med att avdrag alltid ges för en sådan utdelning, se 39 kap. 23 § IL, om det inte är en medlemsfrämjande förening som delar ut. Både avdrag och skattefrihet kan således inte uppnås.

Beträffande utdelning från en kooperativ förening på *medlemsinsatser* är systemet annorlunda. Utdelning på näringsbetingad andel kan vara skattefri enligt 24 kap. 17 §. I 39 kap. 23 § andra meningen stadgas därför att avdrag inte skall ske

till den del utdelningen enligt 24 kap. 17 § inte skall tas upp av mottagaren. I tredje meningen finns ett undantag härifrån. I princip kan således inte både avdrag och skattefrihet uppnås här heller.

Utdelning från en ekonomisk förening som inte anses som en kooperativ förening

Bestämmelserna i 39 kap. 21-24 a §§ IL gäller, med undantag av 23 § andra stycket, endast utdelning från kooperativ förening. Detta innebär att avdrag aldrig kan ges för utdelning från andra ekonomiska föreningar. Dessa är således föremål för dubbelbeskattning på samma sätt som gäller för aktiebolag. Privatbostadsföretag beskattas enligt speciella regler.

Principer beträffande utdelning från kooperativ förening

1. Det system för avdrag för utdelning som en kooperativ förening ger är i princip uppbyggt så att inte såväl avdrag för föreningen som skattefrihet för mottagaren skall uppkomma (se även prop. 1983/84:84, s. 177 - 178).

2. Beträffande kooperativ utdelning, finns ett undantag från denna princip. Utdelningen blir skattefri samtidigt som avdrag erhålls för utdelningen i de fall utdelningen anses vara en inbesparing av levnadskostnader, vilket anses vara fallet när den skall tas upp i inkomstslaget kapital (beträffande enskild näringsidkare har särskilda regler införts för att säkerställa att utdelningen tas upp i näringsverksamheten och därmed blir beskattad). Principavvikelsen är dock skenbar. Anledningen härtill är att utdelningen egentligen bara är en justering av priserna. Priserna hade redan från början kunnat vara lägre (vid medlems inköp från föreningen) eller högre (vid föreningens köp från medlem). Då hade återbäring inte behövts ges ut. Priserna har inte heller påverkat mottagarens inkomstbeskattning. För näringsidkare är rabatter och pristillägg däremot justeringar av poster som tidigare påverkat rörelsens resultat och skall därför tas upp i näringsverksamheten.

Omfattar begreppet andel i en ekonomisk förening i IL såväl medlemsandelar som förlagsandelar

1. I prop. 1983/84:84 om kooperationens kapitalförsörjning, m.m., som låg till grund för införandet av såväl de associationsrättsliga reglerna om förlagsinsatser som reglerna om avdrag för utdelning som lämnas i förhållande till förlagsinsatser diskuterades begreppet andel i en ekonomisk förening.

2. Lagrådet uttalade följande (s. 211).

”En annan fråga av allmän räckvidd och närmast av terminologisk art gäller begreppet andel i ekonomisk förening. För närvarande medför detta begrepp inga tolkningssvårigheter, eftersom fråga är enbart om andel på grund av medlemskap. Genom förslaget tillskapas en ny sorts andel, nämligen förlagsandel. Förslaget innebär att även sådan andel på sina håll inbegrips i begreppet andel i ekonomisk förening. I vissa sammanhang kan dock begreppet inte betyda mer än en andel på grund av medlemskap. Begreppet kommer därmed att användas i kommunalskattelagen i två betydelser, vilket är ägnat att skapa tolkningsproblem inte bara i kommunalskattelagen utan också i annan skattelagstiftning där begreppet förekommer.

...

Såvitt angår kommunalskattelagen synes man kunna nöja sig med att låta begreppet andel i ekonomisk förening omfatta såväl förlagsandel som medlemsandel, när det inte står klart att enbart den senare avses. Men alldeles tillfredsställande är det inte.”

3. I allmänmotiveringen uttalades följande (s. 183).

”Med anledning av *lagrådets* uttalande angående begreppet andel i ekonomisk förening vill jag anföra följande. I likhet med lagrådet kan jag konstatera att begreppet andel i ekonomisk förening i fortsättningen kommer att användas i skattelagstiftningen som beteckning på såväl medlemsandel som förlagsandel. Som lagrådet framhållit kommer begreppet dock i vissa fall att ta sikte på endast medlemsandel. Enligt min mening torde emellertid denna användning av begreppet andel i ekonomisk förening inte ge upphov till något missförstånd.”

4. *Slutsatsen* av uttalandena i förarbetena är att begreppet andel i en ekonomisk förening avser såväl förlagsandel som medlemsandel om

det inte av bestämmelsen eller sammanhanget i övrigt framgår att bara medlemsandel avses.

4.3 Överväganden och förslag

4.3.1 Andelsbyten med en ekonomisk förening som köpande företag

Utredningens förslag: En ekonomisk förening skall kunna uppträda som köpare vid ett andelsbyte och det vederlag som skall lämnas kan utgöras av såväl en medlemsandel som en förlagsandel.

1. Enligt gällande regler kan undantag från omedelbar beskattning erhållas när andelar avyttras till ett företag mot ersättning i form av andelar i det köpande företaget (andelsbyte). Undantag kan medges enligt två regelsystem, 48 a kap. och 49 kap. IL.

Båda systemen har det gemensamt att en ekonomisk förening inte kvalificerar som köpande företag. 1992 års företagsskattutredning konstaterade att principiellt sett bör även en ekonomisk förening kunna vara köpare (SOU 1998:1 s. 193). Utredningen ansåg dock att detta krävde särskilda överväganden och rekommenderade därför att frågan skulle utredas i annan ordning.

2. I utredningens direktiv anges att det är önskvärt att ekonomiska föreningar omfattas av regler för omstrukturering och beskattning i samma omfattning som aktiebolag och att utredaren därför skall överväga och lämna förslag om bestämmelser som medger att en ekonomisk förening kan delta i ett andelsbyte i egenskap av köpare.

3. Fusionsdirektivet kräver att förvärvaren vid ett andelsbyte kan lämna vederlag i form av andelar som representerar kapitalet i förvärvaren (så även vid t.ex. en partiell fission). När en ekonomisk förening är förvärvare måste den således kunna lämna sådant vederlag. Även om sådant vederlag inte kan lämnas har Sverige möjlighet att avvika från direktivet om det är till det bättre för företagen. Sverige kan därför ha ett lägre krav på det vederlag som skall lämnas.

4. Enligt utredningens bedömning bör ett vanligt skuldebrev inte accepteras som vederlag. I fusionsdirektivets krav på att andelarna

skall representera kapitalet i företaget ligger enligt utredningens bedömning att ett visst mått av inflytande skall erhållas. De transaktionstyper direktivet reglerar är alla en typ av omstruktureringar där ett fortsatt inflytande är naturligt. Utan sådant inflytande är det knappast fråga om en omstrukturering, utan mer fråga om en vanlig avyttring. Vanliga skuldebrev kan därför knappast utgöra ett sådant vederlag som fusionsdirektivet kräver.

5. En medlem i en ekonomisk förening har en andel i föreningen. Andelsinnehavet består av en individualiserad del av medlemsinsatserna och medlemmen har dessutom en rätt att rösta på föreningsstämman. Om en *medlemsandel* lämnas som vederlag (vederlaget består egentligen bara av andelens ekonomiska rättigheter, medlemskapet och därmed rösträtten kan inte överlåtas och kan därför inte heller anses som vederlag) uppfylls fusionsdirektivets krav på vederlagets beskaffenhet.

Frågan är dock hur man skall bedöma det fallet att en person inte får bli medlem eller inte vill, jfr 3 kap. 3 § EFL. Bör det krävas medlemskap för att vederlaget skall accepteras? Om principen om att inflytande skall erhållas skall upprätthållas bör ett sådant krav uppställas. Frågan är dock mer av teoretisk art än praktisk. I och med att en medlemsinsats accepteras av en ekonomisk förening måste detta i praktiken rimligen innebära att även medlemskap uppkommer.

6. En annan typ av andel är som sagts en *förlagsandel*. Förlagsandelar är en typ av vederlag som en ekonomisk förening kan lämna. Förlagsandelar erhålls av den som tillskjuter förlagsinsatser. Det är fråga om särskilda kapitalinsatser som räknas till föreningens bundna egna kapital men som intar en mellanställning mellan medlemskapital och lånat kapital. Det är av vikt att utröna om förlagsandelar uppfyller kravet i fusionsdirektivet på att vederlag skall representera kapitalet i föreningen. Om så är fallet kräver fusionsdirektivet att detta vederlag accepteras. I annat fall har Sverige ett val.

Eftersom förlagsandelen, vilket närmare redogjorts för ovan, inte ger rösträtt på stämman men ändå ett visst inflytande är det osäkert om de kan anses representera kapitalet i föreningen på det sätt som är avsikten i fusionsdirektivet.

7. På grund av att de ekonomiska föreningarna alltmer har behov av att dra till sig kapital och att de skall kunna konkurrera och agera på lika villkor på samma marknad som aktiebolagen är det angeläget att även dessa kan uppträda som köpare vid ett andelsbyte. Det finns därför enligt utredningens uppfattning skäl att inte ställa alltför höga krav på det vederlag som skall lämnas. Huruvida avyttraren av andelarna erhåller ett betydande inflytande eller ej behövs, enligt utredningens bedömning, inte beaktas så länge detta inte öppnar möjligheter till önskad skatteplanering.

Att en svensk ekonomisk förening kan uppträda som förvärvare vid ett andelsbyte respektive vid en partiell fission och vad det kan föra med sig i form av ökade möjligheter till önskad skatteplanering görs en genomgång av i avsnittet 4.3.3, om partiella fissioner med en ekonomisk förening. Även betydelsen av att förlagsandelar kan lämnas som vederlag berörs. Av det avsnittet framgår att utredningen gör den bedömningen att möjligheterna till önskad skatteplanering inte på ett beaktansvärt sätt ökar om ekonomiska föreningar kan uppträda som förvärvare vid en partiell fission och om förlagsandelar kan lämnas som vederlag. Denna bedömning gäller även vid ett andelsbyte.

8. *Utredningen föreslår* därför att en ekonomisk förening skall kunna uppträda som köpare vid ett andelsbyte och att det vederlag som skall lämnas kan utgöras av såväl en medlemsandel som en förlagsandel.

9. Tidigare har konstaterats att *begreppet andel i en ekonomisk förening* avser såväl förlagsandel som medlemsandel om det inte av bestämmelsen och sammanhanget i övrigt klart framgår att bara medlemsandel avses.

I 48 a kap. och 49 kap. IL talas om

- att en säljare skall avyttra ”en andel (den avyttrade andelen) i ett företag (det avyttrade företaget) till ett annat företag (det köpande företaget)”,
- att ersättning skall lämnas i form av ”andelar i det köpande företaget (mottagna andelar)”, och
- att det avyttrade företaget skall vara en sådan person... eller ”en svensk ekonomisk förening”.

Visserligen kvalificerar inte en svensk ekonomisk förening som köpande företag enligt dessa regler i dag, men andelar i en ekonomisk förening kan avyttras vid ett andelsbyte och de skattefördelar som reglerna ger kan tillämpas på en sådan avyttring.

Frågan är då om förlagsandelar omfattas av denna reglering. Eftersom det inte av bestämmelserna kan uteslutas att förlagsandelar omfattas och det enligt associationsrättsliga bestämmelser går att såväl avyttra dessa som att använda dessa som vederlag vid ett andelsbyte är det utredningens slutsats att förlagsandelar omfattas av dessa bestämmelser. Därmed räcker det att lägga till svensk ekonomisk förening i uppräknningen av vilka associationsformer som kan kvalificera som köpande företag för att såväl medlemsandelar som förlagsandelar skall omfattas av regleringen. Utredningen föreslår att så sker. Förslaget föranleder ändringar i 48 a kap. 6 och 7 §§ IL och i 49 kap. 9 och 11 §§ IL.

Det bör påpekas att förlagsandel utgör en delägar rätt enligt 48 kap. 2 § IL eftersom där talas om andel i en ekonomisk förening i endast allmänna ordalag. Förlagsandelar kan räknas som tillgångar i näringsverksamheten enligt 13 kap. 7 § andra stycket IL eftersom där endast i allmänna ordalag talas om andelar i kooperativa föreningar.

4.3.2 Nuvarande reglering vid fusioner och fissioner med ekonomiska föreningar samt vissa därtill hörande frågor vid andelsbyten m.m.

Utredningens förslag: Normalt vid fusioner tillämpas bestämmelserna i 48 a och 49 kap. IL om framskjuten beskattning vid andelsbyten respektive uppskovsgrundande andelsbyten beträffande beskattningen av ägarna till andelarna i det överlåtande företaget p.g.a. den avyttring som anses ske av dessa andelar. När det överlåtande företaget är en svensk ekonomisk förening gäller såvitt avser beskattningen av ägarna dock andra bestämmelser. Dessa specialbestämmelser bör avskaffas och beskattningen bör i stället ske enligt det regelsystem som finns i 48 a och i 49 kap. IL.

Det görs även tillägg i 49 kap. IL så att uppskov tveklöst även kan ges beträffande en fysisk persons avyttring av en sådan andel i en kooperativ förening som enligt 13 kap. 7 § IL räknas som tillgång i näringsverksamheten.

1. Svenska ekonomiska föreningar och motsvarande utländska föreningar anses som företag vid tillämpning av 37 kap. IL om fusioner och fissioner. Detta innebär att dessa kan vara såväl överlåtande som övertagande företag vid en fusion eller en fission.

2. Ägarna i det överlåtande företaget vid en fusion eller fission anses ha avyttrat andelarna i det överlåtande företaget (44 kap. 8 § IL) och utan några undantagsregler medför en sådan avyttring beskattning. Av 44 kap. 8 § tredje stycket andra meningen framgår dock att avyttring inte anses föreligga beträffande andelar i en överlåtande ekonomisk förening vid sådana fusioner som avses i 42 kap. 21 § IL. För sådana fusioner finns en specialreglering, vilken skall redogöras för i punkt 3 nedan.

Normalt vid fusioner tillämpas bestämmelserna i 48 a och 49 kap. IL om framskjuten beskattning vid andelsbyten respektive uppskovsgrundande andelsbyten beträffande beskattningen av ägarna till andelarna i det överlåtande företaget p.g.a. den avyttring som anses ske av dessa andelar. Om förutsättningarna i dessa kapitel är för handen kommer andelsägarna i det överlåtande företaget vid en fusion att undgå omedelbar beskattning. Om förutsättningarna brister och det inte finns något annat undantag från beskattning kommer omedelbar beskattning att ske. Enligt dessa regler kan dock inte en svensk ekonomisk förening i dag vara köpande företag, varför reglerna inte är tillämpliga i de fall en svensk ekonomisk förening är övertagande företag vid en fusion eller en fission. Utredningen föreslår dock, som ovan framgår, att en svensk ekonomisk förening skall kunna vara köpande företag vid ett andelsbyte och det finns därför anledning att se över reglerna om beskattning av delägarna vid en fusion eller en fission.

3. *Fusion enligt 12 kap. 1 och 3 §§ EFL* innebär att det är en svensk ekonomisk förening som är övertagande företag och andelsbytesreglerna är därför inte tillämpliga. Detta gäller även vid fusion enligt 10 kap. 1 och 2 §§ lagen (1995:1570) om medlemsbanker. Även det överlåtande företaget är en svensk ekonomisk förening.

För andelsägare i en svensk ekonomisk förening som är överlåtande företag vid en fusion finns en annan reglering än regleringen om andelsbyten. I 42 kap. 21 § stadgas att "Vid sådana fusioner som avses i 12 kap. 1 och 3 §§ lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar och i 10 kap. 1 och 2 §§ lagen (1995:1570) om medlemsbanker skall andelarna i den övertagande föreningen som skiftas ut till medlemmen inte behandlas som utdelning." Bestämmelsen är ett undantag från 19 § i samma kapitel som stadgar att: "Vad som, utöver inbetald insats, skiftas ut till en medlem i en svensk ekonomisk förening i samband med att föreningen upplöses behandlas som utdelning, om det inte framgår

något annat av 20 eller 21 §”. Frågan är vad stadgandet i 21 § innebär. Bygger bestämmelsen på synsättet att andelarna i den övertagande föreningen lämnas till den överlåtande föreningen för att sedan skiftas ut vid den överlåtande föreningens upplösning? Om det är så och utskiftningen inte är en utdelning, vad är det då? Är det vederlag vid avyttringen av andelarna i överlåtande förening? Det kan det inte vara eftersom det finns ett uttryckligt undantag i 44 kap. 8 § tredje stycket andra meningen om att avyttring inte föreligger vid dessa fusioner. Dessutom finns regleringen i 48 kap. 10 § som stadgar:

”Efter en sådan fusion som avses i 42 kap. 21 § anses som anskaffningsutgift för andelen i den övertagande föreningen det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelen i den överlåtande föreningen hade avyttrats vid tidpunkten för utskiftningen.”

Andelarna i den överlåtande föreningen anses således inte ha avyttrats och någon utdelning p.g.a. att andelar i övertagande förening erhållits anses inte heller föreligga. Andelsägarna i den överlåtande föreningen beskattas således inte. I stället finns kontinuitetsbestämmelsen i 48 kap. 10 §, som innebär att beskattning i stället sker senare, t.ex. när andelarna i den övertagande föreningen avyttras.

Slutsatsen är att dessa *fusioner*, i vilka ekonomiska föreningar är övertagande förening, inte medför någon omedelbar beskattning av delägarna i den överlåtande föreningen såvitt avser de andelar i övertagande förening som delägarna erhåller. Utskiftning av annan egendom, inklusive kontanter, skall däremot enligt 42 kap. 21 § andra stycket behandlas som utdelning. Vidare undgår den överlåtande föreningen beskattning om förutsättningarna i 37 kap. 11 är för handen. Därmed är direktivets krav beträffande såväl delägarnivån som företagsnivån uppfyllda beträffande dessa fusioner.

4. Beträffande *fissioner* där de övertagande företagen är svenska ekonomiska föreningar uppfyller reglerna, efter ändringarna i direktivet, dock inte direktivets krav såvitt avser delägarnivån. Genom utredningens förslag om att svenska ekonomiska föreningar skall kunna kvalificera som köpande företag enligt 48 a och 49 kap. 11 vid ett andelsbyte och att dessa bestämmelser, såvitt avser delägarnivån, även är tillämpliga vid en fission (se 4 § i respektive kapitel) kommer direktivets krav att uppfyllas.

5. Eftersom utredningen föreslår att en svensk ekonomisk förening skall kvalificera som köpande företag enligt 48 a och 49 kap. IL finns skäl att överväga om inte specialregleringen vid fusioner kan tas bort.

Om bestämmelsen i 44 kap. 8 § tredje stycket andra meningen tas bort kommer andelarna i den överlåtande föreningen att anses vara avyttrade vid en fusion. Denna avyttring behandlas då enligt reglerna i 48 a och 49 kap. på samma sätt som gäller vid andra fusioner och vid fissioner. Utredningen ser inga skäl till att behålla specialregleringen för fusioner. Tvärtom är det en fördel att reglerna så långt möjligt är enhetliga. *Utredningen föreslår* därför att specialregleringen vid fusioner enligt 12 kap. 1 och 3 §§ EFL och enligt 10 kap. 1 och 2 §§ lagen (1995:1570) om medlemsbanker avskaffas och att dessa i stället behandlas enligt de regler som gäller vid övriga fusioner.

Detta förslag innebär att bestämmelserna i 37 kap. 2 § första strecksatsen IL, 42 kap. 21 § IL, 44 kap. 8 § tredje stycket andra meningen IL, och 48 kap. 10 § IL upphävs. Vidare att 24 kap. 2 § femte strecksatsen IL och 42 kap. 19 § första stycket IL ändras och att ett nytt stycke införs i 42 kap. 19 § IL.

6. Utredningen föreslår även tillägg i ett antal paragrafer i 49 kap. IL så att uppskov tveklöst även kan ges beträffande en fysisk persons avyttring av en sådan andel i en kooperativ förening som enligt 13 kap. 7 § IL räknas som tillgång i näringsverksamheten. Se vidare författningskommentaren till 49 kap. 1 § IL.

4.3.3 Partiella fissioner med en ekonomisk förening

Utredningens förslag: Utdelning vid en partiell fission som inte skall tas upp hos mottagaren får aldrig dras av.

I övrigt behövs inga speciella bestämmelser p.g.a. att ekonomiska föreningar deltar vid en partiell fission, varför de bestämmelser som utredningen föreslår i kapitel 3, om partiella fissioner, bör tillämpas även beträffande ekonomiska föreningar.

1. Det är av vikt att utröna om möjligheterna till önskad skatteplanering ökar om svenska ekonomiska föreningar kan uppträda som förvärvare vid en partiell fission och vilka motåtgärder som i så fall behövs. Vidare om möjligheten att lämna förlagsandelar som vederlag ökar dessa eventuella möjligheter. Här

görs motsvarande analys även beträffande andelsbyten, som i övrigt behandlats tidigare i detta kapitel.

2. Antag att en ekonomisk förening som vederlag för en verksamhetsgren (partiell fission) eller för andelar (andelsbyte) lämnar medlemsandelar eller förlagsandelar eller en kombination av dessa. Vad innebär det då att det överlåtande företaget (partiell fission) respektive det förvärvade företaget (andelsbyte), t.ex. ett aktiebolag, beskattas på annat sätt än det övertagande/köpande företaget, en kooperativ förening eller annan ekonomisk förening?

3. Exempel 1

Ett aktiebolag överlåter genom en *partiell fission* en verksamhetsgren till en kooperativ förening mot vederlag i form av förlagsandelar till ägarna i aktiebolaget.

Om de obeskattade värdena hade realiserats i aktiebolaget och delats ut hade vinsten blivit föremål för dubbelbeskattning. Nu realiseras värden i stället i den kooperativa föreningen. Vinsten reduceras genom ett avdrag för utdelning och beskattning sker hos ägarna. Om ägarna innehar andelarna i inkomstslaget kapital blir vinsten endast enkelbeskattad. Mer vanligt är att andelen räknas som tillgång i den fysiska personens näringsverksamhet enligt bestämmelsen i 13 kap. 7 § IL. Utredningens bedömning är att även förlagsandelar omfattas av denna bestämmelse. Låt vara att näringsbetingningen torde vara svagare vid innehav av förlagsandelar utan medlemskap jämfört med andelsinnehav som är förknippat med medlemskap. När andelen räknas som tillgång i näringsverksamheten enligt 13 kap. 7 § IL blir utdelning och kapitalvinst föremål för full progressiv beskattning, vilket är jämförbart med dubbelbeskattning. Även om ägarna är aktiebolag blir vinsten föremål för dubbelbeskattning, eftersom reglerna i 24 kap. IL om skattefria utdelningar inte tillämpas beträffande utdelning på förlagsandelar, se 24 kap. 12 § IL. Så är det i princip även beträffande utdelning på medlemsinsatser.

Slutsatsen är således att det endast är när ägarna i det överlåtande bolaget är fysiska personer och då mottagna förlagsandelar i den övertagande föreningen blir tillgångar i inkomstslaget kapital som den partiella fissionen kan innebära att beskattningen typiskt sett blir lindrigare efter den partiella fissionen än före.

Utredningen bedömer dock att detta fall har liten praktisk betydelse. Därutöver skall anmärkas att samma resultat kan uppnås

genom en underprisöverlåtelse. I reglerna om underprisöverlåtelser i 23 kap. IL finns inga villkor som tar sikte på att förvärvande företag är en kooperativ förening. Utredningens bedömning är därför att detta fall inte bör föranleda några specialregler.

4. Exempel 2

Tre fysiska personer avyttrar genom ett *andelsbyte* sina andelar i ett aktiebolag till en kooperativ förening som de är ensamma delägare i mot vederlag i form av förlagsandelar.

De obeskattade värdena i aktiebolaget kan realiseras i aktiebolaget, lämnas som koncernbidrag och dras av i föreningen. Beskattningsresultatet blir detsamma som i exempel 1, dvs. det är endast om förlagsandelarna utgör tillgångar i inkomstslaget kapital hos de fysiska personerna som dubbelbeskattning byts ut mot enkelbeskattning. Det kan anmärkas att samma resultat kan uppnås om de fysiska personerna överlåter andelarna i aktiebolaget till den kooperativa föreningen till ett pris motsvarande omkostnadsbeloppet på andelarna, jfr 53 kap. IL. Dessutom måste de krav som ställs för att föreningen skall anses vara kooperativ, krav på öppenhet och deltagande, vara uppfyllda, annars är utdelningen inte avdragsgill. Utredningen bedömer att möjligheten för en kooperativ förening att delta som köpare vid ett andelsbyte inte väsentligt ökar risken för transaktioner som är primärt skattemotiverade.

Slutsats: Utredningens bedömning är således att inte heller detta fall bör föranleda några specialregler.

5. Utredningens samlade bedömning är att skatteplaneringsmöjligheterna inte på ett beaktansvärt sätt utökas om kooperativa föreningar får uppträda som köpande företag vid en partiell fission respektive vid ett andelsbyte. Denna bedömning gäller även om förlagsandelar får lämnas som vederlag. Någon specialreglering på grund härav behövs därför inte enligt utredningens bedömning.

6. I ett annat hänseende behövs dock specialregler. Av genomgången hittills har det framkommit att principen för beskattning av ekonomiska föreningar är att utdelning inte skall kunna dras av i de fall mottagaren inte beskattas för utdelningen. Det finns skäl att upprätthålla denna princip även vid utdelning p.g.a. en partiell fission. Huruvida utdelningen enligt allmänna regler hos mottagaren beskattas eller inte saknar betydelse vid utformningen

av reglerna om partiella fissioner. Dessa regler kommer att innebära att utdelningen i form av andelar alltid är skattefri om den uppkommer p.g.a. en partiell fission. Att utdelningen dessutom enligt någon annan regel är skattefri har ingen betydelse. Det centrala är att avdrag inte bör ges för en utdelning samtidigt som den är skattefri hos mottagaren.

Det kan övervägas huruvida undantag från en sådan princip skall göras i viss mån beträffande kooperativ utdelning, p.g.a. att när utdelningen bara är en inbesparing av levnadskostnader det inte finns anledning att vägra avdrag i högre utsträckning än vad som framgår av begränsningen i 39 kap. 22 § andra stycket II. Om redan allmänna regler ger till resultat att avdrag ges samtidigt som utdelningen inte tas upp till beskattning, kan nämligen detta förhållande tillåtas bestå. Något undantag vid sådan utdelning bör dock enligt utredningens bedömning inte skapas eftersom en utdelning p.g.a. en partiell fission knappast kan ses som kooperativ utdelning (det är inte rabatt eller pristillägg). Därmed kan ett stadgande om att utdelning i form av andelar i det övertagande företaget vid en partiell fission aldrig får dras av införas. Utredningen föreslår att ett sådant stadgande införs i en ny 23 a § i 39 kap. II.

7. Någon speciell reglering i övrigt – utöver den som föreslås i kapitel 3 om partiella fissioner – p.g.a. att ekonomiska föreningar deltar vid en partiell fission är inte behövlig enligt utredningens bedömning.

5 Europabolag

Utredningens förslag: Associationsformen europabolag infogas i bilaga 37.1 till IL.
--

5.1 Ändringar i fusionsdirektivet

Den nya associationsformen europabolag har tagits upp i den förteckning över associationsformer som omfattas av fusionsdirektivet. Detta innebär att om europabolag deltar som överlåtande eller övertagande bolag vid en fusion, fission, partiell fission eller vid en överföring av tillgångar skall, om alla förutsättningar i övrigt är uppfyllda, direktivets krav på undantag från omedelbar beskattning för de inblandade bolagen och dess delägare gälla. Detsamma gäller om ett sådant bolag deltar som förvärvande bolag eller är förvärvat bolag vid ett utbyte av aktier eller andelar.

Vidare har bestämmelser vid flyttning av ett europabolags registrerade säte från en medlemsstat till en annan medlemsstat tagits in i direktivet.

I detta avsnitt behandlas endast de förändringar som föranleds av att europabolagen tagits med bland de associationsformer som omfattas av direktivet. Flyttning av registrerat säte behandlas under avsnitt 9.

5.2 Gällande rätt

5.2.1 Associationsrätt

Allmänt

1. En av EU:s grundpelare är upprättandet av en gemensam inre marknad. På denna marknad skall individer och företag kunna handla, byta tjänster, arbeta, investera och producera under lika konkurrensförhållanden. Som ett led i genomförandet av den inre marknaden har ett EG-rättsligt regelverk utvecklats på bolagsrättens område. Syftet med EG:s bolagsrätt kan sägas vara att underlätta bolagens verksamhet och samarbete på den gemensamma marknaden genom att skapa likvärdiga rättsliga förutsättningar för bolag verksamma i olika EU-länder. Som ett led i detta har rådets förordning (EG) nr 2157/2001 av den 8 oktober 2001 om stadga för europabolag beslutats. Förordningen trädde i kraft den 8 oktober 2004. En EG-förordning är bindande i sin helhet och direkt tillämplig i varje medlemsstat (artikel 249 i EG-fördraget).

Ett europabolag är en europeisk associationsform för gränsöverskridande samverkan i aktiebolagsform. Förordningen om europabolag innehåller bestämmelser om bl.a. hur ett europabolag skall bildas och hur det skall vara organiserat. På flera punkter överlåter förordningen den närmare regleringen till medlemsstaterna. Sådan kompletterande reglering finns i lagen (2004:575) om europabolag (proposition 2003/04:112), som trädde i kraft den 8 oktober 2004. Lagen innehåller bestämmelser som kompletterar EG-förordningen i frågor där denna delegerar normgivningsrätten till medlemsstaterna eller där det annars har bedömts lämpligt att införa svenska regler vid sidan av förordningens regler. Det som regleras i lagen har inte ha någon omedelbar betydelse för de frågor som här är aktuella att ta ställning till, varför någon redogörelse för lagens bestämmelser inte lämnas här.

Av de inledande artiklarna i förordningen framgår att europabolagen måste uppfylla vissa grundläggande aktiebolagsrättsliga krav. Ett europabolag skall vara en juridisk person med ett aktiekapital fördelat på aktier. Varje aktieägare är bara ekonomiskt ansvarig för den del av kapitalet som denna tecknat. Europabolagets aktiekapital skall vara uttryckt i euro och uppgå till minst 120 000 euro. I övrigt tillämpas nationella regler om aktiekapital, aktiekapitalets bibehållande, ändringar av det samt om

aktier, obligationer och andra jämförbara värdepapper. Det innebär bl.a. att aktiebolagslagens regler om emission kommer att gälla för europabolagen.

Bolagets säte och huvudkontor skall finnas i en och samma medlemsstat (artikel 7). Ett europabolag skall kunna flytta sitt säte till en annan medlemsstat utan att bolaget behöver avvecklas i den första medlemsstaten och bildas på nytt i den andra (artikel 8). Ett europabolag kännetecknas av att dess firma skall innehålla beteckningen "SE" (artikel 11).

Ett europabolag kan bildas på fem olika sätt. Det är bara juridiska personer som kan vara stiftare inte fysiska personer. Ett europabolag kan bildas genom att publika aktiebolag hemmahörande i minst två medlemsstater *fusioneras* till ett europabolag (artikel 2.1). En annan möjlighet är att två eller flera privata eller publika aktiebolag tillsammans bildar ett *holdingbolag* i form av ett europabolag (artikel 2.2). En förutsättning för den typen av bildande är att minst två av bolagen omfattas av olika medlemsstaters lagstiftning eller att de sedan minst två år har ett dotterbolag eller en filial i en annan medlemsstat. Ytterligare en möjlighet är att två eller flera bolag skapar ett *dotterbolag* i form av ett europabolag (artikel 2.3). Även i detta fall krävs att minst två av bolagen omfattas av olika medlemsstaters lagstiftning eller att de sedan minst två år har dotterbolag eller filial i en annan medlemsstat. Vid tillämpning av artikel 2.1, 2.2 och 2.3 skall ett europabolag anses som ett publikt aktiebolag (artikel 3), varför även europabolag kan vara stiftare. Det är också möjligt att *ombilda* ett nationellt publikt aktiebolag till ett europabolag, under förutsättning att bolaget sedan minst två år har ett dotterbolag som omfattas av lagstiftningen i en annan medlemsstat (artikel 2.4). Denna ombildning innebär varken att aktiebolaget avvecklas eller att en ny juridisk person skapas (artikel 37 punkt 2). Slutligen är det möjligt för ett *europabolag att självt bilda ett eller flera dotterbolag* i form av europabolag (artikel 3.2).

När ett europabolag har bildats, skall det registreras i den medlemsstat där det har sitt säte (artikel 12). Det är registreringen som avgör bolagets nationalitet (jfr artikel 8 punkten 10 som stadgar att flyttningen av bolagets säte skall bli gällande den dag då bolaget registreras i den nya staten). Registreringen skall offentliggöras bl.a. i Europeiska gemenskapernas officiella tidning.

Ett europabolag kan också ombildas till ett nationellt publikt aktiebolag (artikel 66). Ombildningen innebär varken att det förra avvecklas eller att en ny juridisk person skapas.

Om det saknas regler i förordningen och nationella kompletterande regler för europabolag skall samma regler tillämpas på ett europabolag som de regler som tillämpas på publika aktiebolag i den medlemsstat där bolaget har sitt säte. Det sagda innebär att ett europabolag kommer att falla under en blandning av EG-rättsliga och nationella bestämmelser. De rättsliga förutsättningarna kommer alltså att skilja sig åt mellan europabolag hemmahörande i olika medlemsstater. Det kan därför – något tillspetsat – sägas att det inte kommer att finnas en europabolagsform utan lika många europabolagsformer som det finns medlemsstater. Samtidigt står det klart att europabolagsformen erbjuder vissa möjligheter som en nationell bolagsform inte gör. Som exempel kan nämnas möjligheten för aktiebolag i olika medlemsstater att genom fusion bilda ett europabolag och möjligheten att flytta ett europabolags registrerade säte över nationsgränserna.

Närmare om bildande genom fusion

1. Som tidigare nämnts kan ett europabolag bildas genom att publika aktiebolag (och även europabolag genom stadgandet i artikel 3) hemmahörande i minst två medlemsstater fusioneras till ett europabolag (artikel 2.1). Enligt artikel 17 punkt 2 kan fusionen genomföras enligt förfarandet för fusion genom förvärv i artikel 3.1 i direktiv 78/855/EEG (EG:s tredje bolagsrättsliga direktiv), eller enligt förfarandet för fusion genom bildande av ett nytt bolag i artikel 4.1 i samma direktiv.

I artikel 3.1 i direktivet anges följande:

”I detta direktiv avses med ’fusion genom förvärv’ ett sådant förfarande varigenom ett eller flera bolag (överlåtande bolag) upplöses utan likvidation och i samband därmed överför samtliga sina tillgångar och skulder till ett annat bolag (övertagande bolag), mot vederlag till aktieägarna i det eller de överlåtande bolagen i form av aktier i det övertagande bolaget och i förekommande fall kontant ersättning som inte får överstiga tio procent av dessa aktiers nominella värde eller, i avsaknad av sådant värde, det bokförda parivärdet.”

I artikel 4.1 i direktivet anges följande:

”I detta direktiv avses med ’fusion genom bildande av ett nytt bolag’ ett sådant förfarande varigenom flera bolag (överlåtande bolag) upplöses utan likvidation och i samband därmed överför

samtliga sina tillgångar och skulder till ett bolag som de bildar, mot vederlag till aktieägarna i de överlåtande bolagen i form av aktier i det nya bolaget och i förekommande fall kontant ersättning som inte får överstiga tio procent av dessa aktiers nominella värde eller, i avsaknad av sådant värde, det bokförda parivärdet.”

2. Fusion kan således ske antingen genom att ett eller flera bolag går upp i ett annat (absorption) eller genom att två eller flera bolag förenas genom att bilda ett nytt bolag (kombination). Att fusion genom absorption även omfattar det fallet att det övertagande bolaget äger alla aktier i det överlåtande bolaget framgår av artikel 31. Definitionerna av fusioner genom absorption och kombination i direktiv 78/855/EEG överensstämmer i allt väsentligt med motsvarande definitioner i fusionsdirektivet.

I artikel 17 anges även att i fallet med fusion genom förvärv (absorption) skall det övertagande bolaget anta bolagsformen europabolag samtidigt med fusionen. I fallet med fusion genom bildande av ett nytt bolag (kombination) skall europabolaget vara det nybildade bolaget.

3. Enligt artikel 27 i förordningen skall fusionen och det samtidiga bildandet av ett europabolag träda i kraft vid det datum då europabolaget registreras i enlighet med artikel 12.

Enligt artikel 29 punkt 1 i förordningen, som gäller fusion genom absorption, skall följande rättsverkningar inträda samtidigt:

- a) Varje överlåtande bolags samtliga tillgångar och skulder överförs till det övertagande bolaget.
- b) Aktieägarna i det överlåtande bolaget blir aktieägare i det övertagande bolaget.
- c) Det överlåtande bolaget upphör att existera.
- d) Det övertagande bolaget antar den juridiska formen SE-bolag.

Enligt punkt 2 i samma artikel, som gäller fusion genom kombination, skall följande rättsverkningar inträda samtidigt:

- a) De fusionerande bolagens samtliga tillgångar och skulder överförs till SE-bolaget.
- b) Aktieägarna i de fusionerande bolagen blir aktieägare i SE-bolaget.
- c) De fusionerande bolagen upphör att existera.

4. Förordningen innehåller i övrigt bl.a. bestämmelser om det fusionsförslag som skall upprättas inför fusionen och den revisors- och myndighetskontroll som skall utövas i samband med fusionen.

I de frågor som inte regleras i förordningen skall varje bolag som deltar i bildandet vara underställt de nationella lagar om fusion av publika aktiebolag som gäller i den stat där bolaget hör hemma (artikel 18).

5.2.2 Bokföringsskyldighet

1. Redovisningen skall ske med tillämpning av nationella regler. Förordningen om europabolag innehåller därför inte några detaljerade regler om hur redovisningen i ett europabolag skall se ut. I artikel 61 finns i stället en allmän hänvisning till de regler som gäller för publika aktiebolag om upprättande och offentliggörande av årsredovisning samt, i förekommande fall, koncernredovisning. Eftersom medlemsstaternas lagstiftning på detta område i stor utsträckning redan är harmoniserad genom olika direktiv innebär detta i praktiken att likartade redovisningsregler kommer att gälla för europabolag med säte i olika länder, se prop. 2003/04:112, s. 47.

5.2.3 Skatterätt

Beskattningen av europabolagen regleras inte i förordningen om europabolag. EG-lagstiftning på inkomstbeskattningens område som speciellt avser europabolag finns inte heller.

Enligt en ändring i 2 kap. 4 § IL som trädde i kraft den 8 oktober 2004 (SFS 2004:494, prop. 2003/04:134) skall europabolag räknas som aktiebolag. Härigenom är IL:s bestämmelser som avser aktiebolag tillämpliga på såväl europabolag med säte i Sverige (dessa skall registreras i Sverige) som europabolag som har säte i en annan stat. Bestämmelser som uttryckligen bara avser svenska aktiebolag är däremot bara tillämpliga på europabolag med registrerat säte i Sverige. Härav följer även att delägare i europabolag, vid inkomstbeskattningen behandlas som delägare i aktiebolag.

Ett europabolag med registrerat säte i Sverige är obegränsat skattskyldigt i Sverige. Ett europabolag med registrerat säte i en annan stat är en utländsk juridisk person som är begränsat skattskyldig i Sverige. Ett europabolag kan flytta sitt registrerade säte från Sverige till en annan stat utan att behöva upplösas och nybildas i den andra staten. Bolaget kommer genom flytten av registrerat säte att bli en utländsk juridisk person i inkomstskattelagens mening och därigenom att vara begränsat

skattskyldigt i Sverige, se prop. 2003/04:134, s. 17. I detta sammanhang finns det anledning att erinra om att europabolag med registrerat säte i en annan stat kommer att omfattas av bestämmelserna i lagen (1992:160) om utländska filialer m.m. (filiallagen) om bl.a. bokföring och registrering om bolaget driver eller avser att driva verksamhet i Sverige.

I sammanhanget kan nämnas att en ombildning av ett europabolag till ett nationellt publikt aktiebolag varken innebär att det förra bolaget avvecklas eller att en ny juridisk person skapas (artikel 66.2 i förordningen). Någon avyttring av andelar i europabolaget föreligger därför inte i inkomstskattelagens mening, jfr 44 kap. 3–10 §§ IL och prop. 2003/04:134, s. 19. Även i det fallet att ett nationellt publikt aktiebolag ombildas till ett europabolag (artikel 2.4 i förordningen) gäller att ombildningen inte får innebära att bolaget avvecklas eller att en ny juridisk person skapas (artikel 37.2 i förordningen). Inte heller i denna situation föreligger någon avyttring av andelarna i det ombildande bolaget i den mening som avses i inkomstskattelagen, jfr prop. 2003/04:134, s. 20. Ett europabolag kan flytta sitt registrerade säte från en medlemsstat till en annan utan att behöva upplösas i förstnämnda staten och nybildas i den andra staten. Inte heller i denna situation föreligger någon avyttring av andelarna i europabolaget i den mening som avses i inkomstskattelagen.

I det fall att ett europabolag flyttar sitt registrerade säte till Sverige från en annan stat kommer tillgångar som på detta sätt förs in i svensk beskattningsjurisdiktion att få anskaffningsvärden respektive anskaffningsutgifter bestämda enligt reglerna om beskattningsinträde i 20 a kap. IL. Enligt ett tillägg i 20 a kap. 1 § IL (prop. 2003/04:134) gäller motsvarande reglering vid fusion och fission.

5.3 Överväganden och förslag

5.3.1 Allmänt

1. I och med att europabolagen räknas som aktiebolag enligt IL kommer de nationella reglerna i 37 kap. (fusioner och fissioner), 38 kap. (verksamhetsavyttringar), 48 a kap. (framskjuten beskattning vid andelsbyten) och i 49 kap. (uppskov med beskattningen vid andelsbyten) IL att bli tillämpliga för europabolagen på samma sätt som för aktiebolagen.

Några associationsrättsliga bestämmelser om gränsöverskridande fissioner finns ännu inte, varken beträffande europabolag eller aktiebolag. Däremot kan europabolag vara såväl överlåtande som övertagande bolag enligt de associationsrättsliga bestämmelser om gränsöverskridande fusioner som finns i förordningen om europabolag. Aktiebolag kan bara vara överlåtande men inte övertagande bolag vid en fusion enligt förordningen om europabolag. I övrigt torde det vara civilrättsligt möjligt att vidta de transaktioner som nämns i direktivet för såväl aktiebolag som för europabolag.

2. Något behov av anpassning eller ändring av 38 kap., 48 a kap. och 49 kap. IL - annat än att den bilaga 37.1 som punkt 3 i 3 §, punkt 3 i 6 § och punkt 3 i 9 § i respektive kapitel hänvisar till skall kompletteras med de nya associationsformerna, däribland europabolagen – ser utredningen inte att det finns.

3. Den nya transaktionsformen partiell fission behandlas i ett eget avsnitt.

4. Beträffande fusioner finns det anledning att överväga om någon anpassning behövs p.g.a. att det numera är möjligt att vidta gränsöverskridande fusioner.³⁸ 37 kap. IL är utformat från antagandet att gränsöverskridande fusioner och fissioner är möjliga att företa. Härigenom kan antas att det inte krävs någon annan anpassning än motsvarande den som nämns i punkt 2 ovan. De överväganden som tidigare gjorts beträffande fissioner bedöms vara tillfyllest särskilt som det ännu inte är möjligt att associationsrättsligt vidta gränsöverskridande fissioner och att europabolagen räknas som aktiebolag. Om någon ytterligare anpassning behövs beträffande fusioner skall diskuteras nedan.

5.3.2 Närmare om fusion

1. Som tidigare nämnts kan ett europabolag bildas genom att publika aktiebolag (och även europabolag genom stadgandet i

³⁸ Än så länge finns det inget EG-direktiv beträffande gränsöverskridande fusioner med vanliga aktiebolag. Ett sådant direktiv, det s.k. 10:e bolagsdirektivet är dock på gång, men något slutligt beslut i ministerrådet har ännu inte fattats. Någon systematisk skillnad - mellan när europabolag respektive vanliga aktiebolag vidtar en gränsöverskridande fusion - som har betydelse för utformningen av inkomstskattereglerna ser dock utredningen inte att det finns.

artikel 3 i förordningen om europabolag) hemmahörande i minst två olika medlemsstater fusioneras till ett europabolag och att detta kan ske antingen genom att ett eller flera av bolagen går upp i ett annat existerande bolag, som då om det inte redan är det blir ett europabolag (absorption) eller genom att två eller flera av bolagen förenas genom att bilda ett nytt europabolag (kombination). Här kan anmärkas att europabolag som har sitt säte i Sverige kan delta i inhemska fusioner enligt samma regelverk som gäller för aktiebolag. Någon anpassning av 37 kap. IL med anledning av sådana inhemska fusioner krävs inte eftersom europabolagen räknas som aktiebolag enligt IL.

2. En fusion genom absorption innebär utöver själva fusionen att ett aktiebolag omvandlas till ett europabolag. De ursprungliga aktieägarna i aktiebolaget kommer i stället för att äga aktier äga andelar i ett europabolag. Omvandlingen innebär inte att aktierna avyttrats, jfr prop. 2003/04:134, s. 19-20. Eftersom europabolagen räknas som aktiebolag enligt IL kan utredningen inte heller se att denna omvandling medför några andra skatterättsliga konsekvenser som behöver åtgärdas.

3. Direktivet skiljer på behandlingen av fast driftställe som finns och blir kvar i det överlåtande bolagets medlemsstat och fast driftställe som finns och blir kvar i en annan medlemsstat än det överlåtande bolagets medlemsstat. För att direktivets skydd mot omedelbar beskattning skall gälla krävs att tillgångarna i det fasta driftstället inte förs över till ett fast driftställe i en annan stat. Regleringen i 37 kap. IL är uppbyggd utifrån detta synsätt och en fusion (och fission) kan delas upp i en kvalificerad del (med undantag från omedelbar beskattning, kontinuitet, etc.) och en icke kvalificerad del (med beskattning på vanligt sätt). Utredningen gör den bedömningen att regleringen i 37 kap. är tillfyllest även nu när det blir möjligt att associationsrättsligt vidta gränsöverskridande fusioner. Utredningen föreslår dock vissa redaktionella ändringar i 37 kap. IL, se avsnitt 10.5. Något behov av anpassning eller ändring av 37 kap. IL i sak - annat än att den bilaga 37.1 som punkt 3 i 9 § hänvisar till skall kompletteras med den nya associationsformen europabolag - ser utredningen därför inte att det finns.

5.3.3 Förslag

Förutom vid de nya transaktionsformerna partiell fission och flyttning av registrerat säte, som behandlas under andra avsnitt, föreslår utredningen inte några andra anpassningsåtgärder än att bilaga 37.1 till IL kompletteras med europabolagen.

6 Europeiska kooperativa föreningar

Utredningens förslag: Associationsformen europeisk kooperativ förening tas med i 37 kap. 9 §, 38 kap. 3 §, 38 a kap. 6 §, 48 a kap. 6 § och i 49 kap. 9 § IL i första punkten i respektive paragraf samt i bilaga 37.1 till IL.

6.1 Ändringar i fusionsdirektivet

Den nya associationsformen europeisk kooperativ förening (SCE-förening) har liksom europabolag tagits upp i den förteckning över associationsformer som omfattas av fusionsdirektivet. Detta innebär att om sådan förening deltar som överlåtande eller övertagande bolag vid en fusion, fission, partiell fission eller vid en överföring av tillgångar skall, om alla förutsättningar i övrigt är uppfyllda, direktivets krav på undantag från omedelbar beskattning för de inblandade bolagen och dess delägare gälla. Detsamma gäller om en sådan förening deltar som förvärvande bolag eller är förvärvat bolag vid ett utbyte av aktier eller andelar.

Vidare har bestämmelser vid flyttning av en SCE-förenings registrerade säte från en medlemsstat till en annan medlemsstat tagits in i direktivet.

I detta avsnitt behandlas endast de förändringar som föranleds av att SCE-föreningarna tagits med bland de associationsformer som omfattas av direktivet. Flyttning av registrerat säte behandlas under avsnitt 9.

6.2 Gällande rätt

6.2.1 Associationsrätt

Allmänt

1. Som tidigare sagts är en av EU:s grundpelare upprättandet av en gemensam inre marknad. På denna marknad skall individer och företag kunna handla, byta tjänster, arbeta, investera och producera under lika konkurrensförhållanden. Som ett led i genomförandet av den inre marknaden är det bl.a. väsentligt att olika slags företag vars affärsverksamhet inte är begränsad enbart till att tillgodose lokala behov skall kunna planera och genomföra omorganisation av sin affärsverksamhet på gemenskapsnivå. En organisationsform är kooperativen som är allmänt erkänd i alla medlemsstater. Som ett led i att underlätta för dessa att utveckla sin gränsöverskridande verksamhet har rådets förordning (EG) nr 1435/2003 av den 22 juli 2003 om stadga för europeiska kooperativa föreningar (SCE-föreningar) beslutats. Förordningen skall tillämpas från och med den 18 augusti 2006.

En europeisk kooperativ förening är en europeisk associationsform för gränsöverskridande samverkan. Förordningen om europeiska kooperativa föreningar innehåller bestämmelser om bl.a. hur en sådan förening skall bildas, hur medlemskap förvärfvas och upphör, samt hur den skall vara organiserad. På flera punkter överlåter förordningen den närmare regleringen till medlemsstaterna. Någon sådan närmare reglering har ännu inte skett i Sverige.

Av de inledande artiklarna i förordningen framgår att en sådan förening måste uppfylla vissa grundläggande krav. Den skall vara en juridisk person med det tecknade kapitalet fördelat på andelar (artikel 1 p 2 och 5). Medlemmarna kan vara både fysiska och juridiska personer (artikel 2). Varje medlem är, om stadgarna vid föreningens bildande inte föreskriver något annat, bara ekonomiskt ansvarig för den del av kapitalet som denna tecknat (artikel 1 p 2). Föreningens tecknade kapital skall uppgå till minst 30 000 euro (artikel 3 p 2). Kapitalet får höjas genom successiva insatser från medlemmarna eller antagande av nya medlemmar, och kan, med vissa förbehåll, sänkas genom full eller delvis återbetalning av insatser (artikel 3 p 5). Andelarna får säljas till var och en som förvärvar medlemskap (artikel 4 p 11).

Föreningens säte och huvudkontor skall finnas i en och samma medlemsstat (artikel 6). Föreningen skall kunna flytta sitt

registrerade säte till en annan medlemsstat utan att föreningen behöver avvecklas i den första medlemsstaten och bildas på nytt i den andra (artikel 7).

En SCE-förening får bildas av såväl fysiska som juridiska personer (artikel 2 p 1 led 1-3). Vidare kan föreningen bildas genom fusion mellan kooperativ som har bildats enligt lagstiftningen i en medlemsstat och som har sitt säte och huvudkontor i gemenskapen om minst två av dem omfattas av lagstiftningen i olika medlemsstater (artikel 2 p 1 led 4). Slutligen är det även möjligt att ombilda ett nationellt kooperativ till en SCE-förening om det sedan minst två år har en driftenhet eller ett dotterföretag som omfattas av lagstiftningen i en annan medlemsstat (artikel 2 p 1 led 5). Denna ombildning innebär varken att det nationella kooperativet avvecklas eller att en ny juridisk person skapas (artikel 35 punkt 1). Om inte annat följer av förordningen skall bildandet av en SCE-förening regleras av den lagstiftning som gäller för kooperativ i den medlemsstat dit föreningen förlägger sitt säte.

När en SCE-förening har bildats, skall den registreras i den medlemsstat där den har sitt säte (artikel 11). Det är registreringen som avgör föreningens nationalitet (jfr artikel 7 punkten 10 som stadgar att flyttningen av föreningens säte skall få verkan den dag då föreningen registreras i den nya staten). Registreringen skall offentliggöras (artiklarna 12-13).

Om det saknas regler i förordningen och nationella kompletterande regler för SCE-föreningar skall samma regler tillämpas på en SCE-förening som de regler som tillämpas på kooperativ i den medlemsstat där SCE-föreningen har sitt registrerade säte. Det sagda innebär att en SCE-förening kommer att falla under en blandning av EG-rättsliga och nationella bestämmelser. De rättsliga förutsättningarna kommer alltså att skilja sig åt mellan SCE-föreningar hemmahörande i olika medlemsstater. Det kan därför – något tillspetsat – sägas att det inte kommer att finnas en SCE-föreningsform utan lika många former som det finns medlemsstater. Samtidigt står det klart att SCE-föreningsformen erbjuder vissa möjligheter som en nationell föreningsform inte gör. Som exempel kan nämnas möjligheten för nationella kooperativ i olika medlemsstater att genom fusion bilda en SCE-förening och möjligheten att flytta en SCE-förenings registrerade säte över nationsgränserna.

Närmare om bildande genom fusion

1. Som tidigare nämnts kan en SCE-förening bildas genom att nationella kooperativ hemmahörande i minst två medlemsstater fusioneras till en SCE-förening (artikel 2 p 1 led 4). Enligt artikel 19 kan fusionen genomföras enligt förfarandet för fusion genom förvärv, varvid det förvärvande kooperativet antar formen SCE-förening, eller enligt förfarandet för fusion genom att en ny juridisk person bildas, varvid den nya juridiska personen antar formen SCE-förening. Till skillnad mot i förordningen om europabolag hänvisas inte till fusion genom förvärv enligt artikel 3.1 i direktiv 78/855/EEG (EG:s tredje bolagsrättsliga direktiv), eller enligt förfarandet för fusion genom bildande av ett nytt bolag enligt artikel 4.1 i samma direktiv.

2. För europabolag kan fusionen som tidigare sagts ske antingen genom att ett eller flera bolag går upp i ett annat (absorption) eller genom att två eller flera bolag förenas genom att bilda ett nytt bolag (kombination). Att fusion genom absorption för europabolag även omfattar det fallet att det övertagande bolaget äger alla aktier i det överlåtande bolaget framgår av artikel 31 i förordningen om europabolag. Definitionerna av fusioner genom absorption och kombination i direktiv 78/855/EEG överensstämmer i allt väsentligt med motsvarande definitioner i fusionsdirektivet.

De rättsverkningar av en fusion som anges i artikel 33 i förordningen om SCE-föreningar är desamma som i förordningen om europabolag. Skillnaden är att de inblandade parterna är medlemmar och kooperativ i stället för aktieägare och aktiebolag. Även fusion genom absorption och kombination enligt förordningen om europeiska kooperativa föreningar överensstämmer således i allt väsentligt med motsvarande definitioner i fusionsdirektivet.

3. En fusion och det samtidiga bildandet av en SCE-förening får verkan den dag då SCE-föreningen registreras (artikel 31).

4. Förordningen innehåller i övrigt bl.a. bestämmelser om villkor för fusionen och den domstols- och myndighetskontroll som skall utövas i samband med fusionen. I de frågor som inte regleras i förordningen skall varje kooperativ som deltar i bildandet regleras av den medlemsstats lagstiftning om fusion av kooperativ av vilken

SCE-föreningen omfattas och, om sådan lagstiftning saknas, av de bestämmelser som enligt den statens lagstiftning tillämpas på intern fusion av publika aktieföretag (artikel 20).

6.2.2 Skatterätt

Beskattningen av SCE-föreningar regleras inte i förordningen om SCE-föreningar. EG-lagstiftning på inkomstbeskattningens område som speciellt avser SCE-föreningar finns inte heller.

Beträffande europaföretag har dessa inordnats i inkomstskattelagen på så sätt att de räknas som aktieföretag. Något förslag beträffande hur SCE-föreningarna skall inordnas i inkomstskattelagen har ännu inte lagts fram.

Så mycket kan ändå sägas att SCE-föreningarna torde komma att vid tillämpningen av IL behandlas på likartat sätt som europaföretagen i följande hänseenden. En SCE-förening med registrerat säte i Sverige kommer att vara obegränsat skattskyldigt i Sverige. En SCE-förening med registrerat säte i en annan stat kommer att i IL:s mening vara en utländsk juridisk person som är begränsat skattskyldig i Sverige. En SCE-förening kan flytta sitt registrerade säte från Sverige till en annan stat utan att behöva upplösas och nybildas i den andra staten. Någon avyttring av andelar i föreningen med anledningen av flytten anses i inkomstskattelagens mening inte föreligga (jfr prop. 2003/04:134, s. 19-20). Föreningen kommer genom flytten av registrerat säte att bli en utländsk juridisk person i inkomstskattelagens mening och därigenom att vara begränsat skattskyldigt i Sverige. I det fall att en SCE-förening flyttar sitt registrerade säte till Sverige från en annan stat kommer tillgångar som genom flytten förs in i svensk beskattningsjurisdiktion att få anskaffningsvärden respektive anskaffningsutgifter bestämda enligt reglerna om beskattningsinträde i 20 a kap. IL.

6.3 Överväganden och förslag

1. En SCE-förening uppvisar stora likheter med en svensk ekonomisk förening, men det finns även en hel del skillnader. Hur SCE-föreningarna närmare skall inordnas i svensk skatterätt och vilka kompletterande associationsrättsliga regler som införs i

svensk rätt finns det inga förslag om ännu. Förordningen skall tillämpas först från och med den 18 augusti 2006.

Utredningen har i avsnittet om svenska ekonomiska föreningar gjort den bedömningen att dessa kan omfattas av de nationella reglerna i 37 kap. (fusioner och fissioner), 38 kap. (verksamhetsavyttringar), 48 a kap. (framskjuten beskattning vid andelsbyten) och i 49 kap. (uppskov med beskattningen vid andelsbyten) IL utan några särskilda undantag. Vidare har utredningen i avsnittet om europabolag gjort bedömningen att regleringen i 37 kap. IL är tillfyllest även nu när det blir möjligt att associationsrättsligt vidta gränsöverskridande fusioner.

Utredningen har i dessa två hänseenden inte funnit att det nu finns skäl att göra annan bedömning beträffande SCE-föreningarna. Utredningen anser emellertid att det finns skäl att noga följa det arbete på associations- och skatterättsens område som kommer att göras fram till den 18 augusti 2006, när förordningen skall börja tillämpas, för att bevaka om det i detta arbete kommer fram att SCE-föreningar bör behandlas på något särskilt sätt och om en sådan särskild behandling kan ha betydelse för de regler som föranleds av implementeringen av fusionsdirektivet.

2. Reglerna i 37 kap., 38 kap., 48 a kap. och i 49 kap. IL är uppbyggda så att i de paragrafer som anger vilka associationsformer som omfattas av regleringarna så anges de svenska formerna i punkten 1 och de utländska i punkterna 2 och 3. Eftersom SCE-föreningar - i vart fall inte ännu - inte på samma sätt som ett europabolag enligt en reglering i IL räknas som en viss annan associationsform måste SCE-föreningar som har sitt registrerade säte i Sverige anges i punkten 1 i alla dessa paragrafer. De skall även tas upp i bestämmelserna om partiella fissioner i 38 a kap. 6 § IL.

Precis som beträffande europabolagen skall SCE-föreningarna dessutom tas upp i den bilaga 37.1 till IL som respektive paragraf hänvisar till.

3. Förutom vid den nya transaktionsformen flyttning av registrerat säte, som behandlas under annat avsnitt, föreslår utredningen inte några andra anpassningsåtgärder än att SCE-föreningar som har sitt registrerade säte i Sverige tas med i 37 kap. 9 §, 38 kap. 3 §, 38 a kap. 6 §, 48 a kap. 6 § och i 49 kap. 9 § IL i första punkten i respektive paragraf samt att SCE-föreningarna tas med i bilaga 37.1 till IL.

7 Skattemässigt transparenta företag

7.1 Inledning

1. De associationsformer som omfattas av fusionsdirektivet skall skatterättsligt höra hemma i någon av medlemsstaterna och vara skyldiga att erlägga bolagsskatt där. Även om associationsformen i den medlemsstat där den skatterättsligt anses höra hemma skall behandlas som ett skattesubjekt kan en annan medlemsstat, utifrån sina lagar, göra en annan bedömning och i stället beskatta delägarna för associationens inkomster. Dessa associationer kallas i det följande för transparenta företag. Det är problematiken kring dessa företag som behandlas i detta kapitel.

2. Genom att fusionsdirektivets tillämpningsområde utvidgas till att omfatta ett stort antal nya typer av associationsformer kan någon eller några av dessa komma att i vissa andra stater, oklart vilka, behandlas som transparenta företag. Hur behandlingen sker i andra stater har ingen direkt betydelse för utredningens arbete, men att även andra stater kan behandla vissa associationsformer som transparenta företag och då kanske på andra grunder än Sverige gör är bra att hålla i minnet när bestämmelserna i fusionsdirektivet skall förstås. Bestämmelserna inom detta område är nämligen inte alltid så lätta att förstå ur ett svenskt perspektiv.

3. I vilken utsträckning dessa utländska associationsformer kan komma att behandlas som transparenta företag enligt svensk rätt och i vilken utsträckning de kan delta i en transaktion som omfattas av fusionsdirektivet skall närmare gås igenom under avsnitten 7.3 och 7.4. Det är dock värt att redan här påpeka följande.

De utländska associationsformer det kan vara fråga om kan enligt svensk rätt närmast karakteriseras som enkla bolag. Ett enkelt bolag är enligt svensk rätt ingen juridisk person och kan således inte äga egendom eller ikläda sig skyldigheter. Delägarna anses därför äga andelar i tillgångarna i bolaget. Någon bolagsandel finns inte. Inkomsten från ett enkelt bolag beskattas direkt hos delägaren. En avyttring kan bara avse bolagets ”inkräm” och försäljningsvinster beskattas hos ägarna efter de för varje slag av tillgångar gällande regler. Varje delägare kan göra individuella avskrivningar på sina andelar i tillgångarna.

För svenskt vidkommande är det här fråga om udda associationsformer. Utredningen gör den bedömningen att det i praktiken kommer att bli ytterst ovanligt att någon sådan associationsform kommer att delta i en transaktion som omfattas av fusionsdirektivet. I vissa andra medlemsstater kan det bli vanligare, beroende på om deras klassificering av vad som är transparenta företag innebär att flera associationsformer omfattas.

7.2 Ändringar i fusionsdirektivet

1. Som sagts i inledningen har fusionsdirektivets tillämpningsområde utvidgats till att omfatta ett stort antal nya typer av associationsformer. Några av dessa kan komma att behandlas som transparenta företag.

I kommissionens förslag var utgångspunkten att direktivets fördelar, för att få fullt genomslag, skulle ges även till delägare i transparenta företag. I förslaget fanns artikel 4 punkten 2 med, vilken även finns med i det slutliga ändringsdirektivet. I ändringsdirektivet, i artikel 10 a, har emellertid införts möjligheter för staterna att inte tillämpa relevanta bestämmelser i direktivet vid beskattning av dessa delägare. Dessa möjligheter fanns inte med i kommissionens förslag.

Några tolkningsdata, utöver innehållet i ändringsdirektivet, t.ex. i form av resonerande text beträffande artikel 10 a finns inte.

2. I artikel 4 punkten 2 har bestämmelser tagits in för de fall det *överlåtande bolaget* är att anse som *ett transparent företag* i någon medlemsstat. I sådant fall skall de fördelar som direktivet ger det överlåtande bolaget också ges de delägare i detta bolag som, förutom bestämmelserna i direktivet, skulle ha beskattats för det resultat i

det transparenta företaget som skulle uppkomma p.g.a. transaktionen.

Enligt artikel 10 a punkten 1 får en medlemsstat i en sådan situation som beskrivs i föregående stycke avstå från att tillämpa direktivets bestämmelser vid beskattningen av direkta och indirekta delägare i det överlåtande transparenta företaget. Enligt punkten 2 i samma artikel skall s.k. fiktiv avräkning medges i sådant fall för den skatt som det transparenta företaget skulle ha betalt om inte bestämmelserna i direktivet hade funnits.

En medlemsstat får således avstå från att tillämpa direktivets bestämmelser vid beskattning av en delägare i ett överlåtande bolag vid en fusion, fission, partiell fission respektive vid en verksamhetsöverlåtelse om den medlemsstaten betraktar det överlåtande bolaget som ett transparent företag. Dock måste s.k. fiktiv avräkning medges i sådana fall.

3. Om det i stället är det *övertagande bolaget* som anses som *ett transparent företag* finns inga uttryckliga regler om att direktivets fördelar skall ges utan beaktande av detta faktum. Å andra sidan finns det inte heller, med undantag för artikel 10 a punkterna 3 och 4, något i direktivet som stadgar att ett sådant fall får behandlas annorlunda. Med hänsyn härtill skall - om det övertagande bolaget finns med i bilagan till direktivet och transaktionen i övrigt uppfyller alla villkor - direktivets fördelar ges till det överlåtande bolaget och dess delägare oberoende av att det övertagande bolaget är att anse som ett transparent företag, såvitt inte artikel 10 a punkterna 3 och 4 beaktas.

4. Enligt *artikel 10 a punkten 3* får en medlemsstat om den betraktar det övertagande bolaget som ett transparent företag avstå från att tillämpa direktivets bestämmelser i artikel 8 punkterna 1-3. Dessa punkter berör beskattningen av delägarna i det överlåtande bolaget. En medlemsstat får således avstå från att tillämpa direktivets bestämmelser vid beskattning av en delägare i det överlåtande bolaget vid en fusion, fission respektive en partiell fission om den medlemsstaten betraktar det övertagande bolaget som ett transparent företag. Några bestämmelser om fiktiv avräkning finns inte för dessa fall.

5. Enligt *artikel 10 a punkten 4* får en medlemsstat, om den betraktar det övertagande bolaget som ett transparent företag, för skatteändamål behandla samtliga direkta eller indirekta delägare på

samma sätt som om det transparenta företaget var hemmahörande i den medlemsstaten. Vilka delägare som åsyftas, delägarna i det överlåtande eller det övertagande bolaget eller både och eller de som blir delägare i samband med transaktionen, anges inte. Eftersom det övertagande bolagets ursprungliga delägare inte kan beskattas p.g.a. en transaktion är det rimligtvis inte dessa som åsyftas.

Vidare är det så att beskattningen av delägarna i det överlåtande bolaget vid en fusion, fission, partiell fission respektive ett andelsbyte berörs i punkten 3 i artikel 10 a. Med hänsyn härtill och till att delägarna i det överlåtande bolaget vid en verksamhetsavyttring där det överlåtande bolaget inte är ett transparent företag inte alls berörs av transaktionen bör punkten 4 i artikel 10 a inte heller ta sikte på dessa delägare.

Den typ av delägare som återstår är de som blir delägare i samband med transaktionen. Vid en verksamhetsavyttring är det det överlåtande bolaget som blir delägare och vid en fusion, fission och partiell fission är det delägarna i det överlåtande bolaget som blir delägare i det transparenta företaget.

Om punkten 4 i artikel 10 a tar sikte på de sistnämnda delägarna, antingen endast dessa eller även andra, innebär detta att transaktionen med avseende på dessa delägare inte behöver behandlas som en verksamhetsavyttring, fusion, fission respektive en partiell fission. Om det transparenta företaget behandlas som om det är hemmahörande i Sverige kommer nämligen några andelar som representerar kapitalet i det transparenta företaget inte anses ha lämnats, vilket är ett villkor för att någon av dessa transaktioner skall anses föreligga. Eftersom punkten 3 i artikel 10 a redan ger medlemsstaten rätt att inte tillämpa artikel 8 punkterna 1-3, som berör delägarna vid en fusion, fission och vid en partiell fission, så kommer punkten 4 i artikel 10 a, vid denna tolkning, få ytterligare betydelse endast vid en verksamhetsavyttring. Med en sådan tolkning behöver direktivets fördelar inte heller ges till det överlåtande bolaget vid en verksamhetsavyttring om det övertagande bolaget är ett transparent företag.

Om punkten 4 i artikel 10 a tolkas så att den bara berör delägare kommer detta – p.g.a. att det överlåtande företaget vid en fusion, fission och en partiell fission varken är eller blir delägare i det transparenta företaget - innebära att direktivets fördelar skall ges till det överlåtande bolaget vid dessa transaktioner även om det övertagande bolaget är ett transparent företag.

Om punkten 4 i artikel 10 a inte alls tar sikte på dem som blir delägare i samband med transaktionen skall direktivets fördelar ges till det överlåtande bolaget även vid en verksamhetsavyttring oberoende av om det övertagande bolaget är ett transparent företag.

En ytterligare tolkning av punkten 4 i artikel 10 a är att när inga andelar som representerar kapitalet i det transparenta företaget kan anses ha lämnats (p.g.a. att det transparenta företaget får behandlas som om det var hemmahörande i Sverige) så uppfylls inte ett av de grundläggande villkoren för att en fusion³⁹, fission, partiell fission respektive en verksamhetsavyttring skall anses föreligga och att direktivets fördelar därför inte heller behöver ges till det överlåtande bolaget vid dessa transaktioner. Med en sådan tolkning behöver Sverige inte medge direktivets fördelar till någon av de inblandade om det övertagande bolaget är ett transparent företag.

Sammanfattningsvis måste direktivets fördelar i de fall det övertagande bolaget är ett transparent företag ges i varierande grad eller inte alls beroende på hur artikel 10 a tolkas. Antingen skall direktivets fördelar ges till det överlåtande bolaget vid en fusion, fission respektive vid en partiell fission eller dessutom även vid en verksamhetsavyttring eller alternativt inte till någon. Sett ur svenskt perspektiv talar systematiska skäl för att det sistnämnda alternativet är den riktiga tolkningen. Direktivet tar sikte på fall där tillgångar byts mot andelar som representerar kapitalet i det övertagande bolaget. När det övertagande bolaget är ett transparent företag mottas, sett ur svenskt perspektiv, inga sådana andelar. Det är då följdriktigt att direktivets fördelar inte behöver ges i dessa fall.

6. Om det i stället är det *förvärvade bolaget respektive det förvärvande bolaget* vid ett andelsbyte som anses som *ett transparent företag* finns inte heller i dessa fall några uttryckliga regler om att direktivets fördelar skall ges utan beaktande av detta. Å andra sidan finns det inte heller, med undantag för artikel 10 a punkten 1 (avser förvärvat bolag) respektive punkten 3 (avser förvärvande bolag), något i direktivet som stadgar att sådana fall får behandlas annorlunda. Med hänsyn härtill och om artikel 10 a punkterna 1 och 3

³⁹ Vid en fusion mellan ett helägt dotterbolag och dess moderbolag (det övertagande bolaget) lämnas dock inga andelar i moderbolaget till dotterbolaget. Om det övertagande moderbolaget är ett transparent företag och transaktionen får behandlas som om moderbolaget är hemmahörande i Sverige finns dock inget moderbolag eftersom det är delägarna i moderbolaget som anses äga dotterbolaget.

inte beaktas skall - om det förvärvade respektive det förvärvande bolaget finns med i bilagan till direktivet och transaktionen i övrigt uppfyller alla villkor - direktivets fördelar ges till det förvärvade bolagets delägare oberoende av att det förvärvade eller det förvärvande bolaget är att anse som ett transparent företag.

Enligt artikel 10 a punkten 1 får en medlemsstat om den betraktar ett *förvärvat bolag som ett transparent företag* avstå från att tillämpa direktivets bestämmelser vid beskattningen av direkta och indirekta delägare i det förvärvade bolaget vid ett andelsbyte med avseende på inkomst, vinst eller kapitalvinst från bolaget. Enligt punkten 2 i samma artikel skall s.k. fiktiv avräkning medges i sådant fall för den skatt som det transparenta företaget skulle ha betalt om inte bestämmelserna i direktivet hade funnits.

Sett ur svenskt perspektiv är innehållet i punkten 2 ologiskt eftersom ingen inkomst etc. uppkommer i det förvärvade bolaget vid ett andelsbyte. Vi vet dock inte alltid hur andra länder beskattar transaktionen, vilket innebär att allt inte kan förstås ur svenskt perspektiv.

Enligt artikel 10 a punkten 3 får en medlemsstat om den betraktar det *förvärvande bolaget* vid ett andelsbyte *som ett transparent företag* avstå från att tillämpa direktivets bestämmelser i artikel 8 punkterna 1-3. En medlemsstat får således avstå från att tillämpa direktivets bestämmelser vid beskattning av en delägare i det förvärvade bolaget vid ett andelsbyte om den medlemsstaten betraktar det förvärvande bolaget som ett transparent företag. Några bestämmelser om fiktiv avräkning finns inte för detta fall.

7. Slutligen finns en bestämmelse i artikel 8 punkten 3 som rör situationen att en delägare, dvs. en person som inte deltar i själva transaktionen som överlåtande, övertagande eller förvärvande bolag och inte heller är det bolag som förvärvas, betraktas som skattemässigt transparent. Denna bestämmelse rörande transparenta delägare behandlas inte här, utan i kapitel 10 om övriga frågor, eftersom alla delägare omfattas oavsett om de är med i bilagan till direktivet eller ej.

7.3 Gällande rätt

1. För att direktivet skall vara tillämpligt på fusioner, fissioner, partiella fissioner, överföring av tillgångar eller utbyte av aktier eller andelar krävs enligt artikel 1 led a att transaktionen berör

bolag från två eller flera medlemsstater. Vad som avses med ”bolag från en medlemsstat” framgår av artikel 3. Där anges att bolaget skall drivas i någon av de associationsformer som är förtecknade i bilagan. Därutöver krävs att bolaget enligt skattelagstiftningen i en medlemsstat för skatteändamål anses hemmahörande i den staten och inte enligt dubbelbeskattningsavtal som ingåtts med tredje land för skatteändamål anses ha hemvist utanför gemenskapen. Slutligen krävs att bolaget är skyldigt att erlägga någon av i artikel 3 uppräknade skatter, utan valfrihet eller rätt till undantag, eller någon skatt som ersätter någon av dem. De skatter som räknas upp kan karaktäriseras som bolagsskatter.

De associationsformer som omfattas av fusionsdirektivet skall således skatterättsligt höra hemma i någon av medlemsstaterna och vara skyldiga att erlägga bolagsskatt där. Vad som först måste undersökas är i vilken utsträckning ifrågavarande utländska associationsformer kan komma att behandlas som transparenta företag enligt svensk rätt.

2. Enligt 6 kap. 7 § IL är *utländska juridiska personer* begränsat skattskyldiga, vilket innebär att den grundläggande regeln är att dessa är skattesubjekt i Sverige. I 5 kap. 2 a § IL anges att obegränsat skattskyldiga delägare i *en i utlandet delägarbeskattad juridisk person* är skattskyldiga för personens inkomster. Med en i utlandet delägarbeskattad juridisk person avses en utländsk juridisk person vars inkomster beskattas hos delägare i den utländska stat där personen hör hemma.⁴⁰ Bestämmelsen i 5 kap. 2 a § är en specialregel som gäller före den allmänna regeln i 6 kap. 7 § IL.

Således kan en och samma utländska juridiska person enligt svensk rätt behandlas både som skattesubjekt beträffande den del som ägs av begränsat skattskyldiga delägare och som delägarbeskattat företag i den del som ägs av obegränsat skattskyldiga delägare. En utländsk juridisk person behandlas aldrig som delägarbeskattat företag i Sverige om den inte delägarbeskattas i den utländska stat där personen hör hemma. De associationer som omfattas av fusionsdirektivet är skattesubjekt i den medlemsstat där de hör hemma, varför associationer som omfattas av fusionsdirektivet och som uppfyller kraven på att vara utländska juridiska personer aldrig behandlas som delägarbeskattade företag i Sverige.

⁴⁰ Bestämmelsen infördes efter förslag i prop. 2003/04:10. Den har hämtats från 6 kap. 14 och 16 §§ IL. Några materiella ändringar är inte avsedda, se prop. s. 121.

I 6 kap. 8 § IL anges vad som avses med *utländsk juridisk person*. Med utländsk juridisk person avses en utländsk association om, enligt lagstiftningen i den stat där associationen hör hemma.

1. den kan förvärva rättigheter och åta sig skyldigheter,
2. den kan föra talan inför domstolar och andra myndigheter, och
3. enskilda delägare inte fritt kan förfoga över associationens förmögenhetsmassa.

Sammanfattningsvis är det för svensk rätts del bara associationsformer som ej betraktas som utländska juridiska personer enligt 6 kap. 8 § IL som kan vara transparenta företag i den betydelse begreppet används här.

3. I de fall en utländsk association inte uppfyller villkoren i 6 kap. 8 § IL ligger det närmast till hands att enligt svensk rätt karaktärisera den som ett enkelt bolag där de personer som tar del i associationen har en direkt del i varje enskild tillgång eller förpliktelse som kan knytas till associationen (jfr prop. 2004/05:27, s. 16). Om villkoren är uppfyllda får prövas från fall till fall.

4. Ett enkelt bolag är enligt svensk rätt ingen juridisk person och kan således inte äga egendom eller ikläda sig skyldigheter. Delägarna anses därför äga andelar i tillgångarna i bolaget. Någon bolagsandel finns inte. Inkomsten från ett enkelt bolag beskattas direkt hos delägaren. En avyttring kan bara avse bolagets "inkrån" och försäljningsvinster beskattas hos ägarna efter de för varje slag av tillgångar gällande regler. Varje delägare kan göra individuella avskrivningar på sina andelar i tillgångarna.

5. Bestämmelserna i 37 kap. (fusioner och fissioner), 38 kap. (verksamhetsavyttringar), 48 a kap. (framskjuten beskattning vid andelsbyten) och i 49 kap. (uppskov med beskattningen vid andelsbyten) i IL är inte anpassade till att ett transparent företag kan delta i transaktionerna. I den mån gällande bestämmelser i dessa kapitel har betydelse för de frågor utredningen behandlar i föreliggande kapitel så tas de upp och behandlas under överväganden nedan.

7.4 Överväganden och förslag

Utredningens förslag: Utländska associationsformer som inte uppfyller villkoren i 6 kap. 8 § IL för att anses som en utländsk
--

juridisk person klassas inte som företag i 37 kap. (fusioner och fissioner), 38 kap. (verksamhetsavyttringar), 38 a kap. (partiell fission), 48 a kap. (framskjuten beskattning vid andelsbyten) och i 49 kap. IL (uppskov med beskattningen vid andelsbyten). Dessa bestämmelser blir därför inte tillämpliga om en sådan associationsform deltar i någon av dessa transaktioner. Beskattning sker i stället enligt allmänna regler.
Särskilda bestämmelser om s.k. fiktiv avräkning införs.

1. De associationsformer som var förtecknade i bilagan till det ursprungliga direktivet var såvitt utredningen känner till sådana att de uppfyllde villkoren i 6 kap. 8 § IL. De problem som kan uppkomma är således nya och någon erfarenhet från tidigare finns inte. Det är först genom de nya associationsformer som numera finns i bilagan som problem kan uppkomma. Den första frågan som bör ställas är vilka associationsformer som inte uppfyller villkoren i 6 kap. 8 § IL.

För att få uttömmande vetskap om detta krävs en mycket betydande utredningsinsats. Det är fråga om 25 staters olika associationsformer. Dessutom är antalet inte statistiskt, eftersom bilagan beträffande många stater använder uttrycket "samt andra bolag som bildats i enlighet med X lagstiftning och som omfattas av X bolagsskatt". Även andra varianter såsom "samt privata och offentliga organ vars verksamhet helt och hållet eller huvudsakligen är av kommersiell karaktär" används. Nya associationsformer, som uppfyller de grundläggande kraven, kan således komma att omfattas av fusionsdirektivets tillämpningsområde i framtiden.

Utredningen har inte funnit det möjligt och inte heller meningsfullt att skaffa vetskap om alla dessa associationsformer. Utredningen har i stället valt att utgå ifrån att det finns befintliga associationsformer (alternativt någon ny i framtiden) som inte uppfyller villkoren i 6 kap. 8 § IL, utan att gå in på vilka det kan tänkas vara. Om alla associationsformer skulle uppfylla kraven finns det inga problem i här aktuellt hänseende och inget skulle behöva utredas ytterligare i detta hänseende.

2. Ett transparent företag måste, liksom alla andra företag, uppfylla de villkor som ställs upp beträffande transaktionsformen i fråga. Det villkor, som speciellt berör transparenta företag, är att ett övertagande respektive förvärvande bolag vid fusioner, fissioner, partiella fissioner, verksamhetsavyttringar och vid andelsbyten

måste kunna lämna vederlag i form av andelar som representerar kapitalet i associationen. Om sådant vederlag inte kan lämnas men associationsformen ändå finns med på listan omfattas visserligen dessa associationsformer av direktivet men i praktiken kan de inte delta som förvärvare i några transaktioner som omfattas av direktivet.

Däremot kan de kanske förvärfvas eller uppträda som överlåtande bolag om inget annat villkor hindrar detta.

Vissa av dessa torde således kunna uppträda i egenskap av antingen förvärvare eller överlåtare och inte både och. Vid bedömningen av om de t.ex. kan lämna vederlag i form av andelar i sig själva är det, om inte undantaget i artikel 10 a punkten 4 beaktas, inte bedömningen enligt svensk rätt som skall ligga till grund för bedömningen utan om sådan möjlighet finns enligt den rätt som gäller i den stat där associationen är bildad.

3. I det följande utgår utredningen från att det finns transparenta företag och att de dessutom kan uppfylla de övriga villkor som krävs enligt de olika transaktionsformerna. Utredningen utgår även från att ett transparent företag enligt svensk rätt skall behandlas som ett enkelt bolag. Utredningen skall utifrån denna grund överväga vilka olika lösningar som kan tänkas.

4. Utredningen har diskuterat olika *lösningar* och funnit att tre lösningar står till buds.

Den första är att de transparenta företagen infogas i de regelverk som finns i 37 kap. IL etc.

Den andra är att Sverige accepterar och erkänner den andra statens skatterättsliga klassificering av dessa associationsformer. Denna lösning innebär att Sverige i sin lagstiftning inför uttryckliga bestämmelser som klassificerar dessa associationsformer som skattesubjekt även i Sverige.

Den tredje är att Sverige så långt det är möjligt utnyttjar de möjligheter som artikel 10 a ger till att undanta sådana transaktioner som ett transparent företag är inblandat i från de fördelar som direktivet ger. Beskattning sker då enligt allmänna regler.

Dessa tre lösningar behandlas i det följande.

5. Eftersom de associationsformer som kan bli aktuella att behandla som transparenta företag enligt svensk skatterätt inte anses som juridiska personer blir konsekvenserna av att ta in dem i

regleringarna i 37 kap. IL etc. märkliga. Regleringarna bygger på att övertagande bolag kan lämna andelar i sig själv som vederlag och att det finns två bolag som är inblandade (ett överlåtande och ett övertagande). En värdestegring i ett överlåtande bolag, som innan transaktionen är föremål för beskattning dels i bolaget när värdestegringen realiserar och dels vid utdelning från eller försäljning av andelar i bolaget, kommer att beskattas annorlunda när den realiserar av det transparenta företaget. Beskattningen styrs då helt av vilken typ av delägare som finns i det transparenta företaget, eftersom det är delägarna som anses äga ideella andelar i tillgångarna. Om det t.ex. är ett skattebefriat subjekt som är delägare sker ingen beskattning alls i Sverige. Detta blir konsekvensen eftersom det transparenta företaget inte är ett skattesubjekt i Sverige.

Utredningen har även identifierat en rad andra problem och oönskade konsekvenser. Problemen är olika beroende på om det transparenta företaget deltar i transaktionen som överlåtande eller övertagande bolag eller är det bolag som förvärvas. Vidare om det är ett fast driftställe i Sverige eller i utlandet som berörs. Vidare vilken transaktionstyp det är fråga om och vilken typ av delägare som finns i det transparenta företaget. Utredningen anser inte att det är meningsfullt att tynga framställningen med dessa problem.

Bestämmelserna i 37 kap. IL etc. fungerar tillfredsställande endast när de inblandade bolagen behandlas som juridiska personer.

Utredningen bedömer därför att det inte är lämpligt att infoga de transparenta företagen i de regelverk som finns i 37 kap. IL etc.

6. Den andra lösningen att Sverige anpassar sig till den skatterättsliga klassificering som den andra staten gör av dessa associationsformer har både fördelar och nackdelar. En sådan anpassning är dock problematisk eftersom vi inte vet vilka associationsformer det är fråga om och att nya kan tillkomma. Systematiskt har lösningen den fördelen att företaget i den mån det deltar i en transaktion enligt fusionsdirektivet kommer att behandlas enligt ett system som i övrigt gäller. Detta förhindrar asymmetrier. Nackdelen är att associationsformen även i alla andra sammanhang kommer att behandlas som ett skattesubjekt. Det är svårt att nu överblicka vad detta kan innebära. På grund av den osäkerhet som denna lösning innebär förordar utredningen inte denna lösning.

7. Den tredje lösningen innebär att den nuvarande svenska bedömningen av dessa associationsformer vidhålls och att Sverige utnyttjar de möjligheter som artikel 10 a ger till att undanta sådana transaktioner som ett transparent företag är inblandat i från de fördelar som direktivet ger. Beskattning sker då enligt allmänna regler. Som framgår av avsnitt 7.2 så är det utredningens bedömning att artikel 10 a i fusionsdirektivet ger medlemsstaterna möjligheten att göra dessa undantag.

Utredningens bedömning är att det inte är lämpligt att företag som inte uppfyller villkoren i 6 kap. 8 § IL skall kunna delta i en transaktion som omfattas av direktivets bestämmelser om undantag från omedelbar beskattning. Eftersom ett sådant företaget inte är att anse som en juridisk person eller ett skattesubjekt enligt svensk skatterätt så blir konsekvenserna när ett sådant företag deltar i transaktionen svåröverblickbara. Direktivets övergripande syfte är att underlätta vissa omstruktureringar och inte belasta dessa med onödiga skattekostnader samtidigt som staternas beskattningssintressen inte skall äventyras. I de fall ett transparent företag deltar i transaktionen är systematiken i direktivet emellertid inte anpassat till att uppfylla båda dessa mål. I stället för att andelar i ett företag anses föreligga anses från svenskt perspektiv i stället att direkt ägande av ideella andelar i varje tillgångsslag i det transparenta företaget föreligger. På grund av denna skillnad i synsätt fungerar inte systematiken i direktivet på ett tillfredsställande sätt. Systemet är inte anpassat för att sådana företag skall kunna delta i dessa komplicerade transaktioner och det skulle bli alltför komplicerat att försöka anpassa systemet så att asymmetrier inte uppkommer.

Sett mot den bakgrunden anser utredningen att denna tredje lösning är den lämpligaste i nuläget. Utredningen gör även den bedömningen att de fall som genom denna lösning inte ges de fördelar som direktivet i övrigt ger i praktiken kommer att vara ytterligt få. Om denna lösning visar sig olämplig i någon situation, när större erfarenhet om den praktiska tillämpningen erhållits, kan anpassning ske då.

8. Tekniskt kan ovan förordade lösning åstadkommas på följande sätt. I 37 kap. (fusioner och fissioner), 38 kap. (verksamhetsavyttringar), 48 a kap. (framskjuten beskattning vid andelsbyten) och i 49 kap. (uppskov med beskattningen vid andelsbyten) samt i det föreslagna 38 a kap. (partiell fission) i IL kan associationer som inte uppfyller villkoren i 6 kap. 8 § IL uttryckligen undantas från definitionen på vad som är företag enligt respektive kapitel (37 kap.

9 §, 38 kap. 3 §, 38 a kap. 6 §, 48 a kap. 6 § och 49 kap. 9 § IL). Enligt fusionsdirektivet behöver därutöver särskilda bestämmelser som medger s.k. fiktiv avräkning införas. Dessa bestämmelser tas in i nya paragrafer i respektive kapitel. Se vidare föreslagen lagtext och författningskommentarerna.

8 Övriga associationsformer

Utredningens förslag: Svenskt ömsesidigt försäkringsbolag och svensk sparbank tas, i den mån de inte redan finns med, upp i 37 kap. 9 §, 38 kap. 3 §, 38 a kap. 6 §, 48 a kap. 6 § och i 49 kap. 9 § IL i första punkten i respektive paragraf.

De utländska associationsformer som tagits upp i den förteckning över associationsformer som omfattas av fusionsdirektivet tas upp i bilaga 37.1 till IL.

8.1 Ändringar i fusionsdirektivet

Svenskt ömsesidigt försäkringsbolag, svensk sparbank och ett stort antal utländska associationsformer, vilka inte tidigare nämnts i detta betänkande, har tagits upp i den förteckning över associationsformer som omfattas av fusionsdirektivet. Detta innebär att om dessa associationsformer kan delta som överlåtande respektive övertagande bolag vid en fusion, fission, partiell fission eller vid en överföring av tillgångar skall, om alla förutsättningar i övrigt är uppfyllda, direktivets krav på undantag från omedelbar beskattning för de inblandade bolagen och dess delägare gälla. Detta gäller även om en sådan association kan delta som förvärvande bolag eller är förvärvat bolag vid ett utbyte av aktier eller andelar.

8.2 Gällande rätt

1. Svenskt ömsesidigt försäkringsbolag regleras associationsrättsligt i försäkringsrörelselagen (1982:713). Den associationsrättsliga termen är ömsesidigt försäkringsbolag. I IL används emellertid termen ömsesidigt försäkringsföretag. I denna framställning används i det följande IL:s term.

2. Svensk sparbank regleras associationsrättsligt i sparbankslagen (1987:619). Svenska sparbanker är redan i dag med i den uppräkningslista över associationsformer som kvalificerar att vara företag enligt 37 och 38 kap. IL.

3. Beträffande de utländska associationsformerna har utredningen inte undersökt dessa speciellt.

8.3 Överväganden och förslag

1. Utredningen föreslår att svenskt ömsesidigt försäkringsbolag och svensk sparbank, i den mån de inte redan finns med, skall tas med i de uppräkningslistor som finns i 37 kap. 9 § IL, 38 kap. 3 § IL, 48 a kap. 6 § IL och 49 kap. 9 § IL över vilka associationsformer som kvalificerar som företag i dessa kapitler, utan att ta ställning till om de i praktiken, t.ex. enligt civilrättsliga regler, faktiskt kan uppträda som överlåtande respektive övertagande företag etc. Det viktiga är att om associationsformen kan delta, det inte ger oönskade effekter vid beskattningen. Några sådana oönskade effekter har utredningen inte kunna identifiera. Dessa associationsformer tas även med i den uppräkningslista som föreslås beträffande partiella fissioner i 38 a kap. 6 § IL.

2. Beträffande associationsformerna bankaktiebolag och försäkringsaktiebolag kan följande anmärkas. Bankaktiebolag är civilrättsligt en form av aktiebolag, varför bestämmelser som gäller aktiebolag även gäller för bankaktiebolag. Beträffande försäkringsaktiebolag räknas dessa som aktiebolag enligt IL, se 2 kap. 4 § IL. Slutsatsen är således att båda dessa associationsformer omfattas när det i IL anges att aktiebolag omfattas.

3. Beträffande övriga utländska associationsformer föreslår utredningen att de inordnas på samma sätt som svenskt ömsesidigt försäkringsbolag och svensk sparbank. Här är tekniken dock lite annorlunda. När det gäller svenska associationsformer anges dessa direkt i respektive paragrafer. Utländska associationsformer tas i stället upp i en speciell bilaga, bilaga 37.1, vartill hänvisning görs från dessa paragrafer. Utredningen föreslår således att denna bilaga kompletteras med de utländska associationsformerna.

9 Flyttning av säte

Utredningens förslag: Utredningen bedömer att gällande regler innebär att de krav fusionsdirektivet ställer uppfylls.

Utredningen föreslår att för de fall flyttning av säte medför uttagsbeskattning av inkomst av näringsverksamhet som bedrivs från ett driftställe i utlandet så skall s.k. fiktiv avräkning medges.

Utredningen anser vidare att regler om återföring av underskottsavdrag kan övervägas för vissa fall, men anser att den utveckling som pågår på området motiverar att dessa överväganden får anstå.

9.1 Ändringar i fusionsdirektivet

1. Ett antal nya bestämmelser som rör flyttning av europabolags respektive europeiska kooperativa föreningars (SCE-föreningar) säte har genom ändringsdirektivet införts i fusionsdirektivet.

Av artikel 1 led b framgår att varje medlemsstat skall tillämpa direktivet på europabolag och SCE-föreningar som flyttar sitt registrerade säte från en medlemsstat till en annan medlemsstat. I den svenska översättningen används bara begreppet "säte" och inte "registered office" som i den engelska texten. I denna framställning används begreppet "registrerat säte" eftersom det markerar registreringens betydelse för flytten. I artikel 2 led j definieras flyttning av registrerat säte som "en transaktion varigenom ett europabolag eller en europeisk kooperativ förening utan att det medför bolagets avveckling eller bildandet av en ny juridisk person flyttar sitt registrerade säte från en medlemsstat till en annan medlemsstat." Bestämmelser för flyttning av ett registrerat säte har i fusionsdirektivet tagits in i en ny avdelning, IVb, med tre artiklar

10 b - 10 d. Innehållet i bestämmelserna kan kortfattat och schematiskt beskrivas enligt följande.

2. I den mån tillgångarna (och skulderna) förblir knutna till ett fast driftställe i den stat som sätet flyttas ifrån skall flytten inte medföra någon omedelbar beskattning av europabolaget respektive SCE-föreningen under förutsättning att avskrivningar etc. beräknas som om flytten inte ägt rum.

Vidare finns det kontinuitetsbestämmelser beträffande avsättningar och reserver samt rätten till avdrag för outnyttjade förluster. Direktivet bygger, som redogjorts för i kapitel 2, på principerna att undantag från omedelbar beskattning skall ges i den stat där det fasta driftstället ligger om tillgångarna förblir knutna till det fasta driftstället. Den efterföljande kontinuitet, som är en förutsättning för undantag från omedelbar beskattning, avser endast beskattningen i den stat där det fasta driftstället är beläget och inte i någon annan stat. Hur beskattningen skall ske i en annan stat, där det fasta driftstället inte ligger, när europabolaget respektive SCE-föreningen flyttar dit regleras inte i direktivet.

Direktivet anger inget om det fall då tillgångarna tillhör en verksamhet som bedrivs från ett fast driftställe i en annan medlemsstat - inklusive den stat som bolaget flyttar till. Enligt utredningens bedömning bör ändå övervägas om de principer som framgår av nuvarande artikel 10 punkten 2 skall tillämpas. Detta skulle innebära att europabolaget respektive SCE-föreningen beskattas på vanligt sätt (uttagsbeskattning etc.) men att beskattningen kombineras med att s.k. fiktiv avräkning ges.

3. Enligt artikel 10 d skall delägarna inte beskattas p.g.a. att europabolaget respektive SCE-föreningen flyttar sitt säte.

9.2 Gällande rätt

9.2.1 Associationsrätt

Ett svenskt aktiebolag karakteriseras av att det är bildat enligt svensk lag och att det har sitt registrerade säte inom Sverige. Enligt det svenska synsättet förblir bolaget svenskt även om det flyttar sitt huvudkontor och hela sin verksamhet till ett annat land. Om ett bolag i samband med flyttning av huvudkontoret vill underkasta sig det nya landets lagstiftning, krävs att det svenska bolaget först

upplöses genom likvidation varefter verksamheten överförs till ett nybildat bolag i det nya landet, se prop. 2003/04:112, s. 52.

Ett europabolag skall dock enligt förordningen om europabolag kunna flytta sitt säte till en annan medlemsstat utan att bolaget behöver avvecklas i den första medlemsstaten och bildas på nytt i den andra staten (artikel 8). Flyttningen skall bli gällande den dag då europabolaget registreras i den nya staten (artikel 8 punkt 10). Härefter skall registreringen i den gamla staten strykas (artikel 8 punkt 11). För att flyttningen skall bli gällande krävs således att det nya sätet registreras. Det finns därför fog för att tala om att europabolaget flyttar sitt registrerade säte och detta begrepp används som sagts i denna framställning. Enligt artikel 7 i förordningen om europabolag skall bolagets säte och huvudkontor vara belägna i samma medlemsstat, varför en flyttning av det registrerade sätet även innebär att huvudkontoret måste flyttas. Om ett europabolag inte uppfyller kravet i artikel 7 om att sätet och huvudkontoret skall vara belägna i samma medlemsstat skall åtgärder vidtas, bl.a. kan bolaget försättas i likvidation (artikel 64). I princip gäller samma regler vid en SCE-förenings flyttning av sitt registrerade säte.

9.2.2 Bokföringsskyldighet m.m.

1. Utländska företag som bedriver näringsverksamhet i Sverige omfattas av lagen (1992:160) om utländska filialer m.m. (filiallagen). Regeringen har gjort den bedömningen att det är lämpligt att de bestämmelser som finns i filiallagen om bl.a. firma, bokföringsskyldighet och registrering också tillämpas på europabolag med registrerat säte utanför Sverige. se prop. 2003/04:112, s.107. Således skall ett europabolag med registrerat säte i ett annat land än Sverige, på samma sätt som andra utländska företag, vara skyldigt att etablera en filial i Sverige om det avser att bedriva verksamhet här i landet.

2. Ett europabolag som har registrerat säte i Sverige kommer att vara bokföringsskyldigt enligt bokföringslagen, även om det inte utövar näringsverksamhet i Sverige. Ett europabolag som bedriver verksamhet i Sverige genom filial kommer att vara bokföringsskyldigt för sin verksamhet här och kommer att vara skyldigt att hålla filialens bokföring skild från bolagets bokföring i övrigt.

Regeringen bedömde att någon ytterligare lagstiftning i dessa avseenden inte behövs, se prop. 2003/04:112, s.108-110.

Regeringen ansåg även att det bör införas regler om att ett europabolag som flyttar sitt registrerade säte till ett annat land skall upprätta ett *särskilt bokslut* för den tid som inte omfattas av en tidigare upprättad årsredovisning. En motsvarande regel bedömdes bära införas för aktiebolag eller ett försäkringsaktiebolag som deltar i bildandet av ett europabolag genom fusion, under förutsättning att europabolaget tar sitt registrerade säte utanför Sverige. Frågan om den närmare utformningen av sådana regler ansågs dock behöva beredas ytterligare. Se prop. 2003/04:112, s.108-110. Något förslag om detta har inte presenterats ännu.

9.2.3 Skatterätt

Beskattning av europabolag

1. Europabolag som *flyttar sitt registrerade säte från Sverige* till en annan medlemsstat kommer genom flytten av säte att bli en utländsk juridisk person i inkomstskattelagens mening och därigenom bli begränsat skattskyldigt i Sverige. Verksamheten kan dock komma att fortsätta i Sverige. Den svenska verksamheten kommer därmed att utgöra ett fast driftställe, i Sverige. Inkomster som genereras i eller är hänförliga till det fasta driftstället kommer att beskattas i Sverige, se prop. 2003/04:134, s. 17.

Ett europabolag som *flyttar sitt registrerade säte till Sverige* blir att anse som en svensk juridisk person och behandlas enligt IL som ett svenskt aktiebolag.

2. När ett europabolag flyttar sitt registrerade säte från Sverige övergår det således enligt IL från att vara en obegränsat skattskyldig svensk juridisk person (jfr 6 kap. 3 § IL) till en begränsat skattskyldig utländsk juridisk person. Det skall poängteras att europabolaget trots flytten av säte associationsrättsligt är *samma juridiska person*.

Att det är samma juridiska person innebär att uttagsbeskattning inte kan ske med stöd av 22 kap. 3 § IL, eftersom detta förutsätter att en överlåtelse görs mellan två rättssubjekt.

Enligt 22 kap. 2 § IL föreligger dock även uttag när en skattskyldig för över en tillgång till en annan näringsverksamhet. Ett europabolags flyttning av det registrerade sätet innebär knappast

att europabolagets tillgångar förs över till en annan näringsverksamhet enligt IL I den mån tillgångarna förblir knutna till ett fast driftställe i Sverige tillhör de således alltså *samma näringsverksamhet*. Om tillgångarna i stället tillhör ett fast driftställe i annan stat kan det möjligen diskuteras om det är en annan näringsverksamhet efter det att europabolaget skatterättsligt övergår till att vara en begränsat skattskyldig utländsk juridisk person. Verksamheten i det fasta driftstället kommer ju inte längre att vara föremål för svensk beskattning. Det är dock associationsrättsligt samma juridiska person som äger näringsverksamheten i det fasta driftstället och det är samma verksamhet. Enligt utredningens uppfattning ligger det därför närmast till hands att anse att tillgångarna även i detta fall tillhör samma näringsverksamhet, även om den inte längre kan beskattas i Sverige. För detta synsätt talar även att denna situation reglerats särskilt i 22 kap. 5 § punkt 2.

Uttagsbeskattning kan ske enligt 22 kap 5 § punkt 2 IL, i de fall där skattskyldigheten för näringsverksamheten helt eller delvis upphör. I den mån tillgångarna knyts till ett fast driftställe i Sverige sker ingen uttagsbeskattning, eftersom skattskyldigheten inte upphör.

3. Beträffande skyldigheten att återföra avdrag för avsättningar till *periodiseringsfonder* respektive *ersättningsfonder* är regleringen något annorlunda. I 30 kap. 8 § punkt 3 respektive 31 kap. 20 § punkt 5 IL stadgas att återföring av avdragen skall ske om skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör. Någon reglering för det fall att skattskyldigheten bara delvis upphör på sätt som anges i 22 kap. 5 § punkt 2 IL har inte införts (se beträffande denna reglering prop. 1998/99:15 s. 293-294). Detta innebär att någon skyldighet att återföra dessa fonder inte finns om inte hela näringsverksamheten flyttas till utlandet i samband med att det registrerade sätet flyttas.

4. Vad händer beträffande *underskott enligt 40 kap. IL* när ett *svenskt europabolag* flyttar det registrerade sätet till en annan medlemsstat? Underskottet kan härröra från såväl verksamhet i Sverige som i utlandet.

Eftersom det är samma juridiska person och ingen ny näringsverksamhet har etablerats genom flytten är det utredningens bedömning att rätten till avdrag för underskott enligt 40 kap. består. Avdraget kan dock bara utnyttjas om europabolaget

alltjämt är skattskyldigt i Sverige och redovisar skattepliktiga inkomster.

5. Redan innan ett *europabolag* flyttar sitt registrerade säte till Sverige kan ett avdragsgillt underskott enligt 40 kap. 12 § IL föreligga om verksamhet bedrivits i Sverige. Rätten till avdrag för ett sådant underskott enligt 40 kap. 12 § IL består.

På liknande sätt påverkas inte periodiseringsfonder, ersättningsfonder, förlustfonder på delägaraktier enligt 48 kap. 26 § IL och på fastigheter enligt 25 kap. 12 § IL samt återstående underlag för räkenskapsenlig avskrivningsmetod som finns i en verksamhet som bedrivits i Sverige redan före flyttningen av sätet.

Beträffande tillgångar och förpliktelser i den verksamhet som bedrivits i utlandet kommer anskaffningsvärden och anskaffningsutgifter för dessa att vid beskattningsinträdet i Sverige beräknas enligt bestämmelserna i 20 a kap. 12 § IL. Beträffande tillgångar och förpliktelser i den verksamhet som redan bedrivs i Sverige kommer ingen förändring att inträffa p.g.a. flytten.

Beskattning av delägarna

Ett europabolag kan flytta sitt registrerade säte från en medlemsstat till en annan utan att upplösas i förstnämnda staten och nybildas i den andra staten. Någon avyttring av andelar kan därför inte anses äga rum. I svensk skatterättslig praxis – exempelvis RÅ 1996 ref. 73 och RÅ 1997 ref. 81 – har i vissa fall avyttring av andel ansetts kunna ske trots att det företag som gett ut andelen bestod. I dessa fall har andelsinnehavet bytt karaktär på ett väsentligt sätt. En flyttning av ett europabolags säte kan inte sägas innebära en förändring i andelsinnehavets karaktär. Delägarna beskattas därför inte vid företagets flyttning av det registrerade sätet.

9.3 Överväganden och förslag

9.3.1 Beskattning av europabolag

Allmänt

1. Skattekonsekvenserna av flyttning av säte anges först översiktligt för några renodlade typfall. I följande avsnitt övervägs sedan närmare om det är motiverat att föreslå några nya bestämmelser.

2. Fall A. Den näringsverksamhet som bedrivs är knuten till ett fast driftställe i Sverige och fortsätter att vara det efter flytten av det registrerade sätet. Situationen kan uppstå vid flyttning till och från Sverige och vid flyttning mellan andra medlemsstater.

Näringsverksamheten är föremål för svensk beskattning såväl före som efter flytten. Enligt gällande rätt aktualiseras inte uttagsbeskattning och återföring av fonder. Någon reglering om återföring av underskottsavdrag finns inte.

Det finns enligt utredningens uppfattning inte skäl att i detta fall beskatta verksamheten annorlunda p.g.a. en flyttning av säte. Det bör således inte inträda några förändringar i beskattningen. Exempelvis så bör alla utnyttjade underskott utan undantag få fortsätta att utnyttjas under samma villkor som gällt före flytten. Någon begränsning av underskottsavdragen som i 37 kap. IL vid fusion för att förhindra kringgående av 40 kap. IL, behövs inte eftersom flyttning av säte inte innebär en ägarförändring.

Sett isolerat torde fall A inte kräva någon reglering för att direktivets krav skall uppfyllas.

3. Fall B. Den näringsverksamhet som bedrivs ligger i en annan medlemsstat och beskattas i Sverige före flytten men inte efter. Situationen kan uppstå när ett svenskt europabolag med fast driftställe i annan medlemsstat flyttar sitt registrerade säte från Sverige.

Enligt gällande rätt kan uttagsbeskattning ske i detta fall. Det kan övervägas om fiktiv avräkning skall ges i denna situation, vilket diskuteras nedan.

4. Fall C. Den näringsverksamhet som bedrivs beskattas inte i Sverige före flytten men efter. Situationen kan uppstå när ett utländskt europabolag med fast driftställe som är beläget utanför Sverige flyttar sitt registrerade säte till Sverige.

Fallet regleras inte i fusionsdirektivet. Vid beskattningsinträdet skall anskaffningsvärden och anskaffningsutgifter enligt gällande rätt bestämmas enligt 20 a kap. IL. Några andra bestämmelser bedöms inte behöva införas.

5. De renodlade fall som redovisats ovan kan även vara kombinerade i fall där fasta driftställen finns såväl i Sverige som i utlandet.

Svenskt europabolag blir utländskt

För ett fast driftställe som förblir i Sverige inträder, såsom beskrevs ovan i fall A, inga förändringar i beskattningen. En flyttning av sätet kräver att huvudkontoret måste flytta till nyregistreringslandet. Det medför att så gott som alla flyttningar innebär att i vart fall någon del av verksamheten flyttas från Sverige och att ett fast driftställe etableras i nyregistreringsstaten. Vidare kan såsom beskrivs i fall B Sverige förlora beskattningsrätten för inkomsten från ett fast driftställe i utlandet.

Följande frågor som aktualiseras för dessa situationer behandlas nedan:

- Avregistreringsårets löpande resultat.
- Fiktiv avräkning vid uttagsbeskattning.
- Outnyttjade och utnyttjade underskott som härrör från det fasta driftstället utomlands.
- Periodiseringsfonder och ersättningsfonder.

Avregistreringsårets löpande resultat

I artikel 8 punkt 10 i förordningen om europabolag stadgas att flyttningen skall bli gällande den dag då europabolaget registreras där bolaget har sitt nya säte. Bolaget är därefter inte att anse som en svensk juridisk person. Av 6 kap. 3 § IL framgår att en juridisk person är obegränsat skattskyldig om den på grund av registrering är att anse som svensk juridisk person. Registreringen är således avgörande för om obegränsad skattskyldighet skall föreligga.

Vid flyttning från Sverige kommer europabolaget som beskattats som obegränsat skattskyldig före flytten att beskattas som begränsat skattskyldig efter flytten. Den verksamhet som bedrivs i Sverige (inkl. verksamhet i en annan stat som är anknuten till eller

störd från det fasta driftstället i Sverige på ett sådant sätt att den bör beskattas i Sverige, jämför prop. 2003/04:134, s. 18) kommer även efter flytten att beskattas i Sverige. Verksamheten i utlandet kommer efter flytten endast att beskattas utomlands.

Det löpande resultatet från det fasta driftstället i utlandet kommer således att beskattas i Sverige före flytten men inte efter. F.n. övervägs i justitiedepartementet ett förslag att ett europabolag som flyttar sitt registrerade säte skall upprätta ett *särskilt bokslut* för den tid som inte omfattas av en tidigare upprättad årsredovisning. Beskattningen torde kunna ske med utgångspunkt i ett sådant särskilt bokslut.

Utredningen anser att någon särskild skatterättslig reglering beträffande avregistreringsårets löpande resultat inte behövs.

Fiktiv avräkning

1. Enligt 22 kap. 5 § punkt 2 IL sker uttagsbeskattning när "skattskyldigheten för inkomsten från en näringsverksamhet helt eller delvis upphör". Detta gäller för ett fast driftställe utomlands när ett europabolags registrerade säte flyttas från Sverige. Någon beskattning torde däremot knappast äga rum i den stat där det fasta driftstället är beläget, eftersom beskattningsrätten där inte påverkas.

Sverige har normalt i sina dubbelbeskattningsavtal avtalat om användning av skatteavräkning (creditmetoden) för att undvika dubbelbeskattning av inkomst från obegränsat skattskyldiga subjekts fasta driftställen utomlands. Avräkning sker även enligt lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt och kostnadsavdrag kan ske enligt 16 kap 18 § IL. Om den utländska och svenska beskattningen av en inkomst inte sammanfaller i tiden kan detta ibland minska möjligheterna till en effektiv avräkning av den utländska skatten. (I de fåtal fall där Sverige har ett dubbelbeskattningsavtal med exemptmetod torde inga motsvarande problem uppstå.)

Vid uttagsbeskattning av inkomst från fast driftställe i utlandet blir detta problem särskilt påtagligt. I det här aktuella fallet kommer svensk skatt att beräknas på uttagsinkomsten för det beskattningsår då sätet flyttas, medan i källstaten inkomsten antagligen huvudsakligen kommer att anses uppkomma genom realisation under senare beskattningsår. För utländsk skatt som då

belöper på denna inkomst torde avräkning inte kunna medges enligt vanliga regler.

För att undvika dubbelbeskattning i sådana situationer föreskrivs i artikel 10 punkt 2 i fusionsdirektivet att s.k. fiktiv avräkning skall göras vid fusion, fission, partiell fission och överföring av tillgångar. Bestämmelsen omfattar däremot inte flyttning av säte.

2. Enligt utredningens uppfattning finns skäl såväl för som emot att föreslå införande av en bestämmelse om fiktiv avräkning.

Det är principiellt motiverat att minska den internationella dubbelbeskattning som eljest kan uppkomma. Regler om fiktiv avräkning kan ha beaktansvärd betydelse vid europabolags val av stat för registrerat säte, eftersom avsaknad av sådana regler kan försvåra en senare flyttning av säte. Införande av fiktiv avräkning innebär vidare att samma behandling kommer att gälla som i de förfaranden som omfattas av artikel 10 punkt 2, dvs. vid fusion enligt 37 kap. IL, verksamhetsavyttring enligt 38 kap. IL och partiell fission enligt förslaget till 38 a kap. IL.

Däremot medges inte fiktiv avräkning vid en rad andra omstruktureringsförfaranden. De problem som kan följa med fiktiv avräkning torde variera mellan olika situationer. Fiktiv avräkning vid flyttning av säte skiljer sig från såväl de fall där fiktiv avräkning finns i IL som övriga fall, genom att de tillgångar som uttagsbeskattningen och den fiktiva avräkningen avser inte överläts. Regler om fiktiv avräkning torde i vissa situationer kunna minska den svenska skatten mer än vad som kan anses materiellt riktigt. Problemen beror i grunden på avräkningsmetodens effekter vid gränsöverskridande transaktioner, men kan förstärkas vid fiktiv avräkning.

Det vore önskvärt att överväganden om utvidgade möjligheter till fiktiv avräkning, utöver de fall där ett krav härom finns i fusionsdirektivet, sker i ett större sammanhang. Det vore även önskvärt att kunna konstatera i vilken utsträckning andra stater som berörs av problemet avser att införa regler om fiktiv avräkning vid flyttning av registrerat säte.

Utredningen anser med hänsyn till att en viktig funktion med europabolag är möjligheten att flytta säte att det bör eftersträvas att skattemässiga hinder mot flyttningen så långt som möjligt bör undanröjas. Den sammanlagda beskattning som skulle kunna uppstå utan fiktiv avräkning när en hemviststat tillämpar avräkningsregler, såsom Sverige gör, kan utgöra ett beaktansvärt skäl mot att välja europabolagsformen, förlägga registrerat säte till

Sverige eller att flytta registrerat säte från Sverige. Utredningen anser därför att trots de problem som kan uppstå dessa skäl får anses överväga och anser därför att ett förslag om fiktiv avräkning skall lämnas.

3. En bestämmelse om fiktiv avräkning kan utformas efter mönster i artikel 10 punkt 2 i fusionsdirektivet och 37 kap. 30 § IL. En teknisk skillnad är att vid fusion, verksamhetsavyttring och partiell fission sker en avyttring av verksamheten, medan flyttning av säte inte medför någon avyttring av verksamheten i det fasta driftstället. Även i andra avseenden kan det vara motiverat att bestämmelsen avviker från bestämmelsen i fusionsdirektivet.

De i föregående punkt anförda skälen för fiktiv avräkning talar för att inte begränsa avräkningen till enbart fasta driftställen i annan medlemsstat i EU. Regeln bör gälla fasta driftställen i alla avtalsstater, dvs. i praktiken kommer den att omfatta de avtal där metodartikeln innebär avräkning.

Fiktiv avräkning kan innebära praktiska problem, men många av dem uppstår redan genom den svenska uttagsbeskattningen. Vid beräkning av den svenska inkomstskatten måste tillgångar m.m. i det fasta driftstället marknadsvärderas. Det bör enligt vanliga bevisbörderegler ankomma på det skattskyldiga europabolaget att redovisa utredning över beräkning av den utländska inkomstskatten

Eftersom bestämmelsen kan ses som en i princip ensidig svensk lindring av beskattning finns grund för vissa inskränkningar i omfattningen av avräkningen jämfört med ordinarie avräkningsregler. Utredningen anser att det finns skäl att begränsa avräkningen till den svenska inkomstskatten som belöper på uttagsinkomsten. Bl.a. är det svårt att överblicka konsekvenserna av om den utländska inkomstberäkningen omfattar inkomster som i princip omfattas av skatteplikt, men i praktiken aldrig blir föremål för beskattning.

Vidare kan i sällsynta fall en avräkning av i princip samma fiktiva utländska skatt kunna ske flera gånger om det registrerade sätet flyttas fram och tillbaka till Sverige flera gånger. Vid en återflytt av sätet till Sverige torde anskaffningsvärden på tillgångar i det utländska driftstället enligt 20 a kap. IL normalt inte uppräknas till marknadsvärde. Från rent svenska utgångspunkter vore det dock motiverat att det marknadsvärde som legat till grund för uttagsbeskattning vid utflyttningen utgjorde anskaffningsvärde i tillämpliga fall. Resultatet av en sådan regel skulle dock kunna bli att vid en ny utflyttning från Sverige blev uttagsinkomsten starkt

begränsad medan den beräknade utländska inkomsten skulle vara i princip oförändrad.

Även om anskaffningsvärdena i Sverige inte uppräknas innebär upprepad uttagsbeskattning och fiktiv avräkning på i princip samma underlag att ett "avräkningsöverskott" kan mångfaldigas. Om avdraget/avräkningen såsom föreslagits begränsas till den svenska skatten kan dock problemet hållas inom acceptabla gränser.

Vad gäller andra förfaranden som eventuellt kan få icke önskvärda konsekvenser anser utredningen att det är svårt att åstadkomma verkkningsfulla regler begränsat till detta sammanhang.

Outnyttjade och utnyttjade underskott

1. IL innehåller inte någon regel om att utnyttjade underskottsavdrag skall återföras som intäkt då skattskyldighet upphör. Enligt utredningens bedömning av gällande rätt påverkas inte heller rätten till avdrag i Sverige för ännu outnyttjade underskott av att europabolaget flyttar sitt registrerade säte från Sverige. Det gäller underskott hänförliga till verksamhet som omfattats av svensk skattskyldighet och som kan ha uppkommit i verksamhet som bedrivits såväl utomlands som i Sverige. Utredningens uppfattning är således att om europabolaget fortsätter att vara skattskyldigt i Sverige för inkomst av ett här beläget fast driftställe föreligger fortsatt avdragsrätt för dessa underskott vid beräkning av denna inkomst.

I utredningens tilläggsdirektiv anges angående europabolagen att utredningen bör överväga spärregler för att motverka omotiverade skattefordelar. I sammanhanget, dock utan omedelbar koppling till europabolagen, anges bl.a. eventuell återföring av tidigare gjorda förlustavdrag. Utredningen anser därför att det finns anledning att överväga denna fråga.

Vid flyttning av säte aktualiseras frågan om underskott från verksamhet i utlandet, som fortsättningsvis inte kommer att beskattas i Sverige, bör behandlas annorlunda än vad som f.n. gäller. Frågan gäller såväl utnyttjade som outnyttjade underskott. Det krävs överväganden både om vad som är materiellt och vad som är praktiskt lämpligt. Genomgången sker i denna ordning.

2. Den aktuella situationen är således den att ett i Sverige obegränsat skattskyldigt europabolag antas bedriva verksamhet

såväl i Sverige som utomlands. Enligt IL görs en samlad resultatberäkning för verksamheterna vilket innebär att underskott i den svenska eller utländska verksamheten kan dras av mot överskott i den svenska eller utländska verksamheten.

Utredningen anser att beskattningen av utländska överskott och underskott i princip bör vara *symmetrisk*. Sverige tillämpar i stor utsträckning avräkning av utländsk skatt på överskott i kombination med avdrag för underskott som uppstått i utlandet. Detta innebär att den utländska skatten avräknas från den svenska skatten i en överskottssituation, men i en underskottssituation beaktas däremot inte på motsvarande sätt en utländsk skatteminskning. Den sistnämnda effekten motverkas dock av att underskottet senare år bör leda till minskad utländsk skatt och därmed minskad avräkningen i Sverige.

Denna partiella symmetribrist är ett medvetet metodval och får i detta utredningssammanhang tas som ett givet förhållande. I en som symmetriskt ansedd situation bör de regler som uppställs i förhand inte i efterhand kunna frångås när man konstaterar det verkliga utfallet i det enskilda fallet. Om Sverige totalt sett under tiden för svensk skattskyldighet skulle tillgodogöra sig skatt från inkomst av en utländsk verksamhet om den gått med överskott, bör man inte kunna vägra avdrag om man i efterhand konstaterar att perioden sammanlagt resulterade i underskott.

I verkligheten finns situationer där sannolikheten för underskott är långt större än sannolikheten för överskott. Vissa utländska verksamheter kan ha en sådan inriktning att det redan i förväg framstår som sannolikt att de för en lång period kommer att ge ett samlat underskott. Det kan ingå i ett sådant bolags planering att verksamheten förs ur svensk skattskyldighet när verksamheten börjar gå med överskott. Det finns i princip grund för att frångå en symmetrisk behandling av överskott och underskott i en sådan situation.

3. Det synsätt som angetts ovan innebär även att det i princip inte finns anledning att göra någon skillnad mellan underskott som *utnyttjats eller inte utnyttjats*. Storleken på utnyttjandet beror på storleken på överskottet i den svenska verksamheten under perioden då avdragsgilla underskott förelegat i den utländska verksamheten. Överskott och underskott kan fördelas på många sätt över tiden och normalt bör inte möjligheterna att utnyttja underskotten bero av sådana skillnader.

I särskilda situationer kan såsom påpekades ovan i punkt 2 underskotten vara framtunga och kanske även relativt sett stora jämfört med överskotten av den svenska verksamheten. Åtminstone pragmatiskt sett kan det framstå som mindre motiverat att låta en begränsad period av möjlig svensk beskattning av ett överskott i den utländska verksamheten motivera en obegränsad kvittningsperiod för underskotten.

Här kan även jämföras med situationen att den utländska verksamheten avslutas. Underskottsavdragen kvarstår då utan begränsning. Den skillnaden föreligger dock att efter nedläggningen finns inte heller någon möjlighet till överskott som en annan stat kan beskatta.

4. Frågan om begränsning av avdragsrätten för underskott respektive återföring av åtnjutna underskottsavdrag när svensk beskattningsrätt för utländsk verksamhet upphör aktualiseras inte bara vid flyttning av säte utan även i en rad andra situationer.

- Vid *partiell fission* eller en *verksamhetsavyttring* när det övertagande företaget är utländskt.

- Vid *fusion/fission* när det övertagande bolaget är utländskt.

- När ett fast driftställe i utlandet överförs till ett *dotterbolag*, utan att det är fråga om en transaktion enligt fusionsdirektivet. Ägandet av driftstället byts då mot ägande av andelar. Detta kan ske genom apportemission eller genom vanlig försäljning. Något beskattningsbart överskott behöver inte uppkomma om någon värdestegring inte skett. Förhållandena kan vara sådana att verksamheten i ett inledningsskede, när stora initialkostnader läggs ned i verksamheten, bedrivits i ett utländskt fast driftställe ägt av ett svenskt bolag och när verksamheten börjar gå med vinst överförs den till ett utländskt dotterbolag. I sådant fall återförs enligt gällande rätt inte tidigare medgivna avdrag för underskott och underskott som inte utnyttjats får fortsätta att användas i det svenska moderbolaget.

Införs begränsningar av avdragsrätt för underskott, respektive eventuellt återföring av utnyttjade underskottsavdrag, hänförliga till utländsk verksamhet endast vid flyttning av säte kvarstår avdragsrätten ograverad i andra omstruktureringsfall. En neutralitetsbrist uppstår och incitamentet ökar att välja alternativa vägar. Exempelvis kan europabolag istället för att flytta säte överföra hela verksamheten till ett utländskt dotterbolag och på så sätt undgå de nämnda inskränkningarna.

5. I *praktiskt hänseende* kan konstateras att eftersom ett europabolags hela verksamhet är en enda näringsverksamhet enligt IL finns inte något krav på att olika verksamheter skall *särredovisas*. I den mån europabolaget för den svenska skattskyldigheten redovisar ett underskott kan därför inte omedelbart anges om det härrör från verksamhet vid utländskt driftställe eller i Sverige.

Något krav på särredovisning finns inte heller inom redovisningsrätten (jfr Bokföringsnämndens rekommendation BFN R 9 Redovisning av rörelsegrenar m.m. och Redovisningsrådets rekommendation RR 25 Rapportering för segment – rörelsegrenar och geografiska områden).

Någon form av särredovisning i Sverige bör dock i praktiken finnas om avräkning begärs för skatt betald i det andra landet.

Regler om en särskild behandling av underskott från fast driftställe i utlandet kräver enligt utredningens uppfattning att en separat resultatberäkning för denna verksamhet görs för hela perioden då svensk skattskyldighet föreläggat, inkl. flyttåret. Det kan vara svårt att göra en sådan beräkning i efterhand. Införs nya regler kan de dock även innefatta krav på årlig särredovisning av resultatet för fast driftställe i utlandet. Även om vissa sådana beräkningar bör förekomma redan nu, innebär detta givetvis ett merarbete jämfört med nu.

En möjlig förenkling är att begränsa perioden som det totala resultatet skall beräknas för, t.ex. till de senaste fem åren. Trots detta kommer beräkningarna att bli problematiska om en separat beräkning inte gjorts tidigare.

6. Utredningen anser att övervägande skäl talar emot att nu införa regler begränsade enbart till situationen vid flyttning av säte. Frågan bör övervägas i ett större sammanhang där man kan beakta alla de olika situationer där svensk beskattningsrätt till inkomst från utländskt fast driftställe kan upphöra. Frågan om kvittning av underskott mot överskott mellan olika medlemsstater i EU är f.n. föremål för behandling såväl av kommissionen som av domstolen. Det är oklart vad detta kommer att leda till, men det finns anledning att avvakta utvecklingen.

Periodiseringsfonder och ersättningsfonder

Ovan har diskuterats en särbehandling av underskott till den del de är hänförliga till den utländska verksamheten. Det finns andra

poster som delvis kan ha sin grund i resultatet av den utländska verksamheten bl.a. periodiserings- respektive ersättningsfonder

Det finns ingen skyldighet enligt gällande regler att återföra avdrag för avsättning till periodiseringsfonder respektive ersättningsfonder om inte hela näringsverksamheten flyttas till utlandet i samband med att det registrerade sätet flyttas. Återföring av avdragen kan ske i den verksamhet som fortsatt bedrivs i Sverige. Den reglering som finns säkerställer att beskattning sker. Någon ändring är inte motiverad.

Utländskt europabolag blir svenskt

1. Utredningen utgår från situationen att europabolaget bedriver verksamhet dels från fast driftställe i utlandet och dels från fast driftställe i Sverige.
2. Beträffande fasta driftställen utomlands, som inte har beskattats i Sverige tidigare, bedömer utredningen att inga andra poster än sådana som omfattas av 20 a kap. IL, dvs. tillgångar och förpliktelser, enligt gällande rätt finns att beakta. Direktivet ställer inte heller några krav på att behandlingen skall vara på ett visst sätt. Hur det fasta driftstället utomlands skall behandlas i nyregistreringsstaten är inte reglerat i direktivet.
3. Den verksamhet som har bedrivits och beskattats i Sverige påverkas inte av flytten. Verksamheten som har bedrivits i utlandet får passas in i övrig i Sverige redan pågående verksamhet på samma sätt som om en ny verksamhetsgren påbörjas.
4. Utredningens slutsats är att någon reglering vid flyttning till Sverige inte behövs.

9.3.2 Beskattning av delägarna

Ett europabolag kan flytta sitt registrerade säte från en medlemsstat till en annan utan att behöva upplösas i den förstnämnda staten och nybildas i den andra staten. Någon avyttring i den mening som avses i IL sker inte och delägarna beskattas därför inte vid företagets flyttning av det registrerade sätet. Svensk rätt uppfyller således redan kraven i artikel 10d i

fusionsdirektivet. Någon anpassning i övrigt ser utredningen inte att det föreligger behov av.

9.3.3 Beskattning av SCE-föreningar

Förordningen om SCE-föreningar skall tillämpas först från och med den 18 augusti 2006. Hur SCE-föreningarna närmare skall inordnas i svensk skatterätt finns det inga förslag om ännu. Utredningen utgår från att SCE-föreningarna inte kommer att behandlas på annat sätt än europabolag när det gäller de skatteregler som har behandlats i detta kapitel. De ställningstaganden som utredningen gjort beträffande konsekvenserna av att ett europabolag flyttar sitt registrerade säte bör därför enligt utredningens bedömning på motsvarande sätt även gälla för SCE-föreningar. Utredningen anser emellertid att det finns skäl att noga följa det arbete på associations- och skatterätts område som kommer att göras fram till den 18 augusti 2006, när förordningen skall börja tillämpas, för att bevaka om det i detta arbete kommer fram att SCE-föreningar bör behandlas på något särskilt sätt och om en sådan särskild behandling kan ha betydelse för de regler som föranleds av implementeringen av fusionsdirektivet.

10 Övriga frågor

10.1 Skattemässigt transparenta delägare

Utredningens förslag: De bestämmelser i 49 kap. IL som gäller delägare i svenska handelsbolag bör på motsvarande sätt tillämpas beträffande obegränsat skattskyldiga delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person.

10.1.1 Ändringar i fusionsdirektivet

1. I en ny punkt 3 i artikel 8 har införts en bestämmelse med följande lydelse:

”Om en medlemsstat betraktar en delägare som skattemässigt transparent på grundval av den statens bedömning av den rättsliga karaktär som den delägaren har som en följd av den lag enligt vilken bolaget bildades och därför beskattar de personer som har andelar i det delägande företaget för deras andel av delägarvinst allteftersom denna vinst uppkommer, skall medlemsstaten inte beskatta dessa personer när det gäller inkomst, vinst eller kapitalvinst som uppkommer i samband med att delägaren tilldelas värdepapper som representerar kapitalet i det övertagande eller förvärvande bolaget.”

2. Syftet med bestämmelsen är att intressenterna/delägarna i sådana andelsägande subjekt som bedöms vara skattemässigt transparenta i en medlemsstat skall ges samma skattefördelar som subjektet självt. Ifrågavarande transparenta subjekt deltar inte i själva transaktionen som överlåtande, övertagande, förvärvat eller förvärvande bolag utan deltar i sin egenskap av ägare av andelar i det överlåtande eller förvärvade bolaget.

Om delägarna i dessa transparenta subjekt inte skulle erhålla direktivets fördelar skulle beskattningen av delägarna kunna hindra att företagsekonomiskt önskvärda omstruktureringar kommer till stånd.

3. Punkten 3 i artikel 8, liksom hela artikel 8, gäller bara vid fusion, fission, partiell fission eller utbyte av aktier eller andelar och inte vid överföring av tillgångar.

För att bestämmelsen skall vara tillämplig ställs inga krav på att det transparenta subjektet skall vara en utländsk association eller att det skall vara hemmahörande inom EU eller att det skall behandlas på ett visst sätt, t.ex. att det är bolagsskatteskyldigt.

Ett villkor är däremot att subjektet skall bedömas vara skattemässigt transparent p.g.a. bedömningen av den lag enligt vilken bolaget bildades. Det är således bedömningen av kriterierna i den civilrättsliga lagstiftningen och inte i den skatterättsliga lagstiftningen som skall ligga till grund för att subjektet bedöms vara skattemässigt transparent.

Härigenom omfattas transparens p.g.a. s.k. CFC-lagstiftning inte av tillämpningsområdet för punkten 3 i artikel 8. CFC-lagstiftning blir ju tillämplig p.g.a. bedömningen av den skatteordning som tillämpas i ett annat land och inte p.g.a. civilrättsliga bestämmelser.

10.1.2 Gällande rätt

1. De delägare i transparenta subjekt som för svenskt vidkommande kan tänkas omfattas av tillämpningsområdet för punkten 3 i artikel 8 är dels delägare i svenska handelsbolag, dels obegränsat skattskyldiga delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person och dels delägare i andra transparenta subjekt.

2. Förutsättningarna för att delägare i det överlåtande företaget vid en fusion och en fission respektive i det avyttrade företaget vid ett andelsbyte skall undgå omedelbar beskattning regleras i bestämmelserna om andelsbyten i 48 a och 49 kap. IL. 48 a kap. gäller bara fysiska personer, varför någon ändring inte behövs i detta kapitel.

I 49 kap. finns det redan regler om uppskov med beskattningen för delägare i svenska handelsbolag. För obegränsat skattskyldiga

delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person och för delägare i andra transparenta subjekt finns inte motsvarande regler.

10.1.3 Överväganden och förslag

1. I 49 kap. finns det som sagts redan regler som medger att delägare i svenska handelsbolag ges uppskov med beskattningen vid en fusion, fission och vid ett andelsbyte. Dessa regler uppfyller enligt utredningens bedömning kraven i artikel 8 punkt 3, varför någon ändring i denna del inte föreslås.

2. Enligt 6 kap. 7 § IL är *utländska juridiska personer* begränsat skattskyldiga, vilket innebär att den grundläggande regeln är att dessa är skattesubjekt i Sverige. I 5 kap. 2 a § IL anges att obegränsat skattskyldiga delägare i *en i utlandet delägarbeskattad juridisk person* är skattskyldiga för personens inkomster. Med en i utlandet delägarbeskattad juridisk person avses en utländsk juridisk person vars inkomster beskattas hos delägare i den utländska stat där personen hör hemma. Bestämmelsen i 5 kap. 2 a § är en specialregel som gäller före den allmänna regeln i 6 kap. 7 § IL.

Således behandlas en i utlandet delägarbeskattad juridisk person enligt svensk rätt både som skattesubjekt, beträffande den del som ägs av begränsat skattskyldiga delägare, och som delägarbeskattat företag, beträffande den del som ägs av obegränsat skattskyldiga delägare.

Bestämmelserna i 49 kap. IL som medger att delägare i svenska handelsbolag ges uppskov med beskattningen vid en fusion, fission och vid ett andelsbyte bör på motsvarande sätt tillämpas beträffande obegränsat skattskyldiga delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person.

3. Andra transparenta subjekt som kan vara aktuella i detta sammanhang är sådana subjekt som beskattas i det land där de hör hemma men där Sverige i stället beskattar intressenterna i subjektet. Det är här fråga om sådana utländska associationer som inte betraktas som en *utländsk juridisk person* enligt 6 kap. 8 § IL.

Det kan anmärkas att i kapitel 7 behandlas också sådana utländska associationer. I det kapitlet behandlas när associationen deltar i transaktionen som överlåtande, övertagande eller förvärvande bolag eller är det bolag som förvärvas. I detta kapitel behandlas bara när associationen uppträder i egenskap av delägare.

Vidare är det skillnader beträffande omfattningen av de associationer som omfattas. De associationer som behandlas i kapitel 7 är alla förtecknade i bilagan till direktivet och är hemmahörande inom EU. Några sådana begränsningar finns inte vid tillämpning av punkten 3 i artikel 8.

I de fall en utländsk association inte uppfyller villkoren i 6 kap. 8 § IL ligger det närmast till hands att enligt svensk rätt karaktärisera den som ett enkelt bolag där de personer som tar del i associationen har en direkt del i varje enskild tillgång eller förpliktelse som kan knytas till associationen. Det ligger därför närmast till hands att vid bedömningen av beskattningen vid ett andelsbyte (och vid fusion och fission) helt bortse från associationen och i stället bedöma förutsättningarna för att tillämpa 48 a och 49 kap. IL efter varje enskild intressent i associationen. Beroende på om det är en fysisk eller juridisk person och övriga förutsättningar kommer 48 a eller 49 kap. IL att kunna tillämpas. Utredningen bedömer därför att någon anpassning av dessa kapitel inte behöver ske i denna del.

4. De lagtextförslag som utredningen lämnar beträffande undantag från beskattning av den utdelning som skatterättsligt anses ske vid en partiell fission är så allmänt avfattade att även i de fall svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer samt andra transparenta subjekt är ägare i det överlåtande företaget kommer delägarna/intressenterna i dessa transparenta subjekt att få del av direktivets lättnader. Därmed behövs beträffande partiella fissioner ingen ytterligare reglering p.g.a. bestämmelsen i punkten 3 i artikel 8.

10.2 Överlåtelse av utländsk filial till utländskt bolag

10.2.1 Ändringar i fusionsdirektivet

I ett nytt fjärde stycke i punkt 1 i artikel 10 klargörs att bestämmelserna i artikel 10 gäller även när ett fast driftställe är beläget i samma medlemsstat som det övertagande bolaget är hemmahörande i. Artikeln gäller sedan tidigare vid fusion, fission och överföring av tillgångar och skall nu även tillämpas vid partiella fissioner. Övriga ändringar i artikel 10 är enbart av redaktionell art.

10.2.2 Gällande rätt

1. Artikel 10 är bara tillämplig i de fall transaktionen berör ett fast driftställe som tillhör ett överlåtande bolag från en medlemsstat men som ligger i en annan medlemsstat. Det har tidigare, p.g.a. ordalydelsen av artikel 10, varit osäkert om den varit tillämplig när det fasta driftstället legat i samma stat som det övertagande bolaget.

De svenska reglerna i 37 kap. IL om fusioner och fissioner respektive i 38 kap. IL om verksamhetsavyttringar gör inte någon skillnad beroende på om det fasta driftstället ligger i samma stat som det övertagande bolaget eller ej.

2. Enligt artikel 10 punkt 2 ges det överlåtande bolagets medlemsstat rätt att beskatta transaktionen på vanligt sätt men på villkor att medlemsstaten gottskriver de skattskyldiga den skatt som, om det inte vore för bestämmelserna i direktivet, skulle ha utgått på grund av dessa transaktioner i den medlemsstat där verksamhet är belägen, på samma sätt och med samma belopp som om denna skatt faktiskt hade utgått och betalats (i det följande fiktiv avräkning). Resultatet av att denna rätt utnyttjas är att det överlåtande bolagets medlemsstat kan erhålla den skatt som staten skulle ha erhållit om bestämmelserna i direktivet inte hade funnits.

Sverige har utnyttjat denna rätt. För att bestämmelserna i 37 och 38 kap. IL om undantag från omedelbar beskattning skall vara tillämpliga krävs således att det övertagande företaget (37 kap. 12 § IL) respektive det köpande företaget (38 kap. 7 § IL) omedelbart efter transaktionen skall vara skattskyldig för inkomst av sådan näringsverksamhet som det överlåtande (37 kap. 12 § IL) respektive det säljande företaget (38 kap. 7 § IL) beskattats för. Detta villkor är inte uppfyllt om ett fast driftställe i en annan stat efter fusionen, fissionen eller verksamhetsavyttringen ägs av ett företag från annan stat. Därmed kommer transaktionen att beskattas på vanligt sätt. Bestämmelser om fiktiv avräkning finns i 37 kap. 30 § och 38 kap. 19 § IL. Dessa bestämmelser gör inte någon skillnad beroende på om det fasta driftstället ligger i samma stat som det övertagande bolaget eller ej.

10.2.3 Överväganden

Någon anpassning av den svenska lagstiftningen p.g.a. ifrågasättande ändringar i direktivet behövs inte annat än att hela

artikel 10 måste beaktas vid implementeringen av reglerna om partiella fissioner. Denna anpassning behandlas i kapitel 3 om partiella fissioner.

10.3 Kravet på ett innehavs storlek

Enligt artikel 7 punkt 1 i fusionsdirektivet får det övertagande bolaget vid en fusion eller vid en fission inte beskattas för en vinst som beror på att en andel som bolaget har i det överlåtande bolaget utslöcknar. Enligt punkt 2 får, under förutsättning att andelsinnehavet understiger en viss nivå, undantag härifrån göras. Genom ändringsdirektivet har kravet på innehavets storlek sänkts. Sverige utnyttjar inte denna möjlighet att göra undantag från punkt 1, vilket framgår av 37 kap. 29 § IL. Någon anpassning av svensk rätt behövs därför inte i denna del.

10.4 Ytterligare förvärv

I definitionen av utbyte av aktier eller andelar i artikel 2 led d har ett tillägg gjorts. Tillägget innebär att även om förvärvande bolag redan innehar röstmajoritet i det förvärvade bolaget så skall ytterligare förvärv i detta bolag omfattas av definitionen. Bestämmelserna i 48 a och 49 kap. IL uppfyller redan fusionsdirektivets krav i denna del. Någon anpassning av svensk rätt behövs därför inte i denna del.

10.5 Redaktionella ändringar

I kapitel 2 har utredningen redogjort för att regleringarna i 37 och 38 kap. IL är uppbyggda utifrån synsättet att en fusion, fission och en verksamhetsavyttring är uppdelad i en kvalificerad del (med undantag från omedelbar beskattning, kontinuitet, etc.) och en icke kvalificerad del (med beskattning på vanligt sätt med s.k. fiktiv avräkning). Vid en genomläsning av kapitlen kan dock en viss osäkerhet infinna sig kring detta. Som exempel kan nämnas att i 38 kap. 2 § IL definieras vad som avses med verksamhetsavyttring. Bland annat skall villkoret i 7 §, om att det köpande företaget omedelbart efter avyttringen skall vara skattskyldig för inkomst av sådan näringsverksamhet som det säljande företaget beskattats för, vara uppfyllt. När verksamhet bedrivs från ett fasta driftställe i en

annan stat och verksamheten överförs till ett utländskt bolag kommer detta villkor inte att vara uppfyllt och transaktionen är därför enligt definitionen ingen verksamhetsavyttring. I 19 §, som just behandlar det nämnda fallet, används trots detta begreppet verksamhetsavyttring. Utredningen anser att uppdelningen av en transaktion i en kvalificerad del och en icke kvalificerad del bör tydliggöras på ett bättre sätt och föreslår därför redaktionella ändringar i lagtexten i 37 kap. 4, 6, 11, 16 – 18 §§ och i 38 kap. 1, 2 och 8 §§ IL. Vidare att en ny 2 a § i 38 kap. IL införs samt att 37 kap. 12 § och 38 kap. 7-8 §§ upphävs. Se vidare författningskommentarerna.

10.6 Överlämnad skrivelse

1. I utredningens tilläggsdirektiv sägs att de omstruktureringsfrågor som aktualiseras i dåvarande Riksskatteverkets skrivelse med hemställan om vissa förtydliganden i de omstruktureringsregler som trädde i kraft år 1999 (Fi 1999/2927) bör uppmärksammas vid redovisning av uppdraget. I det följande behandlas denna skrivelse.

2. Skrivelsen behandlar 16 olika frågor sorterade inom 5 områden (avsnitt 2-6). Frågorna, som i många fall är mycket komplicerade, har p.g.a. ny lagstiftning samt den senaste tidens rättsutveckling i de flesta fall förlorat sin aktualitet.

3. Under år 2003 infördes nya regler som innebär att beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar i det närmaste helt avskaffats (SOU 2001:11, prop. 2002/03:96, bet. 2002/03:SkU 14, SFS 2003:224). Som en konsekvens härav avskaffades möjligheten att dra av kapitalförluster på sådana andelar. Genom denna reform har problem med att försöka stävja transaktioner där de skattskyldiga försöker undvika att beskattas för kapitalvinster eller försöker tidigarelägga eller blåsa upp förluster på sådana andelar i det närmast helt försvunnit.

I samband med reformen upphävdes även bestämmelserna om uppskov med beskattningen vid koncerninterna andelsavyttringar i 25 kap. 6-27 §§ IL. Dessa bestämmelser byggde på den upphävda lagen (1998:1602) om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner (KÖL). Genom reformen och att dessa bestämmelser har upphävts är de frågor som berör KÖL inte längre aktuella. Detta gäller alla punkterna under avsnitt 2 utom

punkten 2.4 om lagerandelar. Under denna punkt berörs problem med lagerandelar, vilket uppges företrädesvis förekomma inom koncerner verksamma i byggnads- och fastighetsbranschen. Denna fråga behandlas lämpligast i samband med att utredningen ser över reglerna om byggnadsrörelse i utredningens nästa etapp.

De problem som beskrivs i punkten 4.2, avseende vissa kapitalförluster, har samband med kapitalförluster vid avyttring av näringsbetingade andelar, varför även denna fråga numera har förlorat sin aktualitet. I den mån det återstår liknande problem med andelar som inte är näringsbetingade, företrädesvis lagerandelar, så behandlas dessa problem i nästa etapp.

4. De frågor om fördelning av uppskovsbelopp enligt reglerna om andelsbyten som tas upp i punkterna 3.2 och 3.3 har fått sin lösning i praxis, se RÅ 2000 ref. 23, varför dessa numera har förlorat sin aktualitet.

5. Frågan i punkten 5.1 avseende kvalificerade andelar och överlåtelser för underpris har förlorat sin aktualitet genom införandet av IL.

6. Beträffande frågan i punkten 6 om ändring i skatteregisterlagen (1980:343) kan följande anföras. Skatteregisterlagen upphävdes i samband med att lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet trädde i kraft. I anslutning härtill trädde även förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet i kraft. Frågan har genom den nya lagen och förordningen fått sin lösning.

7. Återstående punkter avser frågor som det inte finns någon direkt fördel med att behandla tillsammans med ändringarna i fusionsdirektivet. Utredningen anser därför, bl.a. med hänsyn till den knappa tid som står till utredningens förfogande, att dessa frågor inte är lämpliga att behandla i denna etapp.

10.7 Övergångsregler

Enligt fusionsdirektivet skall medlemsstaterna sätta i kraft de bestämmelser i lagar och andra författningar som följer av direktivet senast den 1 januari 2006, vad gäller flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte samt

dessa företags intagande i bilagan till direktivet. Medlemsstaterna skall sätta i kraft de bestämmelser i lagar och andra författningar som följer av direktivet vad gäller andra bestämmelser än de nyss nämnda senast den 1 januari 2007.

Utredningens förslag till ikraftträdandebestämmelser följer dessa krav. Några ytterligare ikraftträdandebestämmelser har inte bedömts behövliga.

11 Konsekvensanalyser

11.1 Allmänt

De förslag utredningen lämnar är förslag till anpassning av den svenska skattelagstiftningen till utvidgningar och ändringar i ett EG-rättsligt direktiv, det s.k. fusionsdirektivet. Förslagen är i sina huvuddrag styrda av innehållet i fusionsdirektivet. Endast förslaget om s.k. fiktiv avräkning vid flyttning av säte är inte direkt föranlett av fusionsdirektivet.

De förslag som kan tänkas få konsekvenser för de offentliga finanserna och för Skatteverket är främst bestämmelserna om partiella fissioner. Vidare att ett stort antal nya associationsformer kommer att erhålla de fördelar som fusionsdirektivet ger. Även förslaget om s.k. fiktiv avräkning vid flyttning av säte kan få konsekvenser.

11.2 Konsekvenser för de offentliga finanserna

Mot bakgrund av att relevant statistik saknas är det inte möjligt att kvalitativt bestämma de offentligfinansiella konsekvenserna av att implementera fusionsdirektivet i svensk lagstiftning. Anledningen till att statistik saknas är antingen att organisationsformen är ny (exempelvis europabolag och europeiska ekonomiska föreningar), eller att nödvändiga underlag för statistiken inte omfattas av företagens uppgiftslämnande (exempelvis behöver underskott som härrör från en filial i utlandet inte redovisas särskilt vid det svenska företagets inkomsttaxering). Det är alltså inte möjligt att få fram relevant statistik för exempelvis den totala storleken av underskottsavdragen från utländska fasta driftställen.

Trots att det inte är möjligt att kvantifiera de föreslagna reglernas effekt på de offentliga finanserna är det utredningens bedömning att effekten kan antas bli av mindre omfattning (i jämförelse med dagens regelverk), vilket utredningen motiverar utifrån följande skäl. För det första innebär bestämmelserna endast att beskattningen skjuts framåt vid vissa omstruktureringar. Bestämmelserna i fusionsdirektivet och de bestämmelser som utredningen föreslår avser dock att säkerställa att beskattning sker, om än vid en senare tidpunkt. Det betyder alltså att den negativa effekt på statens finanser som kan uppkomma maximalt utgör en ränteeffekt, dvs. effekten av att skatten erläggs vid en senare tidpunkt (ökad statlig upplåningskostnad). För det andra beror givetvis effekten av i vilken utsträckning företagen kommer att använda sig av de utvidgade omstruktureringsmöjligheterna, vilket i sig är ytterst svårt att ha en uppfattning om. Enligt utredningens bedömning finns det dock i Sverige redan sådana möjligheter till uppskjuten beskattning vid omstruktureringar att de föreslagna reglerna inte utvidgar dessa möjligheter i någon betydande omfattning, vilket alltså indikerar en begränsad effekt. Det bör i detta sammanhang noteras att endast sådana transaktioner som innebär att tillgångarna bli kvar i samma land som det fasta driftstället omfattas av möjligheterna till uppskjuten beskattning. För det tredje vill utredningen här påminna om att det civilrättsligt inte alltid är möjligt att i dag vidta de transaktioner som utredningen föreslår skatterättsliga regler för.

Sammanfattningsvis är det alltså utredningens uppfattning att de nya möjligheter som direktivet medger inte bör ha annat än en högst marginell påverkan på de offentliga finanserna i jämförelse med dagens bestämmelser.

11.3 Konsekvenser för Skatteverket

För de i dag gällande omstruktureringsformerna finns utarbetade deklarationsblanketter och ett omfattande informationsmaterial för såväl internt som externt bruk. Den del av utredningens förslag som är inriktad på nya bestämmelser för de befintliga omstruktureringsformerna, t.ex. utvidgningen av de associationsformer som skall omfattas av direktivets fördelar, kan endast föranleda smärre förändringar av blanketter och gällande informationsmaterial.

I den del utredningens förslag behandlar nya omstruktureringsformer, främst bestämmelser om flyttning av europabolagens registrerade säte och partiella fissioner, kan det förväntade informationsbehovet tillgodoses genom att informations- och utbildningsmaterial tas fram.

Vid partiella fissioner skall bl.a. sparade utrymmen och de alternativa omkostnadsbeloppen enligt 43 och 57 kap. IL fördelas. Dessutom behöver storleken på det s.k. tjänstebeloppet beräknas. Skatteverkets hantering av de partiella fissionerna kan därför förväntas medföra kostnader för nya eller omarbetade deklarationsblanketter och ett visst merarbete vid deklarationsgranskningen. Storleken av och kostnaden för detta merarbete är emellertid beroende av i vilken omfattning företagen kommer att använda sig av de nya bestämmelserna för omstruktureringar.

Sammanfattningsvis kan konstateras att de nya och utvidgade möjligheterna till undantag från omedelbar beskattning vid omstruktureringar som utredningens förslag innebär kan förväntas medföra endast marginella administrativa konsekvenser i form av merkostnader och merarbete för Skatteverket.

11.4 Konsekvenser för företagen och andra skattskyldiga

Eftersom den av utredningen föreslagna lagstiftningen kommer att innebära utvidgade möjligheter att erhålla undantag från omedelbar beskattning vid såväl gränsöverskridande som inhemska omstruktureringar kommer reglerna att innebära förbättrade villkor för såväl större som mindre företag och andra skattskyldiga som berörs av dessa omstruktureringar.

12 Författningskommentar

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

2 kap.

1 §

I hänvisningarna i *andra stycket* har ändringar gjorts som en följd av förslagen i detta betänkande.

17 kap.

6 a §

Uppdelningen, enligt *första stycket*, av det skattemässiga värdet avseende delägarnas andelar i det överlåtande företaget på dessa andelar samt de mottagna andelarna i det övertagande företaget föreslås ske efter samma principer som enligt den s.k. lex ASEA, jfr 17 kap. 6 § IL.

För att undvika värderingsproblem föreslås dock i *andra och tredje styckena* en annan fördelningsregel i de fall ingen andel i det överlåtande företaget är marknadsnoterad. Principen för uppdelningen är hämtad från 37 kap. 28 § som gäller vid fission.

En motsvarande bestämmelse om uppdelning föreslås beträffande andelar som är kapitaltillgångar i 48 kap. 28 §.

33 §

I paragrafen har hänvisning till bestämmelserna i 38 a kap. 13 § vid kvalificerade partiella fissioner tagits med.

Tillägget om att det skall vara en *kvalificerad* verksamhetsavyttring är en följd av de förtydliganden om detta som föreslås i 38 kap.

18 kap.*12 §*

I paragrafen har hänvisning till bestämmelserna i 38 a kap. 13 § vid kvalificerade partiella fissioner tagits med.

Tillägget om att det skall vara en *kvalificerad* verksamhets-avyttring är en följd av de förtydliganden om detta som föreslås i 38 kap.

19 kap.*15 §*

I paragrafen har hänvisning till bestämmelserna i 38 a kap. 13 § vid kvalificerade partiella fissioner tagits med.

Tillägget om att det skall vara en *kvalificerad* verksamhets-avyttring är en följd av de förtydliganden om detta som föreslås i 38 kap.

20 kap.*13 §*

I paragrafen har hänvisning till bestämmelserna i 38 a kap. 13 § vid kvalificerade partiella fissioner tagits med.

Tillägget om att det skall vara en *kvalificerad* verksamhets-avyttring är en följd av de förtydliganden om detta som föreslås i 38 kap.

21 kap.*20 §*

I paragrafen har hänvisning till bestämmelserna i 38 a kap. 13 § vid kvalificerade partiella fissioner tagits med.

Tillägget om att det skall vara en *kvalificerad* verksamhets-avyttring är en följd av de förtydliganden om detta som föreslås i 38 kap.

23 kap*19 §*

I *andra stycket* har sista meningen tagits bort. Istället har en mer generell regel införts i 23 a §.

23 a §

Bestämmelsen som delvis fanns i 19 § tidigare innebär bl.a. att ett företag vars andelar enbart är kvalificerade enligt den särskilda regeln inte kan vara förvärvande företag i en underprisöverlåtelse om andelarna i det överlåtande företaget är kvalificerade. Utvidgningen gäller dels att bestämmelsen omfattar även andelar som anses kvalificerade enligt 57 kap. 6 b § IL och dels att bestämmelsen nu gäller även andra överlåtare, såsom fysiska personer och svenska handelsbolag. Bestämmelsen skall tillämpas även på sådana indirekta förvärv där 22 § skulle vara tillämplig för förvärvaren.

Bestämmelsen avser inte andelar i företag som är överlåtare.

24 kap

2 §

Hänvisningen till 42 kap. 21 § har tagits bort eftersom denna paragraf upphävs.

3 a §

Bestämmelsen i *första stycket* motiveras i avsnitt 3.2 och 3.3.1.

Enligt *andra stycket* skall utdelning i form av andelar vid en partiell fission inte beskattas. Detta gäller oavsett om den partiella fissionen är kvalificerad eller ej. Motsvarande bestämmelse om undantag från beskattning av utdelning i inkomstslaget kapital föreslås i 42 kap 16 b §. Anledningen till att inte bara en hänvisning görs till bestämmelserna i inkomstslaget kapital är att utdelningen bör behandlas olika beroende på om andelarna i det överlåtande företaget utgör kapitaltillgångar eller lagertillgångar hos ägaren av andelarna.

När andelarna utgör lagertillgångar behöver även utdelningen i form av andelar tas upp till beskattning för att neutralisera den nedskrivning av lagerandelarna som den partiella fissionen medför. För att uppfylla fusionsdirektivets krav på undantag från omedelbar beskattning beskattas utdelningen högst med ett så stort belopp som den partiella fissionen medför i nedskrivning av lagerandelarna. Någon beskattningseffekt uppkommer således inte. En reglering i enlighet med detta föreslås i *tredje stycket*.

Någon bestämmelse om hur utdelning i pengar skall beskattas föreslås inte införas, varför sådan utdelning beskattas enligt allmänna regler.

25 kap.

2 §

I paragrafen har hänvisning till bestämmelserna i 38 a kap. 13 § vid kvalificerade partiella fissioner tagits med.

Tillägget om att det skall vara en *kvalificerad* verksamhets-avyttring är en följd av de förtydliganden om detta som föreslås i 38 kap.

26 kap.

15 §

I paragrafen har hänvisning till bestämmelserna i 38 a kap. 12 § vid kvalificerade partiella fissioner tagits med.

Tillägget om att det skall vara en *kvalificerad* verksamhets-avyttring är en följd av de förtydliganden om detta som föreslås i 38 kap.

30 kap.

14 §

I paragrafen har hänvisning till bestämmelserna i 38 a kap. 14 § vid kvalificerade partiella fissioner tagits med.

Tillägget om att det skall vara en *kvalificerad* verksamhets-avyttring är en följd av de förtydliganden om detta som föreslås i 38 kap.

31 kap.

23 §

I paragrafen har hänvisning till bestämmelserna i 38 a kap. 14 § vid kvalificerade partiella fissioner tagits med.

Tillägget om att det skall vara en *kvalificerad* verksamhets-avyttring är en följd av de förtydliganden om detta som föreslås i 38 kap.

37 kap.

1 §

I 30 a § behandlas transaktioner som inte är en fusion eller en fission enligt legaldefinitionen. I 1 § *andra stycket* görs därför en särskild hänvisning till innehållet i 30 a §.

2 §

Hänvisningen till 42 kap. 21 § och 48 kap. 10 § har tagits bort eftersom dessa paragrafer upphävs.

4 och 6 §§

Redaktionella ändringar görs i 4 och 6 §§ för att tydliggöra att fusionen respektive fissionen bara är kvalificerad till den del näringsverksamheten är föremål för beskattning i Sverige såväl omedelbart före som omedelbart efter fusionen respektive fissionen. Även övriga villkor måste vara uppfyllda.

9 §

Här anges vad som avses med företag i reglerna om fusioner och fissioner. Uppräkningen i *första punkten* har kompletterats med svenskt ömsesidigt försäkringsföretag och europeisk kooperativ förening med säte i Sverige.

Ändringen i *tredje punkten* motiveras i kapitel 7. Vad som avses med en utländsk juridisk person anges i 6 kap. 8 §. Om det överlåtande eller övertagande företaget inte uppfyller villkoren i 6 kap. 8 § är det inte en fusion eller en fission i inkomstskattelagens mening. Om det är det överlåtande företaget som inte uppfyller dessa villkor tillämpas ändå bestämmelsen i 30 a § om s.k. fiktiv avräkning. I övrigt skall beskattning ske enligt allmänna bestämmelser.

11 §

Villkoren i nuvarande 11 och 12 §§ förs samman i 11 §. Denna redaktionella ändring görs för att tydliggöra att fusionen respektive fissionen bara är kvalificerad till den del näringsverksamheten är föremål för beskattning i Sverige såväl omedelbart före som omedelbart efter fusionen respektive fissionen. Se även kommentarerna till 16 §.

Rubriken före 16 §

I rubriken tas ordet "kvalificerade" bort för att markera att inte alla efterföljande bestämmelser enbart är tillämpliga beträffande den kvalificerade delen av fusionen eller fissionen.

16 §

I första stycket anges vilka paragrafer som skall tillämpas vid kvalificerade fusioner och fissioner. 30 § avser en del av en fusion respektive en fission som inte är kvalificerad, varför hänvisningen till denna paragraf tas bort från *första stycket*.

Andra stycket som är nytt innebär att periodiseringsfonder, ersättningsfonder, rätt till avdrag för underskott enligt 40 kap, rätt till avdrag för kvarstående kapitalförluster enligt 25 kap. 12 §, rätt till avdrag för kvarstående kapitalförluster enligt 48 kap. 26 § och liknande skattemässiga poster inte behöver delas upp på en del som avser den verksamhet som fortsättningsvis inte kommer att beskattas i Sverige (den icke kvalificerade delen) respektive på resterande del (den kvalificerade delen). Förutsättningen är att det finns en verksamhet som även fortsättningsvis beskattas i Sverige så att t.ex. återföring av periodiseringsfond kan ske i denna verksamhet. Om alla förutsättningar i övrigt föreligger kommer det övertagande företaget i en sådan situation att helt överta det överlåtande företags rätt till avdrag för underskott enligt 40 kap. IL.

Om å andra sidan ingen verksamhet alls fortsättningsvis kommer att beskattas i Sverige (all verksamhet har bedrivits från fast driftställe utomlands och verksamheten övertas av ett utländskt bolag) skall periodiseringsfonden återföras till beskattning i samband med fusionen eller fissionen och eventuella underskott enligt 40 kap. IL kan inte utnyttjas i en sådan situation.

Poster som inte nämns i andra stycket behandlas enligt allmänna regler. Vid den uttagsbeskattning som skall ske beträffande den del som inte är kvalificerad skall t.ex. vanliga regler för kostnadsföring av anskaffningsvärden och anskaffningsutgifter tillämpas.

En reglering enligt förslaget i andra stycket är värdefull när uppdelningen i en kvalificerad och en okvalificerad del görs tydligare.

De poster som naturligt påverkas, p.g.a. den uttagsbeskattning som skall ske beträffande det fasta driftstället i utlandet, kommer att delas upp eller på annat sätt påverkas. Avskrivningsunderlaget för räkningsmetod kommer t.ex. att minskas med marknadsvärdet på de tillgångar för vilket uttagsbeskattning sker (nettometoden). I de fall det finns skattemässiga värden som direkt avser egendom som medför uttagsbeskattning skall dessa värden kostnadsföras och annars måste en uppdelning ske så att skälig del av skattemässiga värden kostnadsförs. Någon speciell reglering om detta behövs inte eftersom detta följer av allmänna bestämmelser.

Beträffande de poster som nämns i andra stycket kommer dessa inte att påverkas av uttagsbeskattningen och allmänna regler leder inte heller till att de påverkas bara för att de härrör från verksamheten i det fasta driftstället utomlands. Däremot skall t.ex. underskott påverkas av bestämmelserna om underskott i 21 – 26 §§ även beträffande den delen som härrör från det fasta driftstället utomlands. Med hänsyn härtill och till att posterna skall kunna tas över ograverade behövs regleringen i andra stycket. I frånvaro av denna reglering, som närmast har karaktären av ett förtydligande, skulle osäkerhet i denna fråga lätt kunna uppstå.

17 och 18 §§

Hänvisningen till 11 § i 17 § respektive till 17 § i 18 § tas bort eftersom det redan i 16 § klargörs i vilken omfattning 17 § respektive 18 § skall tillämpas.

30 §

Ändringarna i *andra stycket* motiveras av att fusionsdirektivets titel ändras genom ändringsdirektivet.

30 a §

Bestämmelserna i paragrafen motiveras i kapitel 7.

I paragrafen används begreppet association i stället för företag, eftersom begreppet företag är särskilt definierat i 37 kap. och i definitionen på företag enligt 9 § punkten 3 ingår enligt utredningens förslag att det måste vara en utländsk juridisk person.

Om det är den överlåtande utländska associationen som inte uppfyller villkoren för att vara en utländsk juridisk person och därmed inte utgör ett företag i 37 kapitlets mening tillämpas ändå bestämmelserna om s.k. fiktiv avräkning i denna paragraf. Genom att alla andra villkor för en fusion respektive en fission skall vara uppfyllda måste t.ex. det övertagande företaget om det hör hemma i en annan stat uppfylla kraven för att vara en utländsk juridisk person.

38 kap.

1 §

Ändringen i första stycket är en följd av att begreppet verksamhetsavyttring får ett annat innehåll än tidigare, se kommentarerna under 2 § och den nya 2 a §.

I 20 § behandlas en transaktion som inte är en verksamhetsavyttring enligt legaldefinitionen. I 1 § *andra stycket* görs därför en särskild hänvisning till innehållet i 20 §.

2 §

Begreppet verksamhetsavyttring reserveras för sådan transaktioner som uppfyller alla villkor i nuvarande 2 § utom skattskyldighetsvillkoren i nuvarande 6 och 7 §§ och villkoret i 8 §. För de transaktioner som även uppfyller skattskyldighetsvillkoren och villkoret i 8 § införs begreppet kvalificerad verksamhetsavyttring i en ny 2 a §. Ändringen är av redaktionell karaktär och avser inte att vara en ändring i sak.

2 a §

En verksamhetsavyttring kan bestå av en kvalificerad del och en icke kvalificerad del. I *första stycket* i den nya 2 a § tydliggörs att verksamhetsavyttringen bara är kvalificerad till den del näringsverksamheten är föremål för beskattning i Sverige såväl omedelbart före som omedelbart efter verksamhetsavyttringen. Uppdelningen i en kvalificerad del och en icke kvalificerad del avser inte att vara en ändring i sak utan är av redaktionell art.

Bestämmelsen i nuvarande 8 § har flyttats över till *andra stycket* i 2 a §.

3 §

Här anges vad som avses med företag i reglerna om verksamhetsavyttringar. Uppräkningen i *första punkten* har kompletterats med svenskt ömsesidigt försäkringsföretag och europeisk kooperativ förening med säte i Sverige.

Ändringen i *tredje punkten* motiveras i kapitel 7. Vad som avses med en utländsk juridisk person anges i 6 kap. 8 § IL. Om det säljande eller köpande företaget inte uppfyller villkoren i 6 kap. 8 § IL är transaktionen ingen verksamhetsavyttring. Om det är det säljande företaget som inte uppfyller dessa villkor tillämpas ändå bestämmelsen i 20 § om s.k. fiktiv avräkning. I övrigt skall beskattning ske enligt allmänna bestämmelser.

8 §

Bestämmelsen i nuvarande 8 § har flyttats över till 2 a § *andra stycket*.

Genom den nya lydelsen av *första stycket* i 8 § tydliggörs att bestämmelserna i 9-18 §§ skall tillämpas endast beträffande den del

av verksamhetsavyttringen som är kvalificerad. 19 § avser en del av en verksamhetsavyttring som inte är kvalificerad, varför hänvisning till 19 § inte görs. Beträffande den delen som inte är kvalificerad tillämpas allmänna bestämmelser.

17 § gäller enligt föreslagna första stycket i 8 § endast den delen av verksamhetsavyttringen som är kvalificerad. Eftersom 17 § gäller underskott hos det köpande företaget kan en naturlig uppdelning inte göras utifrån vad det säljande företaget avyttrar. Om hela verksamhetsavyttringen är kvalificerad eller ingen del är det så behöver ingen uppdelning ske. Om ingen del är kvalificerad gäller inte bestämmelsen och beskattning sker då enligt allmänna bestämmelser och underskottet hos det förvärvande företaget påverkas då normalt inte.

I *andra stycket* har en bestämmelse tagits in som innebär att bestämmelserna i 17 § gäller hela underskottet hos det köpande företaget när någon del av verksamhetsavyttringen är kvalificerad. Någon uppdelning skall således inte ske.

16 §

Bestämmelsen har justerats i några avseenden.

I gällande lydelse av 38 kap. 16 § anges att bestämmelsen gäller avdrag för framtida utgifter som hänförs till det som avyttras. Vad gäller exempelvis framtida garantiutgifter gäller avsättningen dock tillgångar som avyttrats redan före verksamhetsavyttringen. I förslaget anges istället att om det köpande företaget tar över förpliktelser som legat till grund för avdrag för framtida utgifter och som är hänförliga till den verksamhetsgren som avyttras, skall avdragen inte återföras hos det säljande företaget utan hos det köpande företaget, om företagen begär det. Härigenom framgår hänförligheten till övertagna förpliktelser. Av den nuvarande lydelsen framgår inte uttryckligen att en förutsättning för tillämpning är att förpliktelser övertas, men det får anses framgå tolkat mot bakgrund av fusionsdirektivets lydelse i artikel 5.

Vidare föreslås att tillämpning av bestämmelsen blir frivillig.

17 §

Bestämmelsen i nuvarande 17 § är ett förtydligande av vad som redan gäller enligt allmänna regler, dvs. att rätten till avdrag för underskott enligt 40 kap. och rätten till avdrag för kvarstående kapitalförluster på delägarätter enligt 48 kap. 26 § inte får tas över av det köpande företaget. Detta följer av att allmänna regler skall tillämpas om ingen särskild reglering finns. Någon rätt att överta

dessa poster finns inte enligt allmänna regler. Utredningen föreslår att denna förtydligande bestämmelse tas bort.

Den nya bestämmelsen i 17 § motiveras i avsnittet om partiella fissioner under rubrik, ”Underskott hos övertagande företag”; avsnitt 3.3.5.

20 §

Bestämmelserna i paragrafen motiveras i kapitel 7.

I paragrafen används begreppet association i stället för företag, eftersom begreppet företag är särskilt definierat i 38 kap. och i definitionen på företag enligt 3 § första stycket 3 ingår enligt utredningens förslag att det måste vara en utländsk juridisk person.

Om det är den säljande utländska associationen som inte uppfyller villkoren för att vara en utländsk juridisk person och därmed inte utgör ett företag i 38 kapitlets mening tillämpas ändå bestämmelserna om s.k. fiktiv avräkning i denna paragraf. Genom att alla andra villkor för en verksamhetsavyttring skall vara uppfyllda måste t.ex. det köpande företaget om det hör hemma i en annan stat uppfylla kraven för att vara en utländsk juridisk person.

Skattskyldighetsvillkoret avseende säljaren, som nu finns i 6 §, är inte uppfyllt, men det behövs inte för att transaktionen skall vara en verksamhetsavyttring efter utredningens förslag till redigering av lagtexten. Skattskyldighetsvillkoret har bara betydelse för vilken del av transaktionen som är kvalificerad.

Den delägare i det transparenta företaget som beskattas med anledning av transaktionen har vid tillämpning av 16 kap. 18 och 19 §§ IL och av lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt samma rätt till avdrag respektive avräkning av utländsk skatt som om det transparenta företaget hade betalat den skatt som företaget skulle ha betalat i den stat där det är hemmahörande om det inte hade funnits sådan lagstiftning där som avses i fusionsdirektivet. Som konstaterats i kapitel 7 ligger det närmast till hands att enligt svensk rätt karaktärisera det transparenta företaget som ett enkelt bolag där de personer som tar del i associationen har en direkt del i varje enskild tillgång eller förpliktelse. Det ligger därför närmast till hands att vid den skatterättsliga bedömningen av en transaktion helt bortse från associationen. Detta innebär att den skatt som associationen betalar i den andra staten enligt svensk rätt till den del den belöper på delägare som beskattas i Sverige bör anses betald av delägaren. Därmed kan denne – om alla förutsättningar i övrigt för att medge avdrag respektive avräkning är för handen – erhålla avdrag respektive avräkning för denna del av skatten.

38 a kap.

1 §

Bestämmelsen inleder kapitlet och anger dess innehåll.

I 19 § behandlas en transaktion som inte är en partiell fission enligt legaldefinitionen. I 1 § *andra stycket* görs därför en särskild hänvisning till innehållet i 19 §.

2 §

Bestämmelserna i detta kapitel gäller beskattningen av överlåtande och övertagande företag. Bestämmelsen i 2 § innehåller hänvisningar till bestämmelser som gäller vid beskattning av andelsägarna i det överlåtande företaget.

3 §

Vid utformning av reglerna om partiella fissioner har vägledning hämtats från såväl 38 kap. om verksamhetsavyttringar som från 48 a kap. om framskjuten beskattning vid andelsbyten. Även reglerna om fusion och fission i 37 kap. och reglerna om undantag från utdelningsbeskattning vid vissa utdelningar, de s.k. lex ASEA-reglerna, har tjänat som förebild. Anledningen till att vägledning hämtats från samtliga dessa regler är att en partiell fission berör såväl de inblandade bolagen som ägarna till det överlåtande företaget samt att den värdeöverföring som sker till dessa ägare skall behandlas som utdelning. I den definition av en partiell fission som tas in i denna paragraf kan påverkan från samtliga nämnda regler utom lex ASEA spåras.

I den mån det övertagande företaget tar över ansvaret för skulder och andra förpliktelser är detta en ersättning för de tillgångar som förvärfvas. Förutsättningen i *punkten 3 första meningen* om att ersättning från det övertagande företaget får utgå till det överlåtande företaget i form av övertagande av sådana förpliktelser som hänför sig till de överlåtna tillgångarna, innebär att det endast är sådana förpliktelser som får tas över, och att parterna har rätt att helt eller delvis avstå från att överföra ansvaret för dessa förpliktelser. Ersättningen till ägarna av andelarna kommer således att variera beroende på i vilken utsträckning det övertagande företaget tar över ansvaret för skulder och andra förpliktelser.

I *punkten 3 tredje meningen* anges att ersättningen skall bestämmas så att den partiella fissionen sker på marknadsmässiga villkor. Reglerna om partiella fissioner skall inte vara tillämpliga på

överlåtelse som genomförs på villkor som avviker från marknadsmässiga villkor, så att de exempelvis helt eller delvis innefattar gåvor. Utredningen har valt att formulera detta som ett krav på marknadsmässiga villkor istället för ett krav på marknadsersättning. I många fall kan betydande svårigheter föreligga att göra en helt exakt marknadsvärdering. Har parterna bestämt ersättningen enligt en värdering utförd med rimlig omsorg bör det anses som att de genomfört avtalet på marknadsmässiga villkor.

I *punkten 4* anges att den ersättning som det övertagande företaget skall lämna till ägarna i det överlåtande företaget skall lämnas i form av andelar i det övertagande företaget. Ersättningen kan således lämnas i form av andelar som emitteras till andelsägarna i det överlåtande företaget vid nybildning av det övertagande företaget, vid annan emission av andelar i det övertagande företaget eller i form av egna andelar som det övertagande företaget innehar.

4 §

Genom denna bestämmelse tydliggörs att det kan finnas flera övertagande företag och att reglerna är tillämpliga på vart och ett av dessa till den del som berör respektive företag.

5 §

Systemet med en reglering som skiljer mellan en transaktions kvalificerade del och dess okvalificerade del är hämtad från reglerna i 37 kap. Genom regleringen framgår klart att en transaktion kan bestå av såväl en kvalificerad som en okvalificerad del. Vidare har villkoren beträffande skattskyldighet som finns i 37 kap. 11 och 12 §§ arbetats in i definitionen på en kvalificerad transaktion (kvalificerad partiell fission). Detta tydliggör att transaktionen är kvalificerad bara i denna del. En partiell fission kan t.ex. vara kvalificerad i ett fall där ett utländskt bolag driver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige och det är denna verksamhet som överförs till ett svenskt eller ett utländskt bolag. Om ett svenskt bolags fasta driftställe i ett annat land överförs till ett utländskt bolag kan denna del av transaktionen inte vara kvalificerad.

Fusionsdirektivet behandlar inte situationen att det vid den partiella fissionen uppkommer en förlust för det överlåtande företaget. I *andra stycket* anges att en partiell fission inte är kvalificerad om förhållandet mellan utbytta prestationer är sådant att en förlust föreligger för det överlåtande företaget. Det anges att den partiella fissionen bara är kvalificerad om summan av övertagna

förpliktelser och ersättningen till ägarna av andelarna i det överlåtande företaget är lika med eller högre än summan av de skattemässiga värdena för de överlåtna tillgångarna. En motsvarighet till denna bestämmelse finns i 38 kap. 8 § IL om verksamhetsavyttringar. Grunden för bestämmelsen är att orealiserade förluster i en verksamhetsgren inte skall kunna flyttas mellan företag. Om det beträffande den del av den partiella fissionen som är kvalificerad enligt första stycket uppkommer en förlust för det överlåtande företaget innebär andra stycket att transaktionen inte är kvalificerad och beskattning kommer då att ske enligt allmänna regler. Detta innebär att förlusten realiserar och dras av hos det överlåtande företaget, enligt allmänna regler i den mån avdrag medges. Avdragsbegränsningar som kan aktualiseras för kapitalförluster finns exempelvis i 25 kap. 7 – 11 §§ IL.

6 §

Här anges vad som avses med företag i reglerna om partiella fissioner. Förslaget till bestämmelsen är hämtad från 38 kap. 3 §, som gäller verksamhetsavyttringar. Utredningen finner inte skäl att definiera företag på annat sätt i reglerna om partiella fissioner än i reglerna om verksamhetsavyttringar.

7 §

Bestämmelsen är densamma som i 38 kap. 4 §.

8 §

I *första stycket* anges vilka paragrafer som skall tillämpas vid kvalificerad partiell fission. Bestämmelserna skall tillämpas endast beträffande den del av den partiella fissionen som är kvalificerad. 18 § avser en del av en partiell fission som inte är kvalificerad, varför hänvisning till 18 § inte görs. Beträffande den delen som inte är kvalificerad tillämpas allmänna bestämmelser.

16 § gäller enligt föreslagna första stycke i 8 § endast den delen av den partiella fissionen som är kvalificerad. Eftersom 16 § gäller underskott hos det övertagande företaget kan en naturlig uppdelning inte göras utifrån vad det överlåtande företaget överlåter. Om hela den partiella fissionen är kvalificerad eller ingen del är det så behöver ingen uppdelning ske. Om ingen del är kvalificerad gäller inte bestämmelsen och beskattning sker då enligt allmänna bestämmelser och underskottet hos det övertagande företaget påverkas då normalt inte.

I *andra stycket* har en bestämmelse tagits in som innebär att bestämmelserna i 16 § gäller hela underskottet hos det övertagande företaget när någon del av den partiella fissionen är kvalificerad. Någon uppdelning skall således inte ske.

9-12 §§

Bestämmelserna är med vederbörliga ändringar desamma som i 38 kap. 9-12 §§.

13 - 14 §§

Bestämmelserna är med vederbörliga ändringar desamma som i 38 kap. 14-15 §§.

15 §

Se kommentaren till 38 kap. 16 §.

16 §

Bestämmelsen motiveras i kapitlet om partiella fissioner under rubrik "Underskott hos övertagande företag", avsnitt 3.3.5.

17 §

Bestämmelsen är med vederbörliga ändringar densamma som i 38 kap. 18 §.

18 §

Bestämmelsen är med vederbörlig ändring densamma som i 38 kap. 19 §.

Denna paragraf tillämpas vid en partiell fission som inte är kvalificerad. Detta innebär i övrigt att beskattning skall ske enligt allmänna regler. Detta gäller bara det övertagande och överlåtande företaget. Beträffande regler vid beskattningen av delägarna i det överlåtande företaget, t.ex. 42 kap. 16 b §, gäller dessa regler oavsett om den partiella fissionen är kvalificerad eller ej.

19 §

Bestämmelsen motiveras i kapitel 7. Se även kommentaren till 38 kap. 20 §, där en bestämmelse med samma innebörd tas in.

39 kap.

23 a §

Bestämmelsen motiveras i avsnitt 4.3.3.

32-33 §§

Bestämmelserna i dessa paragrafer motiveras i kapitel 9.

40 kap.

2 §

I uppräknningen i paragrafen har en hänvisning till bestämmelserna om underskott i reglerna om kvalificerade partiella fissioner lagts till.

Tillägget om att det skall vara en *kvalificerad* verksamhetsavyttring är en följd av de förtydliganden om detta som föreslås i 38 kap.

4 §

På grund av föreslagna bestämmelser om fällning av underskott i det köpande företaget efter en kvalificerad verksamhetsavyttring och i det övertagande företaget efter en kvalificerad partiell fission bör dessa företag kunna klassas som underskottsföretag. Genom tilläggen i paragrafen klassas dessa företag - på samma sätt som övertagande företag vid en fusion - som underskottsföretag om de har underskott som fallas.

24 §

Bestämmelsen i nuvarande 38 kap. 17 § är ett förtydligande av vad som redan gäller enligt allmänna regler och utredningen föreslår därför i avsnittet om partiella fissioner under rubrik, "Underskott hos övertagande företag" att denna förtydligande bestämmelse tas bort. Den nya bestämmelse i paragrafen som utredningen föreslår gäller även den behandlingen av avdrag för underskott varför hänvisningen i 40 kap. 24 § *andra stycket* kan vara kvar. Därutöver tas en hänvisning till motsvarande bestämmelse i de föreslagna reglerna om partiella fissioner in i detta stycke.

Tillägget om att det skall vara en *kvalificerad* verksamhetsavyttring är en följd av de förtydliganden om detta som föreslås i 38 kap.

42 kap.

16 §

Bestämmelsen i *fjärde stycket* motiveras i avsnitt 3.3.7 om konkurrens mellan olika uppskovsregler.

16 b §

Bestämmelsen i *första stycket* motiveras i avsnitten 3.2 och 3.3.1.

Enligt *andra stycket* skall utdelning i form av andelar vid en partiell fission inte beskattas. Detta gäller oavsett om den partiella fissionen är kvalificerad eller ej. Motsvarande bestämmelse om undantag från beskattning av utdelning i inkomstslaget näringsverksamhet föreslås i 24 kap. 3 a §. I 24 kap. 3 a § samt i 17 kap. 6 a § föreslås även bestämmelser om vad som gäller i fråga om andelar som är lagertillgångar.

Lagtexten i *andra stycket* är avfattad så att även i de fall svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer samt andra transparanta subjekt (utländsk association som behandlas som enkelt bolag enligt svensk skatterätt) är ägare i det överlåtande företaget skall ägarna i handelsbolaget etc. undgå beskattning.

Någon bestämmelse om hur utdelning i pengar skall beskattas införs inte, varför sådan utdelning beskattas enligt allmänna regler.

19 §

I *första stycket* har hänvisningen till 42 kap. 21 § tagits bort eftersom denna paragraf upphävs.

Som framgår av avsnitt 4.3.2 föreslår utredningen att fusioner och fissioner helt skall behandlas enligt det regelsystem som finns i 37, 48 a och 49 kap. även i de fall det överlåtande företaget är en svensk ekonomisk förening. Detta regelsystem bygger på att andelarna i det överlåtande företaget anses avyttrade vid fusionen eller fissionen. Av 44 kap. 8 § framgår att andelarna i det överlåtande företaget vid en fusion eller en fission skall anses avyttrade när företaget upplöses genom fusion eller fission. Andelarna anses enligt allmänna regler avyttrade för ett vederlag motsvarande värdet på de andelar som erhålls i det övertagande företaget med tillägg för eventuellt annat värde som erhålls. I 48 a och 49 kap. finns regler som medger undantag från omedelbar beskattning vid ifrågavarande avyttring såvitt avser det vederlag som består av andelar i det övertagande företaget. Eftersom även 19 § reglerar hur en upplösning av företaget skall behandlas måste upplösning genom fusioner och fissioner undantas från paragrafens tillämpningsområde. Detta sker i *andra stycket*.

21 §

Motiveringen till att paragrafen upphävs finns i avsnitt 4.3.2 om svenska ekonomiska föreningar. Se även författningskommentaren till 19 §.

43 kap.**28 §**

Bestämmelserna i 29 – 31 §§ gäller för mottagna andelar i det övertagande företaget när bestämmelserna i 43 kap. är tillämpliga både för dessa andelar och för mottagarens innehav av andelar i det överlåtande företaget. Avsikten med regleringen är nämligen att till de mottagna andelarna fördela sparad lättnadsutrymme och alternativa omkostnadsbelopp.

Tillämpningsområdet för 43 kap. avgränsas av 1 och 2 §§.

29 §

Avsikten med bestämmelsen är att undvika att lättnadsbeloppet beräknas till större eller mindre belopp för fissionsåret än det belopp som gällt om den partiella fissionen inte ägt rum.

Lättnadsbeloppet beräknas normalt på ett underlag lika med omkostnadsbeloppet vid den tidpunkt då utdelning lämnas. Om skattepliktig utdelning i överlåtande företag lämnas före eller vid den partiella fissionen och i övertagande företag efter den partiella fissionen skulle en del av omkostnadsbeloppet kunna utgöra underlag för lättnadsbelopp två gånger. Detta undviks genom bestämmelsen som utesluter mottagna andelar från beräkningen av lättnadsbeloppet samtidigt som lättnadsbeloppet för andelarna i överlåtande företag beräknas på grundval av omkostnadsbelopp och sparad lättnadsutrymme före fördelningen enligt 30 §, 31 § och 48 kap. 28 §.

30 §

De alternativa omkostnadsbeloppen fördelas på sätt som anges i 48 kap. 28 §, dvs. på grundval av värdena vid fissionstidpunkten.

Se vidare kommentaren till 48 kap. 28 §.

31 §

För det år då den partiella fissionen genomförs skall lättnadsbelopp, och därav eventuellt resulterande sparad lättnadsutrymme beräknas för andelarna i överlåtande företag utan beaktande av fördelningen till mottagna andelar, se 29 §.

Fördelningen sker när sparad lättnadsutrymme för andelar i överlåtande företag föreligger enligt 43 kap 6 §. Vid vilken tidpunkt fördelningen skall genomföras beror således av när enligt 43 kap. 6 § sparad lättnadsutrymme är bestämt för beskattningsåret. Se vidare kommentaren till 30 §.

32 §

Se betänkandetexten avsnitt 3.3.2 punkt 4.

44 kap.

8 §

Genom att sista meningen i paragrafen slopas kommer andelarna i en överlåtande ekonomisk förening att anses ha avyttrats när föreningen upplöses genom fusion. Ändringen motiveras i avsnitt 4.3.2 om svenska ekonomiska föreningar.

48 kap.

7 §

I *fjärde stycket* har en hänvisning lagts till som en följd av den föreslagna bestämmelsen i 30 §.

10 §

Motiveringen till att paragrafen upphävs finns i avsnittet 4.3.2 om svenska ekonomiska föreningar. Se även författningskommentaren till 42 kap. 19 §.

28 §

Uppdelningen, *enligt första och andra styckena*, av den skattemässiga anskaffningsutgiften avseende delägarnas andelar i det överlåtande företaget på dessa andelar samt de mottagna andelarna i det övertagande företaget föreslås ske efter samma principer som enligt den s.k. lex ASEA, jfr 48 kap. 8 §. Det bör anmärkas att den förändring i marknadsvärdet som den partiella fissionen medför, vilken skall ligga till grund för uppdelningen, avser förändring p.g.a. hela värdeöverföringen, inklusive värdeöverföring motsvarande eventuell kontant ersättning.

För att undvika värderingsproblem föreslås dock i *tredje och fjärde styckena* en annan fördelningsregel i de fall ingen andel i det överlåtande företaget är marknadsnoterad. Principen för uppdelningen är hämtad från 37 kap. 28 § som gäller vid fission.

En motsvarande paragraf om uppdelning föreslås beträffande lagerandelar i 17 kap. 6 a §.

29 §

Paragrafen motsvarar 48 a kap. 15 § II.

30 §

Paragrafen motsvarar 48 a kap. 16 § II.

48 a kap.

1 §

Ändringen i *första stycket*, se författningskommentaren till 49 kap. 1 §.

I 19 § behandlas en transaktion som inte är ett andelsbyte enligt legaldefinitionen. I 1 § *andra stycket* görs därför en särskild hänvisning till innehållet i 19 §.

6 §

Här anges vad som avses med företag i reglerna om framskjuten beskattning vid andelsbyten. Uppräkningen i *första punkten* har kompletterats med svensk ekonomisk förening, svenskt ömsesidigt försäkringsföretag, svensk sparbanks och europeisk kooperativ förening med säte i Sverige.

Ändringen i *tredje punkten* motiveras i kapitel 7. Vad som avses med en utländsk juridisk person anges i 6 kap. 8 §. Om det köpande eller det avyttrade företaget, se 7 §, inte uppfyller villkoren i 6 kap. 8 § är det inte ett andelsbyte. Om det är det avyttrade företaget som inte uppfyller dessa villkor tillämpas ändå bestämmelsen i 19 § om s.k. fiktiv avräkning. I övrigt skall beskattning ske enligt allmänna bestämmelser.

7 §

Eftersom svenska ekonomiska föreningar omfattas av uppräknningen i 6 § kan de tas bort i denna paragraf.

14 §

Bestämmelsen föreslås upphöra att gälla. Motsvarande bestämmelse föreslås införd i 57 kap. 21 §.

19 §

Bestämmelsen motiveras i kapitel 7.

49 kap.

1 §

Ändringen i *första stycket* motiveras i avsnitt 10.1.

I *andra stycket* görs ett tillägg så att uppskov tveklöst även kan ges beträffande en fysisk persons avyttring av en sådan andel i en kooperativ förening som enligt 13 kap. 7 § är en tillgång i näringsverksamheten. En sådan andel är en tillgång i näringsverksamheten, men är en kapitaltillgång och inte en lagertillgång. Enligt ordalydelsen i den reglering som finns i dag kommer en sådan avyttring inte att omfattas av varken reglerna i 48 a kap. eller i 49 kap. 48 a kap. är inte tillämpligt i inkomstslaget näringsverksamhet eftersom någon hänvisning från 25 kap. inte finns. Samtidigt är 49 kap. inte tillämpligt för fysiska personer annat än när den avyttrade andelen var en lagertillgång.

I 32 § behandlas en transaktion som inte är ett uppskovsgrundande andelsbyte enligt legaldefinitionen. I 1 § *tredje stycket* görs därför en särskild hänvisning till innehållet i 32 §.

2 §

Se författningskommentaren till 1 § andra stycket.

3 a §

Som redogörs för i avsnitt 10.1 behandlas *en i utlandet delägarbeskattad juridisk person* enligt svensk rätt både som skattesubjekt, beträffande den del som ägs av begränsat skattskyldiga delägare, och som delägarbeskattat företag, beträffande den del som ägs av obegränsat skattskyldiga delägare.

Bestämmelserna i denna nya 3 a § innebär att obegränsat skattskyldiga delägare och den del av den juridiska personen som rör obegränsat skattskyldiga delägare vid tillämpningen av bestämmelserna i detta kapitel behandlas på motsvarande sätt som ett svenskt handelsbolag och dess delägare.

Eftersom en i utlandet delägarbeskattad juridisk person anses som en juridisk person enligt IL kommer den del av personen som rör begränsat skattskyldiga delägare även fortsättningsvis att följa reglerna för juridiska personer.

8 §

Se författningskommentaren till 1 § andra stycket.

9 §

Här anges vad som avses med företag i reglerna om uppskovsgrundande andelsbyten. Uppräkningen i *första punkten* har kompletterats med svensk ekonomisk förening, svenskt ömsesidigt försäkringsföretag, svensk sparbank och europeisk kooperativ förening med säte i Sverige.

Ändringen i *tredje punkten* motiveras i kapitel 7. Se även författningskommentaren till 48 a kap. 6 §.

11 §

Eftersom svenska ekonomiska föreningar omfattas av uppräknningen i 10 § kan de tas bort i denna paragraf.

19 a och 26 §§

Se författningskommentaren till 1 § andra stycket.

32 §

Bestämmelsen motiveras i kapitel 7.

56 kap.**8 §**

I paragrafen har hänvisning till en bestämmelse vid partiella fissioner tagits med.

57 kap.**1 §**

Ett nytt *andra stycke* har lagts till för att klargöra att bestämmelserna i 57 kap. omfattar andelar som är kvalificerade enligt 6 § andra stycket och 6 b § även om dessa andelar inte getts ut av fåmansföretag eller tidigare fåmansföretag.

6 b §

I bestämmelsen anges den särskilda kvalificeringen av andelar mottagna vid partiell fission. Begreppet andelar i bestämmelsen omfattar även andelar i andra företag än aktiebolag och ekonomiska föreningar. Det är inte heller en förutsättning att företaget skall ägas endast av ett fåtal personer, jfr 56 kap. 2 §.

Andra meningen tar sikte på det sällsynta fallet att det överlåtande företaget inte längre är ett fåmansföretag men den skattskyldige har andelar som är kvalificerade på grund av

bestämmelsen i 57 kap. 6 § första stycket samt senare förvärvat andelar som är okvalificerade.

Innehållet i andra stycket har sin förebild i 6 § andra stycket andra och tredje meningen. Den fortsatta kvalificering som skall gälla efter de överlåtelser som anges har avsedd rättsverkan endast om innehavaren är en person som beskattas för tjänsteinkomst. För överlåtelser till juridiska personer och svenska handelsbolag finns en regel i 57 kap. 21 § IL.

Tredje stycket anger att den särskilda kvalificeringen upphör då andelarna i det överlåtande företaget som tillhör mottagaren av andelarna i det övertagande företaget, inte längre är kvalificerade. Avkvalificering kan även inträffa om andelsägaren inte längre innehar andel i det överlåtande företaget.

15 §

Se författningskommentaren till 43 kap. 29 §.

16 §

Se författningskommentaren till 43 kap. 30 §.

För bestämmelserna om mottagna andelar gäller liksom i övrigt i 57 kap. att beräkningen sker per andel.

17 §

Se författningskommentaren till 43 kap. 31 §.

19 §

Bestämmelsen motiveras i avsnitt 3.3.4 under rubriken "Utformningen av tjänstebelopsregler för särskilt kvalificerade andelar".

20 §

Begränsningen skall fungera så att först beräknas enligt allmänna regler i 57 kap. vilka belopp som skall tas upp som inkomst av tjänst. Därefter beräknas om denna beskattning begränsas av något av tjänstebeloppen. Begränsningen är som framgår av 18 § endast tillämplig för mottagna andelar som enbart är kvalificerade enligt 6 b §.

En ackumulerad beräkning får ske av de utdelningar på mottagna andelar som tagits upp som inkomst av tjänst för att avgöra när tjänstebeloppet för utdelning uppnåtts.

21 §

Bestämmelsen har sin förebild i 48 a kap. 14 § som gäller för särskilt kvalificerade andelar mottagna vid andelsbyte. 48 a kap. 14 § föreslås upphävd och 21 § föreslås omfatta mottagna andelar som är kvalificerade enligt såväl 6 § andra stycket som 6 b §.

22 §

Avsikten med bestämmelsen är att den särskilda kvalificeringen inte skall kunna upphöra genom en internavyttring.

Vid avyttringen beräknas tjänstebeloppet, minskat med belopp som tagits upp som inkomst av tjänst för andelen inklusive eventuell kapitalvinst som tas upp som tjänsteinkomst vid internavyttringen. Det återstående tjänstebeloppet för den avyttrade andelen fördelas proportionellt på säljarens innehav av andelar i det fåmansföretag som direkt eller indirekt gjort förvärvet och fungerar där som ett nytt tjänstebelopp som begränsar tjänsteinkomstbeskattningen av utdelning och kapitalvinst.

Bilaga 37.1

I rubriken till bilagan görs ett tillägg med anledning av att det hänvisas till bilagan även i 38 a kap. 6 § första stycket 3 som gäller partiella fissioner.

Ändringarna i bilagan är föranledda av motsvarande ändringar i fusionsdirektivet.

Bilaga 37.2

I rubriken till bilagan görs ett tillägg med anledning av att det hänvisas till bilagan även i 38 a kap. 6 § första stycket 3 som gäller partiella fissioner.

Ändringen i bilagan, som gäller skatter i Italien, är föranledd av motsvarande ändring i fusionsdirektivet.

12.2 Förslag till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)

1 §

Ändringen i *första stycket* innebär att kupongskatt inte skall tas ut på utdelning i form av andelar i övertagande företag vid en partiell fission.

12.3 Förslag till lag om ändring i lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

3 kap.

16 b och 16 c §§

Bestämmelserna motsvarar 15 a och 16 a §§ som lades till i samband med utvidgningen 2002 av reglerna om framskjuten beskattning vid vissa andelsbyten.

Särskilt yttrande

Särskilt yttrande av experterna Per Classon, Kaj Håkansson och Tobias Lindhe

Utredningen föreslår i fall när ett europabolag eller en europeisk kooperativ förening flyttar sitt säte och denna omregistrering av företaget medför svensk uttagsbeskattning av inkomst av näringsverksamhet som bedrivs från ett fast driftställe i utlandet, att s.k. fiktiv avräkning skall medges [förslaget till ny 39 kap. 32 och 33 §§ inkomstskattelagen (1999:1229)].

Regler om fiktiv avräkning finns i fråga om vissa transaktioner i fusionsdirektivet. Såsom utredningen konstaterar finns det beträffande sätesflytt en skillnad i förhållande till fusion, verksamhetsavyttring och partiell fission eftersom det i dessa fall sker en avyttring av verksamheten, medan flyttning av säte inte medför någon avyttring av verksamheten i det fasta driftstället. Bland annat detta faktum anser utredningen motiverar en särskild utformning av bestämmelsen. Utredningen anger vidare att fiktiv avräkning i vissa situationer torde kunna minska den svenska beskattningen mer än vad som kan anses vara materiellt riktigt. Detta problem har dock, enligt utredningen, sin grund i avräkningsreglernas effekter vid gränsöverskridande transaktioner vilka dock kan komma att förstärkas vid fiktiv avräkning. Utredningen konstaterar vidare att det inte medges fiktiv avräkning vid en rad olika omstruktureringsförfaranden och anger att det vore önskvärt att frågan om utvidgade möjligheter till fiktiv avräkning, utöver de fall där ett krav härom finns i fusionsdirektivet, kunde övervägas i ett större sammanhang. Utredningen tar i detta sammanhang även upp frågan om det önskvärda i att ha kunskap om i vilken utsträckning andra stater som berörs av frågan avser att införa regler om fiktiv avräkning vid flyttning av registrerat säte. Ytterligare frågor som behandlas är att

fiktiv avräkning kan ge upphov till såväl praktiska problem som att reglerna kan komma att missbrukas. Utredningen pekar bl.a. på risken för att avräkning av i princip samma fiktiva utländska skatt skulle kunna ske flera gånger. Med den begränsning i avdragsrätten som föreslås beträffande avräkningsbestämmelsen anser dock utredningen att problemet kan hållas inom acceptabla gränser. Samtidigt anger utredningen att beträffande andra förfaranden som eventuellt kan få icke önskvärda konsekvenser är det svårt att åstadkomma verkningfulla regler begränsat till detta sammanhang.

Ett förslag i linje med vad utredningen föreslagit – och som i princip innebär en ensidig svensk skattelindring vid den aktuella transaktionsformen – kräver enligt vår mening ett betydligt bredare beslutsunderlag med fördjupade överväganden av både principiell och praktisk natur. Sammantaget innebär detta att vi inte är övertygade om att utredningens förslag bör genomföras.



Beslut vid regeringssammanträde den 11 mars 2004.

Sammanfattning av uppdraget

Utredaren skall med utgångspunkt i Europeiska kommissionens förslag till ändringar av rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföringar av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater (fusionsdirektivet) (KOM (2003) 613), analysera och belysa konsekvenserna av de enskilda förslagen för det svenska skattesystemet och lämna förslag till hur direktivförslaget kan genomföras i svensk lagstiftning.

Bakgrund

Regeringen tillkallade genom beslut den 28 februari 2002 en särskild utredare med uppdrag att se över vissa företagsskattefrågor vid omstruktureringar m.m. (dir. 2002:28). Uppdraget hänger i fråga om omstruktureringar samman med den lagstiftning som genomfördes år 1998 (prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU5, SFS 1998:1600–1603). Uppdraget omfattar även vissa omstruktureringsfrågor som föranleds av den nyligen genomförda reformen om slopad kapitalvinstbeskattning av näringsbetingade andelar som trädde i kraft den 1 juli 2003 (prop. 2002/03:96, bet. 2002/03SkU:14, SFS 2003:224).

Uppdraget omfattar också en översyn av de regler som gäller för beskattning av byggnadsrörelse, handel med fastigheter och tomtrörelse.

Slutligen ingår det i uppdraget att se över den ordning som etablerats i praxis som innebär att ett företags förvaltning av värdepapper under vissa förutsättningar beskattas som värdepappersrörelse.

Utredaren skall enligt utredningsdirektivet redovisa uppdraget före utgången av juli 2004.

Den 17 oktober 2003 lade Europeiska kommissionen fram ett förslag (KOM (2003) 613) till rådets direktiv om ändring av rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföringar av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater (fusionsdirektivet). Förslaget behandlas för närvarande i en rådsarbetsgrupp. Direktivförslaget har remitterats till några myndigheter och organisationer (Fi 2003/1707).

Direktivförslaget som kommissionen har lagt fram berör direkt eller indirekt omstruktureringar inom företagssektorn som 2002 års Företagsskatteutredning behandlar. Det är därför lämpligt att utredaren ges i uppdrag att dels analysera konsekvenserna av direktivförslaget, dels lämna förslag på hur direktivförslaget kan genomföras i den svenska skattelagstiftningen.

Utgångspunkter för uppdraget

Företagsbeskattningens roll för Europeiska unionens utveckling

Europeiska rådet fastställde vid sitt möte i Lissabon i mars 2000 att Europeiska unionen har som strategiskt mål att bli världens mest konkurrenskraftiga och dynamiska kunskapsbaserade ekonomi, med förmåga till hållbar ekonomisk tillväxt, fler och bättre jobb och större social sammanhållning. Eftersom företagsbeskattningens utformning inom unionen kan spela en viktig roll när det gäller att uppnå rådets mål utförde Europeiska kom-

missionen en undersökning om företagsbeskattningens roll inom unionen. Undersökningen ledde till att kommissionen utarbetade ett meddelande (KOM (2001) 582) om en strategi för företagsbeskattningen. I detta behandlades bl.a. frågan om huruvida den nuvarande företagsbeskattningen på den inre marknaden skapar ineffektivitet och hindrar företagen från att fullt ut utnyttja fördelarna med den inre marknaden. I meddelandet har kommissionen föreslagit en tvådelad strategi för att ta bort hinder på företagsbeskattningens område för gränsöverskridande verksamhet i syfte att på längre sikt skapa en konsoliderad bolagsskattebas för företagens verksamhet inom unionen. Strategin innebär att vissa riktade åtgärder bör vidtas omedelbart samtidigt som en diskussion påbörjas om mer generella och övergripande åtgärder.

Kommissionen antog under 2001 även ett meddelande (KOM (2001) 260) om skattepolitiken i Europeiska unionen, i vilket uttalades såväl allmänna mål som flera särskilda prioriteringar när det gäller direkt och indirekt beskattning. I meddelandet behandlades särskilt bolagsskattefrågor, bl.a. frågan om skattekostnader för gränsöverskridande omstruktureringar inom företagssektorn.

Europabolag (SE-bolag) och europeiska kooperativa föreningar (SCE-föreningar)

Under år 2001 antogs rådets förordning (EG) nr 2157/2001 av den 8 oktober 2001 om stadga för europabolag (Societas Europaea – SE). Förordningen träder i kraft den 8 oktober 2004. Genom stadgan tillhandahålls en ny associationsform – europabolaget som bl.a. kan byta säte inom unionen utan att behöva upplösas i en medlemsstat och nybildas i en annan (artikel 8 i stadgan).

Regeringen beslutade den 11 mars 2004 proposition med förslag till hur europabolagen skall inordnas i den nationella associationsrättsliga lagstiftningen (prop. 2003/04:112). Beskatt-

ningsfrågor behandlas dock inte i propositionen utan hanteras i Finansdepartementet som ett separat lagstiftningsärende. En promemoria om beskattning av europabolag har därför utarbetats (Fi 2004/721) och remitterats. I promemorian föreslås beträffande inkomstsbeskattningen att reglerna om aktiebolag skall tillämpas på europabolag. Avsikten är att regeringen skall överlämna ett förslag till riksdagen om beskattningen av europabolag under våren 2004 och att ett sådant förslag kan träda i kraft och tillämpas fr.o.m. den 8 oktober 2004.

Under år 2003 antogs även rådets förordning (EG) nr 1435/2003 av den 22 juli 2003 om stadga för europeiska kooperativa föreningar (SCE-föreningar). Denna stadga träder dock i kraft först den 18 augusti 2006. Artikel 7 i stadgan ger även föreningarna möjlighet att flytta sitt säte från en medlemsstat till en annan utan att behöva upplösas i en medlemsstat och nybildas i en annan.

Ett reformerat fusionsdirektiv

Redan i 1990 års fusionsdirektiv tillhandahålls lösningar när det gäller skattemässiga hinder för gränsöverskridande verksamhet. Kommissionen har dock pekat på att det är angeläget att utvidga fusionsdirektivets räckvidd och förbättra metoderna för att skjuta upp nationell beskattning som uppstår till följd av gränsöverskridande transaktioner.

Kommissionens nu aktuella förslag syftar till att införa de ändringar som anses nödvändiga mot bakgrund av slutsatserna i kommissionens undersökning och 2001 års meddelande om företagsbeskattningen inom unionen. Förslaget kan sägas uttrycka vad kommissionen anser vara vissa riktade åtgärder för att avhjälpa de mest besvärande skatteproblemen för internationellt verksamma företag. I förslaget behandlas flera av de frågor som togs upp i ett förslag som kommissionen lade fram år 1993 men i det nya direktivförslaget föreslås nu även bestämmelser som rör nya områden. Genom det aktuella förslaget har

kommissionen dragit tillbaka ändringsförslaget som lämnades år 1993.

2003 års direktivförslag

Nedan ges en kortfattad redogörelse för kommissionens huvudsakliga ändringsförslag.

Partiella fissioner

Kommissionen föreslår att räckvidden av direktivet utvidgas till att omfatta även partiella fissioner, s.k. split-off transaktioner. I artikel 2 b i fusionsdirektivet behandlas fissioner. Den nya transaktionen är en särskild typ av fission, närmare bestämt en begränsad sådan, eftersom det överlåtande bolaget fortsätter att existera. Bolaget överför tillgångar och skulder som utgör en eller flera verksamhetsgrenar till det övertagande bolaget. I utbyte utfärdar det övertagande bolaget andelar som representerar kapitalet i bolaget. Andelarna överförs till delägarna i det överlåtande bolaget.

Avsikten är att partiella fissioner skall omfattas av systemet för uppskov med beskattning som finns i artikel 4 i direktivet. Detta innebär att de överförda tillgångarna och skulderna måste förbli knutna till ett fast driftställe som hör till det övertagande bolaget i den medlemsstat där det överlåtande bolaget har sitt fasta driftställe. I det gällande direktivet finns även beskattningsregler för delägarna i det överlåtande bolaget. Enligt artikel 8 i direktivet skall delägarna inte beskattas för en eventuell vinst vid tidpunkten för transaktionen, utan först i samband med en senare överlåtelse av de mottagna andelarna. Detta system föreslås även för partiella fissioner. Delägarna kommer inte att beskattas vid tidpunkten för transaktionen. Dessutom kommer det värde som andelarna i det överlåtande bolaget har att delas upp mellan dessa andelar och de mottagna andelarna.

Nya företagsformer i fusionsdirektivet

Kommissionen har även aktualiserat frågan om vilka företagsformer som skall omfattas av direktivets bestämmelser och vill verka för en utvidgning av tillämpningsområdet. I kommissionens förslag kompletteras därför förteckningen i bilagan till fusionsdirektivet med associationsformer som inte tagits upp där tidigare, bl.a. föreslås de nya associationsformerna europabolag och europeiska kooperativa föreningar omfattas av bestämmelserna i direktivet. I båda fallen handlar det om associationer som skall kunna byta säte mellan medlemsstaterna utan att upplösas och nybildas.

En del av de associationsformer som nu föreslås tas upp i förteckningen i bilagan medför särskilda överväganden och problem. Det gäller s.k. skattemässigt transparenta bolag eller delägarbeskattade företag. Ett visst företag kan i den medlemsstat där det är etablerat vara skattesubjekt medan en annan medlemsstat, där ett företag som har andelar i det berörda företaget hör hemma, för skatteändamål behandlar det först nämnda företaget som transparent, dvs. beskattar delägaren för dennes andel i resultatet i det förstnämnda företaget. Enligt kommissionens förslag utsträcks direktivets bestämmelser till att gälla det företag som hör hemma i den senare medlemsstaten och som har andelar i det transparenta företaget. En likartad situation uppstår när ett deläggande företag i ett företag som omfattas av direktivet behandlas som skattemässigt transparent. Kommissionen pekar på en risk för att delägare i det skattemässigt transparenta delägarföretaget kan komma att motsätta sig strukturaffärer om en transaktion ger upphov till skattekostnader för den indirekte ägaren. Även denna situation bör enligt kommissionens förslag hanteras av fusionsdirektivet i syfte att undvika att vinster beskattas dubbelt.

Omvandling av utländska filialer till utländska dotterbolag

I sitt ändringsförslag tar kommissionen även upp frågan om utländska filialers omvandling till utländska dotterbolag. Enligt artikel 4.1 i direktivet är det möjligt att skjuta upp beskattningen av kapitalvinster när de överförda tillgångarna och skulderna fortsätter att vara knutna till ett fast driftställe till det förvärvande bolaget i det överlåtande bolagets medlemsstat. Detta är emellertid inte möjligt när en utländsk filial omvandlas till ett utländskt dotterbolag, eftersom de överförda tillgångarna och skulderna i det fallet inte knyts till ett fast driftställe som finns i det överlåtande bolagets medlemsstat, utan i det övertagande bolagets medlemsstat. Kommissionen menar att dessa transaktioner faller inom ramen för direktivets mål och att det därför bör klargöras i direktivet att även dessa transaktioner omfattas.

Kravet på ett innehavs storlek

Definitionen av det tillräckliga innehavet i enlighet med artikel 7.2 i fusionsdirektivet som krävs för skattebefrielse överensstämmer inte med definitionen i artikel 3 i rådets direktiv (90/435/EEG) av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (moder- och dotterbolagsdirektivet). Enligt moder- och dotterbolagsdirektivet gäller att vinst befrias från dubbelbeskattning i bolagssektorn. Skattebefrielsen gäller endast sådana bolag som uppfyller villkoren för att betraktas som moderbolag eller som dotterbolag. Direktivet har ändrats nyligen (rådets direktiv av den 22 december 2003 2003/123/EG) och innebär en gradvis sänkning av det lägsta tillräckliga innehavet. Från den 1 januari 2005 gäller att innehavet måste uppgå till minst 20 procent av kapitalet. Efter en mellanliggande sänkning till 15 procent (år 2007) gäller fr.o.m. den 1 januari 2009 att

innehavet skall motsvara minst tio procent av kapitalet. Även i fusionsdirektivet föreskrivs för moderbolag befrielse från beskattning av sådan kapitalvinst. Enligt artikel 7.2 i direktivet betraktas ett bolag emellertid som moderbolag endast om dess andelar i dotterbolaget överstiger 25 procent av aktiekapitalet. Kriterierna i de båda direktiven överensstämmer inte. Enligt direktivförslaget bör begreppet "innehav" i fusionsdirektivet anpassas till definitionen i moder- och dotterbolagsdirektivet. I kommissionens förslag uttalas även att de ändringar som görs i fråga om moder- och dotterbolagsdirektivet också bör slå igenom i fusionsdirektivet.

Kontinuitetsprincipen vid överföring av tillgångar och utbyte av andelar

Kommissionens förslag till ändringar tar även upp frågan om risken för dubbelbeskattning vid transaktioner som innebär att tillgångar överförs mellan företag hemmahörande i olika medlemsstater. Kommissionen pekar på situationen när ett bolag överlåter en verksamhetsgren i utbyte mot andelar i det övertagande bolaget. Fusionsdirektivet innehåller inga regler för värdering av andelar som förvärvats på detta sätt. Det finns nationell lagstiftning som – liksom den svenska – föreskriver att det överlåtande bolaget skall beräkna den kapitalvinst som uppstår vid senare överlåtelse av de mottagna andelarna på grundval av de överförda tillgångarnas skattemässiga värde (bokförda värde) före överlåtelsen. Sådana nationella regler skall å andra sidan ställas mot bestämmelsen i artikel 4.2 i direktivet som föreskriver att det bolag som övertar tillgångarna skall beräkna värdeminskningsskatt, vinst och förlust avseende tillgångar och skulder som överförts på grundval av deras värde före överföringen. Kommissionen vill uppmärksamma att i dessa fall används samma värde två gånger för skatteändamål och att en kapitalvinst som uppstår i samband med överföringen av tillgångarna då kan komma att beskattas två gånger men hos olika

skattesubjekt. Med förslaget önskar kommissionen säkerställa att andelar och andra tillgångar som byts vid gränsöverskridande överföring av tillgångar värderas på samma sätt i olika medlemsstater när de slutligen blir föremål för kapitalvinstbeskattning.

Kommissionens förslag berör även en annan liknande situation. Det rör värderingen av andelar vid ett renodlat andelsbyte. I sin nuvarande lydelse innehåller fusionsdirektivet inte heller några bestämmelser för värdering av andelarna som det förvärvande bolaget tar emot från ägarna till det förvärvade bolaget. Vissa nationella lagstiftningar föreskriver att det förvärvande bolaget skall beräkna den kapitalvinst som uppstår vid senare avyttring av dessa andelar på grundval av det värde som dessa hade före andelsbytet. Även för dessa fall pekar kommissionen på risken för dubbelbeskattning om samma värde används två gånger för skatteändamål. I kommissionens förslag till tillägg till direktivets artikel 8.2 fastställs därför att det förvärvande bolaget skall värdera de förvärvade andelarna till marknadsvärdet (faktiska värdet i den svenska översättningen) vid tidpunkten för utbytet.

I kommissionens förslag ges dock även möjligheter till undantagsreglering för vissa särskilda situationer för att inte medlemsstaternas beskattningsrätt helt skall riskera att falla bort.

Röstmajoriteten förvärvas från en ägare med hemvist i tredje land

I direktivförslaget klargörs även att fusionsdirektivet skall omfatta andelsbyten där röstmajoriteten förvärvas av ett bolag med hemvist i en medlemsstat från en ägare med hemvist i tredje land.

Flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte

I direktivförslaget föreslås även en ny avdelning med regler som skall gälla vid flyttning av ett europabolags eller en europeisk

kooperativ förenings säte. Enligt förslaget skall sådana bolag och föreningar bl.a. kunna skjuta upp beskattningen av vinster när det gäller den del av associationens tillgångar som knutits till ett fast driftställe i den stat där den hade sitt hemvist före flyttningen av sätet.

Kommissionen föreslår också en särskild bestämmelse med innebörd att flyttning av ett bolags säte inte får leda till att delägarna beskattas.

Uppdraget

Allmänt

Utredaren skall med utgångspunkt i kommissionens förslag till ändring av fusionsdirektivet analysera och belysa konsekvenserna av de enskilda förslagen för det svenska skattesystemet och den svenska beskattningsrätten. Även förslagets inverkan på de offentliga finanserna skall undersökas. Utifrån ett mer övergripande perspektiv – och så långt det är möjligt – bör förslagets betydelse för storleken av den svenska företagskattbasen belysas liksom även hur förslagen påverkar företagen och deras möjligheter att utvecklas och bedriva en effektiv verksamhet.

Genomförandeanalys med lagförslag

Uppdragets centrala del utgörs av att utifrån direktivförslaget lämna en konsekvensanalys beträffande varje ändringsförslag avseende dess inverkan på de svenska möjligheterna att upprätthålla en effektiv, likformig och neutral företags- och kapitalbeskattning på de områden som är aktuella. Analysen skall således inte bara ta sikte på konsekvenserna beträffande beskattningen av juridiska personer – inklusive sådana associationer som del-

ägarbeskattas – utan även beträffande fysiska personer som har kapitalinkomster från företagssektorn.

Utifrån målsättningen om att vidmakthålla en effektiv beskattning genom regler som är i linje med gemenskapsrätten skall utredaren även lämna förslag till hur kommissionens direktivförslag kan inarbetas i inkomstskattelagen (1999:1229). Utredaren skall därvid undersöka vilka lagtekniska och andra problem som kan uppstå samt lämna förslag på hur sådana kan lösas. Utredaren skall i sina förslag särskilt beakta att nödvändiga spärregler i syfte att motverka olika slags skatteundandraganden utformas på ett sätt som är i linje med EG-fördragets regler om etableringsfrihet.

Vissa av förslagen bör vara oproblematiska för svenskt vidkommande. Det gäller t.ex. förslaget om att klargöra att direktivet omfattar fall när röstmajoriteten förvärvas från en ägare med hemvist i tredje land. Någon sådan begränsning finns inte i det relevanta regelverket i inkomstskattelagen. Flera av de övriga förslagen väcker dock många svåra frågor. Det gäller bl.a. förslaget om att föra in skattemässigt transparenta företag i tillämpningsområdet för direktivet. Utredaren skall undersöka vilka konsekvenser detta förslag skulle föra med sig avseende beskattnings- och kontrollmöjligheterna, särskilt med tanke på de problem som kan finnas beträffande utländska skattemässigt transparenta företag. En annan fråga som skall undersökas i detta sammanhang är hur direktivförslaget beträffande europabolag och europeiska kooperativa föreningar och deras delägare respektive medlemmar påverkar de svenska beskattningsmöjligheterna och vilka regeländringar som är nödvändiga. Förslaget som syftar till att undvika dubbelbeskattning vid verksamhetsavyttringar aktualiserar frågan om det finns behov av spärregler för att motverka omotiverade skattefordelar och ren skatteflykt. Liknande frågor gör sig gällande när det gäller förslaget om att kunna föra över tillgångar från en filial till ett dotterbolag. Här aktualiseras t.ex. regler om krav på viss lägsta innehavstid och återföring av tidigare gjorda förlustavdrag.

Utredaren skall enligt sina ursprungliga direktiv överväga och lämna förslag om och hur ekonomiska föreningar skall omfattas av regler för andelsbyten i samma omfattning som aktiebolag eftersom det av likformighetsskäl är önskvärt att även en ekonomisk förening kan delta i ett andelsbyte i egenskap av köpare. Denna fråga hänger nära samman med de förslag till förändringar som nu initierats genom kommissionens direktivförslag. Utredaren skall därför sammanföra denna fråga med tilläggsuppdraget och därvid – om det bedöms möjligt – anpassa förslagen utifrån önskemålet att även ekonomiska föreningar skall kunna omfattas av nya nationella bestämmelser som har sin grund i direktivförslaget.

Vid redovisningen av uppdraget bör även uppmärksammas de omstruktureringsfrågor som aktualiseras i dåvarande Riksskatteverkets skrivelse med hemställan om vissa förtydliganden i de omstruktureringsregler som trädde i kraft år 1999 (Fi 1999/2927). Skrivelsen skall därför överlämnas till utredningen för behandling.

Följdändringar m.m.

Utredaren skall även särskilt uppmärksamma vilka följdändringar i inkomstskattelagen och andra lagar – inklusive skatteadministrativa regelverk – som blir nödvändiga på grund av genomförandet av de nya direktivförslagen. Eventuell övergångsproblematik bör uppmärksammas liksom även administrativa och ekonomiska konsekvenser för Skatteverket.

Förslagens utformning skall även samordnas med andra relevanta och pågående lagstiftningsärenden. Här kan särskilt nämnas arbetet som bedrivs i Justitiedepartementet med en ny aktiebolagslag som bl.a. innebär att det införs regler som möjliggör fission (delning av aktiebolag). Sådana regler är en förutsättning för att direktivförslagets bestämmelse om partiella fissioner skall få genomslag fullt ut beträffande svenska bolag. En lagrådsremiss avses lämnas under våren 2004.

Tidpunkt för redovisning av tilläggsuppdraget och förlängd utredningstid

Tilläggsuppdraget är av både komplicerad och omfattande natur och måste redovisas i god tid innan ett beslutat rådsdirektiv skall börja tillämpas eftersom direktivet innan dess måste ha införlivats i svensk rätt. Detta innebär att utredaren måste behandla och redovisa det tillkommande uppdraget med förtur i ett delbetänkande. Tilläggsuppdraget inklusive sammanhängande frågor skall därför redovisas före utgången av år 2004. Det innebär att den totala tidsramen för utredarens samlade uppdrag måste justeras och förlängas.

Med ändring av den tidigare beslutade utredningstiden skall utredaren ha avslutat och redovisat uppdraget senast vid utgången av oktober 2005.

(Finansdepartementet)

Rådets direktiv av den 17 februari 2005 om ändring av direktiv 90/434/EEG om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater

EUROPEISKA UNIONENS RÅD HAR ANTAGIT DETTA DIREKTIV

med beaktande av fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen, särskilt artikel 94,

med beaktande av kommissionens förslag,

med beaktande av Europaparlamentets yttrande¹,

med beaktande av Europeiska ekonomiska och sociala kommitténs yttrande², av följande skäl:

- (1) I rådets direktiv 90/434/EEG³ infördes gemensamma och från konkurrenssynpunkt neutrala regler för omstrukturering av företag.
- (2) Syftet med direktiv 90/434/EEG är att beskattning av inkomst, vinst eller kapitalvinst som härrör från

¹ Yttrandet avgivet den 10 mars 2004 (ännu ej offentliggjort i EUT).

² EUT C 110, 30.4.2004, s. 30.

³ EGT L 225, 20.8.1990, s. 1. Direktivet senast ändrat genom 2003 års anslutningsakt.

omstruktureringar av företag skall skjutas upp och att medlemsstaternas beskattningsrätt skall bevaras.

- (3) Ett av syftena med direktiv 90/434/EEG är att undanröja hinder för den inre marknads funktion, t.ex. dubbelbeskattning. I den mån detta inte uppnås fullt ut genom bestämmelserna i det direktivet, bör medlemsstaterna vidta de åtgärder som är nödvändiga för att nå detta syfte.
- (4) Av de erfarenheter som gjorts sedan direktiv 90/434/EEG började tillämpas i januari 1992 framgår att det i olika avseenden finns utrymme för att förbättra direktivet. Det framgår också hur de positiva effekterna av de gemensamma regler som antogs 1990 skulle kunna utökas.
- (5) Den 8 oktober 2001⁴ antog rådet förordning (EG) nr 2157/2001 om stadga för europabolag och direktiv 2001/86/EG⁵ om komplettering av stadgan för europabolag vad gäller arbetstagarinflytande. Den 22 juli 2003 antog rådet förordning (EG) nr 1435/2003⁶ om stadga för europeiska kooperativa föreningar (SCE föreningar) och direktiv 2003/72/EG⁷ om komplettering av stadgan för europeiska kooperativa föreningar med avseende på arbetstagarinflytande. En av europabolagets och den europeiska kooperativa föreningens viktigaste egenskaper är att de kan flytta sitt säte från en medlemsstat till en annan utan att behöva upplösas och likvideras.
- (6) Flyttning av sätet är ett sätt att utöva den etableringsfrihet som fastställs i artiklarna 43 och 48 i fördraget. Inga tillgångar överförs, och flyttningen medför ingen inkomst, vinst eller kapitalvinst för bolaget och dess delägare. Ett bolags beslut att omstrukturera sin verksamhet genom att flytta sitt säte bör inte hindras av diskriminerande skatteregler eller av restriktioner, olägenheter eller

⁴ EGT L 294, 10.11.2001, s. 1. Förordningen ändrad genom förordning (EG) nr 885/2004 (EUT L 168, 1.5.2004, s. 1).

⁵ EGT L 294, 10.11.2001, s. 22.

⁶ EGT L 207, 18.8.2003, s. 1. Förordningen ändrad genom beslut nr 15/2004 av Gemensamma EES-kommittén (EUT L 116, 22.4.2004, s. 68).

⁷ EGT L 207, 18.8.2003, s. 1.

snedvridningar som härrör från sådana nationella skattebestämmelser som strider mot gemenskapslagstiftningen. Flyttning av ett europabolag eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan leder inte alltid till att europabolaget eller den europeiska kooperativa föreningen upphör att vara hemmahörande i förstnämnda medlemsstat. Europabolags eller europeiska kooperativa föreningars skattemässiga hemvist kommer även i fortsättningen att fastställas genom nationell lagstiftning och skatteavtal.

- (7) Flyttning av ett bolags säte, eller en händelse i samband med flyttningen, som innebär att den skattemässiga hemvisten ändras, kan ge upphov till någon form av beskattning i den medlemsstat från vilken sätet flyttades. Beskattning kan också inträffa i sådana fall där flyttningen av sätet, eller en händelse i samband med flyttningen, inte leder till att den skattemässiga hemvisten ändras. För att klara av denna eventualitet har det vad avser europabolag och europeiska kooperativa föreningar införts ett antal nya regler i direktiv 90/434/EEG. Om europabolagets eller den europeiska kooperativa föreningens tillgångar efter flyttning av bolagets eller föreningens säte förblir knutna till ett fast driftställe som tillhör bolaget eller föreningen och som är beläget i den medlemsstat från vilket sätet har flyttats, bör detta fasta driftställe åtnjuta förmåner liknande dem som avses i artiklarna 4, 5 och 6 i direktiv 90/434/EEG. Dessa artiklar avser skattefria avsättningar och reserver samt övertagande av förluster. Dessutom bör i enlighet med principerna i fördraget delägare inte beskattas vid flyttningen av sätet. Med beaktande av medlemsstaternas skyldighet att i enlighet med fördraget vidta alla nödvändiga åtgärder för att avskaffa dubbelbeskattning, är det inte nödvändigt att i detta skede införa gemensamma regler för europabolagens eller de europeiska kooperativa föreningarnas skattemässiga hemvist.
- (8) Direktiv 90/434/EEG behandlar inte förluster i ett fast driftställe i en annan medlemsstat som redovisats i den medlemsstat där europabolaget eller den europeiska

kooperativa föreningen är hemmahörande. Särskilt, om ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte flyttas till en annan medlemsstat, hindrar detta inte den medlemsstat där bolaget eller föreningen har sin hemvist från att i rätt tid återföra det fasta driftsställets förluster.

- (9) Direktiv 90/434/EEG omfattar inte en typ av fission vid vilken det bolag som överlåter verksamhetsgrenar inte upplöses. Artikel 4 i det direktivet bör därför utvidgas till att omfatta sådana fall.
- (10) I artikel 3 i direktiv 90/434/EEG fastställs vilka bolag som omfattas av direktivet. I bilagan till direktivet finns en förteckning över de associationsformer för vilka direktivet gäller. Vissa typer av bolag finns emellertid inte förtecknade i den bilagan trots att de för skatteändamål anses hemmahörande i en medlemsstat och är bolagsskattepliktiga där. Mot bakgrund av de erfarenheter som gjorts förefaller detta vara en oförsvarlig brist. Direktivet bör därför utvidgas till att omfatta sådana bolag som kan utöva gränsöverskridande verksamhet i gemenskapen och som uppfyller alla relevanta villkor.
- (11) Eftersom europabolaget är ett aktiebolag, och eftersom SCE föreningen är en kooperativ associationsform, vilka båda är snarlika andra associationsformer som redan omfattas av direktiv 90/434/EEG, bör europabolag och europeiska kooperativa föreningar läggas till i förteckningen i bilagan till direktiv 90/434/EEG.
- (12) De övriga nya bolag som finns med i förteckningen i bilagan till det här direktivet är bolagsskattepliktiga i den medlemsstat där de är hemmahörande, men vissa av dem betraktas av andra medlemsstater som skattemässigt transparenta. För att förmånerna enligt direktiv 90/434/EEG skall vara effektiva bör medlemsstater som behandlar bolagsskattepliktiga företag med hemvist i en annan medlemsstat som skattemässigt transparenta tillämpa direktivets förmåner på dem. Med tanke på att medlemsstaterna skattemässigt behandlar dessa särskilda bolagsskattepliktiga bolag på olika sätt, bör de ha möjlighet

att välja att inte tillämpa relevanta bestämmelser i direktivet när de beskattar en direkt eller indirekt delägare i dessa bolag.

- (13) I de fall där delägare i bolag som genomför sådana transaktioner som omfattas av direktivet behandlas som skattemässigt transparenta, bör personer som har andelar i det delägande företaget inte tvingas att betala skatt vid omstruktureringar.
- (14) Det finns en viss osäkerhet rörande den tillämpningen av direktiv 90/434/EEG vid ombildning av filialer till dotterbolag. Vid dessa transaktioner överförs de tillgångar som är knutna till ett fast driftställe, och som utgör en *verksamhetsgren* i enlighet med definitionen i artikel 2 i i direktiv 90/434/EEG, till ett nystartat bolag som blir ett dotterbolag till det överlåtande företaget. Det bör klargöras att denna transaktion, vilken utgör en överföring av tillgångar från ett bolag i en medlemsstat som har ett fast driftställe som är beläget i en annan medlemsstat till ett bolag i den sistnämnda medlemsstaten, omfattas av direktivet.
- (15) Nuvarande definition på "utbyte av aktier eller andelar" i artikel 2 d i direktiv 90/434/EEG anger inte om denna term även omfattar ytterligare förvärv utöver innehav som ger en enkel röstmajoritet. Det är inte ovanligt att bolagens stadgar och röstningsregler är utformade på ett sådant sätt att det krävs ytterligare förvärv av aktier eller andelar innan köparen kan skaffa sig fullständig kontroll över det aktuella företaget. Definitionen av *utbyte av aktier eller andelar* bör därför ändras till att ange att denna term även omfattar alla sådana ytterligare förvärv.
- (16) Vid fusioner och fissioner kan det övertagande bolaget göra en vinst i form av skillnaden i värde mellan de mottagna tillgångarna och skulderna och de aktier eller andelar som det kan ha innehaft i det överlåtande bolaget och som utslocknar till följd av dessa transaktioner. I artikel 7 i direktiv 90/434/EEG fastställs att sådana kapitalvinster inte skall beskattas, eftersom de lika lätt kan erhållas i form av

utdelad vinst från det överlåtande bolaget, vilken är undantagen från skatt i enlighet med rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater⁸. Ändamålen med direktiv 90/434/EEG och direktiv 90/435/EEG överensstämmer i denna särskilda fråga, men de villkor som måste uppfyllas är inte desamma. Villkoren i direktiv 90/434/EEG bör därför anpassas till dem i direktiv 90/435/EEG, varvid även den lägre tröskeln för kapitalinnehav som fastställs i det direktivet bör beaktas.

- (17) Med tanke på att direktiv 90/434/EEG har utvidgats till att omfatta partiella fissioner och flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte bör följaktligen räckvidden för den bestämmelse som rör motverkandet av skatteflykt och skatteundandragande ändras.
- (18) Direktiv 90/434/EEG bör därför ändras i enlighet med detta.

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

Artikel 1

Direktiv 90/434/EEG ändras på följande sätt:

1. Titeln skall ersättas med följande:

"Rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 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."

2. Artikel 1 skall ersättas med följande:

⁸ EGT L 225, 20.8.1990, s. 6. Direktivet senast ändrat genom direktiv 2003/123/EG (EUT L 7, 13.1.2004, s. 41).

"Artikel 1

Varje medlemsstat skall tillämpa detta direktiv på

- a) fusioner, fissioner, partiella fissioner, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag från två eller flera medlemsstater,
- b) flyttning från en medlemsstat till en annan medlemsstat av sätet för ett europabolag (Societas Europaea eller SE bolag) enligt rådets förordning (EG) nr 2157/2001 av den 8 oktober 2001 om stadga för europabolag* och europeiska kooperativa föreningar (SCE) enligt rådets förordning (EG) nr 1435/2003 av den 22 juli om stadga för europeiska kooperativa föreningar**.

* EGT L 294, 10.11.2001, s. 1. Förordningen ändrad genom förordning (EG) nr 885/2004 (EUT L 168, 1.5.2004, s. 1).

** EGT L 207, 18.8.2003, s. 1. Förordningen ändrad genom beslut nr 15/2004 av Gemensamma EES-kommittén (EUT L 116, 22.4.2004, s. 68)."

3. Artikel 2 skall ändras på följande sätt:

- a) Följande led skall läggas till:

"b a) *partiell fission*: ett förfarande varigenom ett bolag utan att upplösas överför en eller flera verksamhetsgrenar till ett eller flera befintliga eller nya bolag, varvid åtminstone en verksamhetsgren förblir i det överlåtande bolaget, i utbyte mot att det till dess delägare i proportion till deras innehav utfärdas värdepapper som representerar kapitalet i de bolag som övertar tillgångarna och skulderna, samt, om detta är tillämpligt, att det görs en kontant betalning som inte överstiger 10 % av det nominella värdet eller, om det inte finns något nominellt värde, av det bokföringsmässiga parivärdet av dessa värdepapper."

- b) Led d skall ersättas med följande:

"d) *utbyte av aktier eller andelar*: ett förfarande varigenom ett bolag förvärvar en sådan andel i ett annat bolags kapital att det erhåller röstmajoritet i det bolaget eller, om det redan har en sådan majoritet, förvärvar ytterligare andelar i utbyte mot att det till det senare bolagets delägare, i utbyte mot deras värdepapper, utfärdas värdepapper som representerar kapitalet i det förra bolaget samt, i tillämpliga fall, att det görs en kontant betalning som inte överstiger 10 % av det nominella värdet eller, om det inte finns något nominellt värde, av det bokföringsmässiga parivärdet av de värdepapper som utfärdats i utbyte."

c) Följande led skall läggas till:

"j) *flyttning av säte*: en transaktion varigenom ett europabolag eller en europeisk kooperativ förening utan att det medför bolagets avveckling eller bildandet av en ny juridisk person flyttar sitt säte från en medlemsstat till en annan medlemsstat."

4. Artikel 3 c åttonde strecksatsen som avser Italien skall ersättas med följande:

"– imposta sul reddito delle società in Italy,"

5. Rubriken till avdelning II skall ersättas med följande:

"AVDELNING II

Regler tillämpliga på fusioner, fissioner, partiella fissioner och utbyten av aktier eller andelar."

6. Artikel 4 skall ersättas med följande:

"*Artikel 4*

1. En fusion, fission eller partiell fission skall inte leda till beskattning av kapitalvinst beräknad som skillnaden mellan

det verkliga värdet av de tillgångar och skulder som har överförts och deras skattemässiga värde.

I denna artikel används följande definitioner med de betydelser som här anges:

- a) *skattemässigt värde*: det värde som skulle ha legat till grund för beräkning av vinst eller förlust vid beskattning av inkomst, vinst eller kapitalvinst i det överlåtande bolaget om dess tillgångar eller skulder hade sålts vid tidpunkten för fusionen, fissionen eller den partiella fissionen men oberoende av denna.
 - b) *överförda tillgångar och skulder*: tillgångar och skulder i ett överlåtande bolag som till följd av fusionen, fissionen eller den partiella fissionen knyts till ett fast driftställe till det övertagande bolaget i det överlåtande bolagets medlemsstat och som bidrar till uppkomsten av de vinster eller förluster som beaktas för skatteändamål.
2. Om en medlemsstat betraktar ett i medlemsstaten icke hemmahörande överlåtande bolag som skattemässigt transparent på grundval av den statens bedömning av den rättsliga karaktär som bolaget har som en följd av den lag enligt vilken bolaget bildades och därför beskattar delägarna för deras andel av det överlåtande bolagets vinst allteftersom denna vinst uppkommer, skall medlemsstaten, om punkt 1 är tillämplig, inte beskatta inkomst, vinst eller kapitalvinst beräknad som skillnaden mellan det verkliga värdet av de tillgångar och skulder som har överförts och deras skattemässiga värde.
 3. Punkterna 1 och 2 skall gälla endast om det övertagande bolaget beräknar nya värdeminskningsskatt och vinst eller förlust avseende de tillgångar och skulder som överförts i enlighet med de regler som skulle ha gällt för det eller de överlåtande bolagen om fusionen, fissionen eller den partiella fissionen inte hade ägt rum.
 4. Om det övertagande bolaget enligt lagstiftningen i det överlåtande bolagets medlemsstat har rätt att beräkna nya

värdeminskningsavdrag och vinst eller förlust avseende de överförda tillgångarna och skulderna på en grund som skiljer sig från den som är angiven i punkt 3, skall punkt 1 inte tillämpas på de tillgångar och skulder beträffande vilka denna möjlighet utnyttjas."

7. Artikel 6 skall ersättas med följande:

"Artikel 6

I den mån den medlemsstat där det överlåtande bolaget är hemmahörande skulle tillåta det övertagande bolaget att vid förfaranden enligt artikel 1 a mellan inhemska bolag ta över outnyttjade förlustavdrag i det överlåtande bolaget, skall detta utvidgas till att gälla sådana avdrag som tas över av det övertagande bolagets fasta driftställen inom dess territorium."

8. Artikel 7.2 skall ersättas med följande:

"2. Medlemsstaterna får avvika från punkt 1 om det övertagande bolagets andelar i det överlåtande bolaget understiger 20 %.

Från och med den 1 januari 2007 skall innehavet av aktier eller andelar vara minst 15 %. Från och med den 1 januari 2009 skall innehavet av aktier eller andelar vara minst 10 %."

9. Artikel 8 skall ersättas med följande:

"Artikel 8

1. Vid fusion, fission eller utbyte av aktier eller andelar får tilldelningen av värdepapper i det övertagande eller förvärvande bolaget till en delägare i det överlåtande eller förvärvade bolaget i utbyte mot värdepapper i det senare bolaget inte i sig leda till beskattning av inkomst, vinst eller kapitalvinst hos denna delägare.
2. Vid en partiell fission får tilldelningen av värdepapper som representerar kapitalet i det övertagande bolaget till en delägare i det överlåtande bolaget inte i sig leda till beskattning av inkomst, vinst eller kapitalvinst hos denna delägare.

3. Om en medlemsstat betraktar en delägare som skattemässigt transparent på grundval av den statens bedömning av den rättsliga karaktär som den delägaren har som en följd av den lag enligt vilken bolaget bildades och därför beskattar de personer som har andelar i det delägande företaget för deras andel av delägarens vinst allteftersom denna vinst uppkommer, skall medlemsstaten inte beskatta dessa personer när det gäller inkomst, vinst eller kapitalvinst som uppkommer i samband med att delägaren tilldelas värdepapper som representerar kapitalet i det övertagande eller förvärvande bolaget.
4. Punkterna 1 och 3 skall gälla endast om delägaren inte åsätter de mottagna värdepapperen ett skattemässigt värde som är högre än det som de utbytta värdepapperen hade omedelbart före fusionen, fissionen eller utbytet av aktier eller andelar.
5. Punkterna 2 och 3 skall gälla endast om delägaren inte åsätter summan av de mottagna värdepapperen och innehavet av värdepapper i det överlåtande bolaget ett skattemässigt värde som är högre än det som innehavet av värdepapper i det överlåtande bolaget hade omedelbart före den partiella fissionen.
6. Tillämpningen av punkterna 1, 2 och 3 skall inte hindra medlemsstaterna från att beskatta den vinst som uppstår vid en senare överlåtelse av de mottagna värdepapperen på samma sätt som de beskattar vinst som uppstår vid överlåtelse av de värdepapper som innehades före förvärvet.
7. I denna artikel avses med uttrycket "skattemässigt värde" det värde med utgångspunkt från vilket en vinst eller förlust beräknas vid beskattning av inkomst, vinst eller kapitalvinst för en delägare i bolaget.
8. Om en delägare enligt lagstiftningen i den medlemsstat där han är bosatt får begära en skattemässig behandling som skiljer sig från den som anges i punkterna 4 och 5, skall punkterna 1, 2 och 3 inte tillämpas på de värdepapper för vilka denna möjlighet utnyttjas.

9. Punkterna 1, 2 och 3 skall inte hindra en medlemsstat från att vid beskattningen av delägare beakta kontant utbetalning vid fusion, fission, partiell fission eller utbyte av aktier eller andelar."
10. Artikel 10 skall ersättas med följande:

"Artikel 10

1. Om de överförda tillgångarna vid en fusion, fission, partiell fission eller överföring av tillgångar omfattar ett fast driftställe som tillhör det överlåtande bolaget och är beläget i en annan medlemsstat än den där det överlåtande bolaget är hemmahörande, skall den medlemsstat där det överlåtande bolaget är hemmahörande avstå från varje rätt att beskatta det fasta driftstället.

Det överlåtande bolagets medlemsstat får dock återföra till beskattning i det bolaget sådana förluster hos det fasta driftstället för vilka avdrag kan ha gjorts vid beräkningen av beskattningsbar vinst i bolaget i den staten och som inte har återförts.

Den medlemsstat i vilken det fasta driftstället är beläget och det övertagande bolagets medlemsstat skall tillämpa bestämmelserna i detta direktiv på en sådan överföring som om den medlemsstat där det fasta driftstället är beläget vore det överlåtande bolagets medlemsstat.

Dessa bestämmelser skall gälla även när det fasta driftstället är beläget i den medlemsstat där det övertagande bolaget är hemmahörande.

2. Utan hinder av punkt 1 skall det överlåtande bolagets medlemsstat, om denna tillämpar ett system för beskattning av företags världsvida vinster, ha rätt att beskatta alla vinster eller kapitalvinster i det fasta driftstället som uppkommer till följd av fusionen, fissionen, den partiella fissionen eller överföringen av tillgångar, under förutsättning att den medger avräkning för den skatt som, om det inte vore för bestämmelserna i detta direktiv, skulle ha belastat dessa vinster eller kapitalvinster i den medlemsstat i vilken det fasta driftstället är beläget, på samma sätt och med samma belopp

som den skulle ha gjort om denna skatt verkligen hade påförts och betalats."

11. Följande avdelning skall föras in:

"AVDELNING IVa

Det särskilda fallet med transparenta bolag

Artikel 10a

1. Om en medlemsstat betraktar ett där icke hemmahörande överlåttande eller förvärvat bolag som skattemässigt transparent på grundval av den statens bedömning av den rättsliga karaktär som bolaget har som en följd av den lag enligt vilken bolaget bildades, skall den ha rätt att inte tillämpa bestämmelserna i detta direktiv när den beskattar detta bolags direkta eller indirekta delägare för inkomst, vinst eller kapitalvinst från bolaget.
2. En medlemsstat som utövar sin rätt enligt punkt 1 skall medge avräkning för den skatt som, om det inte vore för bestämmelserna i detta direktiv, skulle ha belastat det skattemässigt transparenta bolagets inkomst, vinst eller kapitalvinst på samma sätt och med samma belopp som den staten skulle ha gjort om denna skatt verkligen hade påförts och betalats.
3. Om en medlemsstat betraktar ett där icke hemmahörande övertagande eller förvärvande bolag som skattemässigt transparent på grundval av den statens bedömning av den rättsliga karaktär som bolaget har som en följd av den lag enligt vilken bolaget bildades, har den rätt att inte tillämpa artikel 8.1–8.3.
4. Om en medlemsstat betraktar ett där icke hemmahörande övertagande bolag som skattemässigt transparent på grundval av den statens bedömning av den rättsliga karaktär som bolaget har som en följd av den lag enligt vilken bolaget bildades, får den medlemsstaten för skatteändamål behandla alla direkta eller indirekta delägare på samma sätt som den

skulle ha gjort om det övertagande bolaget vore hemmahörande i den medlemsstaten.

12. Följande avdelning skall föras in:

"AVDELNING IVb

Regler tillämpliga vid flyttning av sätet för ett europabolag eller en europeisk kooperativ förening

Artikel 10b

1. Om

- a) ett europabolag eller en europeisk kooperativ förening flyttar sitt säte från en medlemsstat till en annan medlemsstat, eller
- b) i samband med flyttningen av sitt säte från en medlemsstat till en annan medlemsstat, ett europabolag eller en europeisk kooperativ förening som är hemmahörande i den första medlemsstaten upphör att vara hemmahörande i den medlemsstaten och blir hemmahörande i en annan medlemsstat,

skall denna flyttning av sätet eller det faktum att bolaget eller den kooperativa föreningen upphör att vara hemmahörande i en medlemsstat inte ge upphov till någon beskattning av kapitalvinst, som beräknats på grundval av artikel 4.1, i den medlemsstat från vilken flyttning av sätet har skett och som härrör från sådana tillgångar och skulder hos europabolaget eller den europeiska kooperativa föreningen som till följd härav förblir knutna till ett fast driftställe till europabolaget eller den europeiska kooperativa föreningen i den medlemsstat varifrån flyttningen av sätet har skett och bidrar till uppkomsten av de vinster eller förluster som beaktas i skattehänseende.

2. Punkt 1 skall gälla endast om europabolaget eller den europeiska kooperativa föreningen beräknar nya värdeminskingsavdrag och vinst eller förlust avseende de tillgångar och skulder som förblir knutna till det fasta driftstället, som om flyttningen av sätet inte hade ägt rum

eller som om europabolaget eller den europeiska kooperativa föreningen inte hade upphört att vara skattemässigt hemmahörande i medlemsstaten.

3. Om europabolaget eller den europeiska kooperativa föreningen enligt lagstiftningen i den medlemsstaten har rätt att beräkna nya värdeminskningsskatt och vinst eller förlust avseende de tillgångar och skulder som kvarstår i den medlemsstaten på en annan grund än den som anges i punkt 2, skall punkt 1 inte tillämpas på de tillgångar och skulder beträffande vilka denna möjlighet utnyttjas.

Artikel 10c

1. Om

- a) ett europabolag eller en europeisk kooperativ förening flyttar sitt säte från en medlemsstat till en annan medlemsstat, eller
- b) i samband med flyttningen av sitt säte från en medlemsstat till en annan medlemsstat, ett europabolag eller en europeisk kooperativ förening, som är hemmahörande i den första medlemsstaten, upphör att vara hemmahörande i den medlemsstaten och blir hemmahörande i en annan medlemsstat,
skall medlemsstaterna vidta alla nödvändiga åtgärder när avsättningar eller reservationer gjorts enligt gällande regler av europabolaget eller den europeiska kooperativa föreningen före flyttningen av sätet och dessa är helt eller delvis befriade från skatt och inte härrör från fasta driftställen i utlandet, för att säkerställa att sådana avsättningar eller reserver med samma skattebefrielse kan överföras till ett fast driftställe till europabolaget eller den europeisk kooperativ föreningen som är beläget inom den medlemsstats territorium från vilken flyttningen av sätet gjordes.

2. I den mån som ett bolag som flyttar sitt säte inom en medlemsstats territorium, skulle tillåtas att till en senare eller en tidigare period överföra sådana förluster för vilka avdragsmöjligheterna ännu inte fullt utnyttjats, skall medlemsstaten tillåta det fasta driftstället inom

medlemsstatens territorium, vilket är en del av europabolaget eller den europeiska kooperativa föreningen som har flyttat sitt säte, att överta förluster som gjorts av europabolaget eller den europeiska kooperativa föreningen och för vilka avdragsmöjligheterna ännu inte fullt utnyttjats, under förutsättning att ett bolag som behållit sitt säte eller fortsatt att ha sin skattemässiga hemvist i den medlemsstaten under likartade förhållanden skulle ha haft möjlighet att överföra förlusten över till en senare eller en tidigare period.

Artikel 10d

1. Flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte skall inte i sig leda till beskattning av inkomst, vinst eller kapitalvinst hos delägarna.
 2. Tillämpningen av punkt 1 skall inte hindra medlemsstaterna från att beskatta den vinst som uppstår vid en senare överföring av de värdepapper som motsvarar kapitalet i europabolaget eller den europeiska kooperativa förening som flyttar sitt säte.
13. I artikel 11 skall punkt 1 ersättas med följande:

- "1. En medlemsstat får vägra att tillämpa eller återkalla förmånen av alla eller någon del av bestämmelserna i avdelningarna II, III, IV och IVb om det framgår att fusionen, fissionen, den partiella fissionen, överföringen av tillgångar, utbytet av aktier eller andelar respektive flyttning av ett europabolags eller en europeiska kooperativ förenings säte
- a) har skatteflykt eller skatteundandragande som huvudsakligt syfte eller ett av sina huvudsakliga syften varvid det förhållandet att någon av de transaktioner som avses i artikel 1 inte genomförs av godtagbara kommersiella skäl såsom omstrukturering eller rationalisering av verksamheterna i de bolag som berörs av transaktionen kan utgöra en presumtion för att transaktionen har skatteflykt eller skatteundandragande som sitt huvudsakliga syfte eller ett av sina huvudsakliga syften, eller

- b) leder till att ett bolag som, vare sig det självt deltar i transaktionen eller ej, inte längre uppfyller de nödvändiga villkoren för att de anställda skall vara företrädare i bolagets organ enligt de regler som gällde före transaktionen."

14. Bilagan skall ersättas med texten i bilagan till det här direktivet.

Artikel 2

1. Medlemsstaterna skall sätta i kraft de bestämmelser i lagar och andra författningar som är nödvändiga för att följa bestämmelserna i detta direktiv om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte och led a i bilagan till detta direktiv, senast den 1 januari 2006. De skall genast till kommissionen översända texten till dessa bestämmelser samt en tabell med en jämförelse mellan dem och detta direktiv.

När en medlemsstat antar dessa bestämmelser skall de innehålla en hänvisning till detta direktiv eller åtföljas av en sådan hänvisning när de offentliggörs. Närmare föreskrifter om hur hänvisningen skall göras skall varje medlemsstat själv utfärda.

2. Medlemsstaterna skall sätta i kraft de bestämmelser i lagar och andra författningar som är nödvändiga för att följa detta direktiv vad gäller andra bestämmelser än dem som avses i punkt 1 senast den 1 januari 2007. De skall genast till kommissionen översända texten till dessa bestämmelser samt en tabell med en jämförelse mellan dem och detta direktiv.

När en medlemsstat antar dessa bestämmelser skall de innehålla en hänvisning till detta direktiv eller åtföljas av en sådan hänvisning när de offentliggörs. Närmare föreskrifter om hur hänvisningen skall göras skall varje medlemsstat själv utfärda.

3. Medlemsstaterna skall till kommissionen överlämna texten till de centrala bestämmelser i nationell lagstiftning som de antar inom det område som omfattas av detta direktiv.

Artikel 3

Detta direktiv riktar sig till medlemsstaterna.

Utfärdat i Bryssel den

På rådets vägnar
Ordförande

"BILAGA

Förteckning över bolag som avses i artikel 3 a

- a) Bolag som bildats enligt rådets förordning (EG) nr 2157/2001 av den 8 oktober 2001 om stadga för europabolag och rådets direktiv 2001/86/EG av den 8 oktober 2001 om komplettering av stadgan för europabolag vad gäller arbetstagarinflytande och europeiska kooperativa föreningar som bildats enligt rådets förordning (EG) nr 1435/2003 av den 22 juli 2003 om stadga för europeiska kooperativa föreningar (SCE föreningar) och rådets direktiv 2003/72/EG av den 22 juli 2003 om komplettering av stadgan för europeiska kooperativa föreningar med avseende på arbetstagarinflytande.
- b) Bolag som enligt belgisk rättsordning kallas "société anonyme"/"naamloze vennootschap", "société en commandite par actions"/"commanditaire vennootschap op aandelen", "société privée à responsabilité limitée"/"besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid", "société coopérative à responsabilité limitée"/"coöperatieve vennootschap met beperkte aansprakelijkheid", "société coopérative à responsabilité illimitée"/"coöperatieve vennootschap met onbeperkte aansprakelijkheid", "société en nom collectif"/"vennootschap onder firma", "société en commandite simple"/"gewone commanditaire vennootschap", offentliga företag som antagit någon av de ovannämnda associationsformerna samt andra bolag som bildats i enlighet med belgisk lagstiftning och som omfattas av belgisk bolagsskatt.
- c) Bolag som enligt tjeckisk rättsordning kallas "akciová společnost", "společnost s ručením omezeným".
- d) Bolag som enligt dansk rättsordning kallas "aktieselskab" eller "anpartsselskab". Andra enligt bolagsskattelagen skattepliktiga bolag, i den utsträckning deras beskattningsbara inkomst beräknas och beskattas enligt de allmänna skatterättsliga bestämmelserna för "aktieselskaber".
- e) Bolag som enligt tysk rättsordning kallas "Aktiengesellschaft", "Kommanditgesellschaft auf Aktien", "Gesellschaft mit

- beschränkter Haftung", "Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit", "Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft", "Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts", och andra bolag som bildats enligt tysk lag och som omfattas av tysk bolagsskatt.
- f) Bolag som enligt estnisk rättsordning kallas "täisühing", "usaldusühing", "osaühing", "aktsiaselts", "tulundusühistu".
- g) Bolag som enligt grekisk rättsordning kallas "ανώνυμη εταιρεία", "εταιρεία περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.)".
- h) Bolag som enligt spansk rättsordning kallas "sociedad anónima", "sociedad comanditaria por acciones" eller "sociedad de responsabilidad limitada" samt offentligrättsliga organ som fungerar enligt civilrättsliga regler.
- i) Bolag som enligt fransk rättsordning kallas "société anonyme", "société en commandite par actions", "société à responsabilité limitée", "sociétés par actions simplifiées", "sociétés d'assurances mutuelles", "caisses d'épargne et de prévoyance", "sociétés civiles", som automatiskt omfattas av bolagsskatt, "coopératives" eller "unions de coopératives", industriella och affärsdrivande offentliga organ och företag samt andra bolag som bildats i enlighet med fransk lagstiftning och som omfattas av fransk bolagsskatt.
- j) Bolag som bildats enligt irländsk rätt eller som i irländsk rätt betraktas som bolag, organ som registrerats enligt Industrial and Provident Societies Act, "building societies" som bildats enligt Building Societies Acts samt "trustee savings banks" i den mening som avses i Trustee Savings Banks Act från 1989.
- k) Bolag som enligt italiensk rättsordning kallas "società per azioni", "società in accomandita per azioni", "società a responsabilità limitata", "società cooperativa" eller "società di mutua assicurazione" samt privata och offentliga organ vars verksamhet helt och hållet eller huvudsakligen är av kommersiell karaktär.

- l) Bolag som enligt cypriotisk rättsordning kallas "εταιρείες" enligt definitionen i inkomstskattelagarna.
- m) Bolag som enligt lettisk rättsordning kallas "akciju sabiedriba", "sabiedriba ar ierobežotu atbildību".
- n) Bolag som bildats enligt litauisk rättsordning.
- o) Bolag som enligt luxemburgsk rättsordning kallas "société anonyme", "société en commandite par actions", "société à responsabilité limitée", "société coopérative", "société coopérative organisée comme une société anonyme", "association d'assurances mutuelles", "association d'épargne-pension" eller "entreprise de nature commerciale, industrielle ou minière de l'Etat, des communes, des syndicats de communes, des établissements publics et des autres personnes morales de droit public" samt andra bolag som bildats i enlighet med luxemburgsk lagstiftning och som omfattas av luxemburgsk bolagsskatt.
- p) Bolag som enligt ungersk rättsordning kallas "közkereseti társaság", "betéti társaság", "közös vállalat", "korlátolt felelősségű társaság", "résztvénytársaság", "egyesülés", "közhasznú társaság", "szövetkezet".
- q) Bolag som enligt maltesisk rättsordning kallas "Kumpaniji ta' Responsabilita' Limitata" "Socjetajiet en commandite li l-kapital taghhom maqsum f'azzjonijiet".
- r) Bolag som enligt nederländsk rättsordning kallas "naamloze vennootschap", "besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid", "open commanditaire vennootschap", "coöperatie", "onderlinge waarborgmaatschappij", "fonds voor gemene rekening", "vereniging op coöperatieve grondslag" eller "vereniging welke op onderlinge grondslag als verzekeraar of kredietinstelling optreedt" samt andra bolag som bildats i enlighet med nederländsk lagstiftning och som omfattas av nederländsk bolagsskatt.

- s) Bolag som enligt österrisk rättsordning kallas "Aktiengesellschaft" eller "Gesellschaft mit beschränkter Haftung", "Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften".
- t) Bolag som enligt polsk rättsordning kallas "spółka akcyjna", "spółka z ograniczona odpowiedzialnoscia".
- u) Handelsrättsliga bolag eller civilrättsliga bolag i kommersiell form samt andra juridiska personer som bedriver handel eller industriell verksamhet, bildade enligt portugisisk rättsordning.
- v) Bolag som enligt slovensk rättsordning kallas "delniška družba", "komanditna družba" "družba z omejeno odgovornostjo".
- w) Bolag som enligt slovakisk rättsordning kallaskallas "Akciová spoločnosť", "Spoločnosť s ručením obmedzeným", "Komanditná spoločnosť".
- x) Bolag som enligt finsk rättsordning kallas "osakeyhtiö/aktiebolag", "osuuskunta/andelslag", "säästöpankki/sparbank" eller "vakuutusyhtiö/försäkringsbolag".
- y) Bolag som enligt svensk rättsordning kallas "aktiebolag", "försäkringsaktiebolag", "ekonomiska föreningar", "sparbanker", "ömsesidiga försäkringsbolag".
- z) Bolag som bildats enligt lagstiftningen i Förenade kungariket.

Förteckning över ändringar i Inkomstskattelagen föranledda av ändringar i fusionsdirektivet

<i>Fusionsdirektivet</i> ⁴¹	<i>Inkomstskattelagen</i>
Artikel 2 led b a) partiell fission, definition	38 a kap. 3 §
Artikel 2 led d andelsbyte	åtgärd ej nödvändig
Artikel 2 led j SE-bolag och SCE-föreningar, flyttning av säte	39 kap 32 §
Artikel 3 c åttonde stycket	Bilaga 37.2
Artikel 4 punkt 1 och 3 partiell fission	38 a kap.
Artikel 4 punkt 2 transparenta företag	rätten till undantag enligt artikel 10 a tillämpas
Artikel 4 punkt 4	åtgärd ej nödvändig
Artikel 6 övertagande av förluster	bestämmelserna i 37 kap. blir tillämpliga på nya företags- former, 37 kap. 9 § och bilaga 37.1.

⁴¹ Vid artikeln ges en kort anmärkning om bestämmelsens innehåll.

Artikel 7 punkt 2 andelsinnehav	åtgärd ej nödvändig
Artikel 8 punkt 1 och 4	åtgärd ej nödvändig
Artikel 8 punkt 2 partiell fission, utdelning	24 kap. 3 a § och 42 kap. 16 b §
Artikel 8 punkt 3 transparenta företag	49 kap. 3 a §
Artikel 8 punkt 5 partiell fission, anskaffnings- värden	17 kap. 6 a § och 48 kap. 28 §
Artikel 8 punkt 6 - 8	åtgärder ej nödvändiga
Artikel 8 punkt 9 mottagande av pengar	24 kap. 3 a § och 42 kap. 16 b §
Artikel 10 punkt 2 beskattning och fiktiv avräkning	38 a kap. 5 och 18 §§
Artikel 10 a punkt 1, 3 och 4 transparenta företag	rätten till undantag enligt artiklarna tillämpas, 37 kap. 9 §, 38 kap. 3 §, 38 a kap. 6 §, 48 a kap. 6 § och 49 kap. 9 §
Artikel 10 a punkt 2 fiktiv avräkning	37 kap. 30 a §, 38 kap. 20 §, 38 a kap. 19 §, 39 kap. 19 §, 48 a kap. 19 § och 49 kap. 32 §
Artikel 10 b punkt 1 - 3 SE-bolag och SCE-föreningar, flyttning av säte	åtgärd ej nödvändig
Artikel 10 c punkt 1-2 SE-bolag och SCE-föreningar, reserver och förluster	åtgärd ej nödvändig
Artikel 10 d punkt 1 – 2	åtgärd ej nödvändig

SE-bolag och SCE-föreningar,
delägare

Nya utländska företagsformer i Bilaga 37.1
bilagan

Nya svenska företagsformer i svensk ekonomisk förening,
bilagan svenskt ömsesidigt försäkrings-
bolag och svensk sparbank,
37 kap. 9 §, 38 kap. 3 §, 38 a kap.
6 §, 48 a kap. 6 § och i 49 kap. 9
§.