



INTERNATIONELLA HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

IL 48a:6a och dess förenlighet med EG-rätten

Om skatteflyktsklausulen för vinst på kvalificerade andelar i samband
med andelsbyte

Filosofie magisteruppsats inom Skatterätt

Författare: My Björk

Nina Sander

Handledare: Ulrika Rosander

Jönköping januari 2009



JÖNKÖPING INTERNATIONAL BUSINESS SCHOOL
Jönköping University

IL 48a:6a and its Compliance with EC-law

The Tax Avoidance Provision for Profits on Exchange of Shares for
Owners of Close Corporations

Master's thesis within Tax Law

Author: My Björk

Nina Sander

Tutor: Ulrika Rosander

Jönköping, January 2009

Magisteruppsats inom skatterätt

Titel:	IL 48a:6a och dess förenlighet med EG-rätten – Om skatteflyktsklausulen för vinst på kvalificerade andelar i samband med andelsbyte
Författare:	My Björk Nina Sander
Handledare:	Ulrika Rosander
Datum:	2009-01-15
Ämnesord	IL 48a:6a, andelsbyte, kvalificerade andelar, Fusionsdirektivet, Leur-Bloem

Sammanfattning

För ägare av fåmansföretag finns särskilda beskattningsregler. Dessa syftar till att undvika situationer då delägare i fåmansföretag erhåller ej avsedda skattefördelar. I Sverige finns en skatteflyktsklausul i IL 48a:6a vars syfte är att förhindra att delägare av kvalificerade andelar i samband med ett andelsbyte erhåller av lagstiftaren ej avsedda skattefördelar.

Tyngdpunkten i uppsatsen har varit att granska den svenska bestämmelsen mot skatteflykt vid vinst på kvalificerade andelar i samband med andelsbyte. Härigenom vill vi belysa den tvivelaktighet som finns beträffande bestämmelsens överensstämmelse med EG-rätten och Fusionsdirektivet.

Kvalificerade andelar i fåmansföretag berörs av speciella beskattningsregler. Anledningen är att delägare av sådana andelar har ett större intresse än bara ägande av företaget. Kravet för att en andel ska vara kvalificerad är att delägaren varit verksam i företaget i betydande omfattning. Delägaren ska alltså arbeta i företaget. När en delägare arbetar i sitt företag kan det verka lockande för honom att ta ut ersättning för utfört arbete genom utdelning eller kapitalvinst istället för lön eftersom skattebelastningen för delägaren då sjunker. Det är dock möjligt att inneha kvalificerade andelar i ett fåmansföretag även om man inte själv arbetar där. Så är fallet om en kvalificerad andel avyttras genom ett andelsbyte. Att avyttring sker genom andelsbyte innebär att andelar säljs och ersättning ges i form av andelar i ett annat företag. Härigenom blir icke-kvalificerade andelar kvalificerade och således kan delägare vilja utnyttja möjligheter till lägre beskattning.

I EU:s Fusionsdirektiv finns bestämmelser som säkerställer att gränsöverskridande omstruktureringar inom EU inte utlöser beskattningskonsekvenser för berörda företag. Fusionsdirektivet ska ses som ett led i uppbyggnaden av en gemensam marknad inom EU. Fusionsdirektivets bestämmelser har implementerats i den svenska Inkomstskattelagen i bland annat kapitel 48a, som medger en rätt till framskjuten beskattning vid andelsbyten om vissa villkor är uppfyllda.

I Inkomstskattelagens kapitel 48a finns ett villkor som enbart tillämpas då det är fråga om andelsbyte av en kvalificerad andel. Villkoret återfinns i 6a § och ställer krav på att rörelse ska bedrivas av det förvärvande företaget för att framskjuten beskattning ska medges. Bestämmelsen har till syfte att motverka skatteflykt, skydda den svenska skattebasen samt upprätthålla systemet för beskattning av fåmansföretag. Bestämmelsen har

införts mot bakgrund av att den svenska lagstiftaren har utnyttjat en rätt som återfinns i Fusionsdirektivets Artikel 11. I Artikel 11 erbjuds medlemsländerna i EU en möjlighet att vägra tillämpa bestämmelserna i Fusionsdirektivet på vissa omstruktureringar om avsikten är att förhindra skatteflykt eller skatteundandragande.

Problemet med skatteflyktsklausulen i IL 48a:6a är att den är generellt utformad och således tillämpas på alla former av andelsbyten av kvalificerade andelar utan att någon individuell prövning sker. Klausulen verkar oberoende av om det verkligen föreligger ett skatteflyktssyfte. En liknande nationell bestämmelse har prövats av EG-domstolen i målet *Leur-Bloem*. Där kom EG-domstolen fram till att en generell bestämmelse som inte ger utrymme för individuell prövning strider mot syftet med Fusionsdirektivet och går utöver vad som är nödvändigt för att förhindra skatteflykt.

Mot bakgrund av EG-domstolens resonemang i *Leur-Bloem* har vi, efter att ha granskat den svenska skatteflyktsbestämmelsen i IL 48a:6a, kommit fram till att bestämmelsen strider mot EG-rätten. Anledningen är bestämmelsens generella utformning. Eftersom bestämmelsen står i strid med EG-rätten bör något göras och vi har därför kommit fram till att det finns tre möjliga vägar att gå. Det första alternativet innebär att bestämmelsen lämnas oförändrad. Om så sker kommer bestämmelsen fortfarande att strida mot EG-rätten. Det andra alternativet är att upphäva bestämmelsen och således förlita sig på generalklausulen i Skatteflyktslagen. Det tredje och mest önskvärda alternativet vore naturligtvis att förändra bestämmelsen så att den uppfyller det EG-rättsliga kravet på proportionalitet. För att så ska vara fallet måste bestämmelsen ge utrymme för en individuell prövning som även kan vara föremål för domstolskontroll. Hur en sådan bestämmelse ska kunna se ut är i nuläget svårt att säga, men i praktiken skulle troligen en förändrad IL 48a:6a ha stora likheter med Skatteflyktslagens generalklausul. Av den anledningen frågar vi oss om det inte är bättre att då genomföra alternativ två, det vill säga ta bort IL 48a:6a och låta generalklausulen ta hand om skatteflykt när det gäller andelsbyten av kvalificerade andelar.

Master's Thesis in Tax Law

Title:	IL 48a:6a and its Compliance with EC-law – The Tax Avoidance Provision for Profits on Exchange of Shares for Owners of Close Corporations
Author:	My Björk Nina Sander
Tutor:	Ulrika Rosander
Date:	2009-01-15
Subject terms:	Exchange of shares, Merger Directive, Leur-Bloem

Abstract

There are special rules on taxation for owners of close corporations. These rules aim to avoid situations where the owners of such companies receive non-intended tax benefits. In Swedish tax law there is a tax avoidance provision in IL 48a:6a with the special aim of preventing owners of close corporations to create non-intended tax benefits by performing an exchange of shares. The topic of the essay is to study the Swedish tax avoidance provision in IL 48a:6a and illustrate the doubtfulness on the provisions compliance with EC-law and the Merger Directive.

Owners of close corporations are affected by special tax rules based on the owner's special interest in the corporation. An owner of a close corporation who also works in that company may want to receive compensation for his work in the company by dividend instead of salary, to lower his tax burden.

The Merger Directive contain provisions to make sure that mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares does not create any imposition of tax for the companies involved in such transaction. This is to ensure the establishment and effective functioning of the common market. The rules of the Merger Directive have been implemented into the Swedish Inkomstskattelagen. In IL 48a:6a there is a special condition for the owner of a close corporation to receive tax exemption on an exchange of shares. The requirement is that the acquiring company pursues business activities. If the acquiring company does not, then there will be no tax exemption on the exchange of shares for the close corporation owner.

The provision in IL 48a:6a has been adopted based on Article 11 of the Merger Directive. Article 11 gives the Member States a right to refuse to apply the benefits on the Directive where it appears that the transaction has as its principal objectives tax avoidance or tax evasion. The problem with IL 48a:6a is that it is a general provision, automatically excluding every transaction where the acquiring company does not carry on business from a tax advantage, irrespective of whether the transaction at hand is actually tax avoidance. The ECJ has determined, in *Leur-Bloem*, that a general designed provision automatically excluding certain categories of operations from a tax advantage would go beyond what is necessary to avoid tax avoidance and would undermine the purpose of the Merger Directive.

Innehåll

1	Inledning.....	1
1.1	Bakgrund.....	1
1.2	Syfte.....	4
1.3	Metod.....	4
1.4	Terminologi.....	4
1.5	Disposition.....	5
2	Svenska beskattningsregler - 3:12-reglerna	6
2.1	Inledning.....	6
2.2	Vad är ett fåmansföretag?.....	6
2.3	Bakgrund till 3:12-reglerna	6
2.4	Kapitel 56 i IL om särskilda bestämmelser för fåmansföretag.....	8
2.4.1	För vem gäller 3:12-reglerna?.....	8
2.4.2	Delägare och företagsledare	9
2.4.3	Närstående	9
2.5	Kapitel 57 i IL om utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag.....	9
2.5.1	Begreppet kvalificerad andel	10
2.5.2	Beskattning av utdelning.....	11
2.5.3	Beskattning av kapitalvinst	12
2.5.4	Beskattning av utdelning och kapitalvinst efter andelsbyte.....	13
3	EG-rätt – om fri rörlighet på en gemensam marknad och Fusionsdirektivet	14
3.1	Inledning.....	14
3.2	En gemensam marknad med fri rörlighet	14
3.3	Etableringsfriheten	15
3.4	Skattemässiga hinder för den fria rörligheten.....	15
3.4.1	Diskriminering och restriktioner.....	15
3.4.2	Restriktioners rättfärdigande.....	16
3.5	Fusionsdirektivet	17
3.5.1	Historisk bakgrund.....	17
3.5.2	Fusionsdirektivets syfte	18
3.5.3	Andelsbyten	19
3.5.4	Skatteflyktsbestämmelse i Fusionsdirektivet	20
3.5.5	Leur-Bloem	20
4	Omstruktureringar	23
4.1	Inledning.....	23
4.2	Svenska regler för andelsbyte.....	23
4.2.1	Framskjuten beskattning vid andelsbyten.....	24
4.2.2	Skatteflyktsklausulen IL 48a:6a	25
4.3	Särskilt om andelsbyte av kvalificerade andelar.....	26
4.3.1	Avyttring av andel som är kvalificerad genom andelsbyte.....	27

4.3.2	Kvalificering på grund av dödsfall, gåva eller bodelning.....	27
4.3.3	Tjänstebelopp	27
4.4	Utdelning på kvalificerad andel efter andelsbyte	28
4.5	Kapitalvinst på kvalificerad andel efter andelsbyte	28
5	Analys.....	30
5.1	Inledning.....	30
5.2	Leur-Bloem-målet.....	31
5.3	Strider IL 48a:6a mot EG-rätten?	33
5.4	IL 48a:6a strider mot EG-rätten – vad medför det?	34
5.4.1	1. Lämna IL 48a:6a oförändrad	34
5.4.2	2. Upphävande av IL 48a:6a.....	36
5.4.3	3. Förändra IL 48a:6a så att bestämmelsen inte strider mot EG-rätten.....	37
5.5	Avslutande synpunkter	38
	Referenslista.....	39

Figurer

Figur 1 19

Figur 2 21

1 Inledning

1.1 Bakgrund

I Inkomstskattelagen (1999:1229) (IL) 48a:6a återfinns en klausul för att förhindra skatteflykt¹ vid vinst på kvalificerade andelar i samband med andelsbyten. I uppsatsen ska paragrafen granskas med utgångspunkt i Rådets 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.²

Andelsbyte är ett sätt att omstrukturera ägandet i ett företag och förfarandet har, tillsammans med omstruktureringarna fusion, fission, partiell fission och överföring av tillgångar harmoniserats inom EU genom Fusionsdirektivet. Fusionsdirektivet antogs inom EU år 1990 och har till syfte att underlätta gränsöverskridande omstruktureringar och verka för etableringsfrihet.³ Direktivet anses vara av stor vikt för harmoniseringen av direkt beskattning inom EU.⁴ För att skapa en inre marknad inom EU ska alla hinder mot de fyra friheterna, fri rörlighet för varor, tjänster, personer (som inkluderar etableringsfrihet) och kapital, undanröjas. Den inre marknaden ska ses som ett led i gemenskapens uppgift att upprätta en gemensam marknad, vilket fastställs i Artikel 2 och 3c i Fördraget om upprättandet av Europeiska Gemenskapen.⁵ Etableringsfriheten, som är en del av den fria rörligheten för personer, innebär ett förbud mot inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig i en annan medlemsstat. Den innebär även en rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt en rätt att bilda och driva företag, på samma villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare.⁶ Fusionsdirektivets syfte är att undvika eller lindra beskattning i medlemsstaterna vid fusioner, fissioner, överföring av tillgångar och utbyte av aktier och andelar som sker över medlemsstaternas gränser.⁷ De omstruktureringsformer som omfattas av Fusionsdirektivet kan vara nödvändiga för att inom EU skapa betingelser liknande de som råder på en inre marknad. Omstruktureringarna ska

¹ Vad som utgör skatteflykt framgår inte av IL men däremot i 2 § Lag (1995:575) mot skatteflykt (Skatteflyktslagen). I lagrummet uppställs fyra krav för att skatteflykt ska föreligga. För det första ska rättshandlingen i fråga ingå i ett förfarande som för den skattskyldige innebär en väsentlig skatteförmån. Den skattskyldige ska sedan ha medverkat i rättshandlingen. Dessutom ska skatteförmånen anses utgöra det övervägande skälet till förfarandet. Slutligen ska den skattskyldige genom förfarandet ha kringgått en taxering som skulle strida mot lagstiftningens syfte.

² 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. Hädanefter benämnt Fusionsdirektivet.

³ Se ingressen till Fusionsdirektivet.

⁴ Nilsson och Uggla, *EG-rättens inverkan på nationell skatterätt - särskilt tolkningen av fusionsdirektivet*, SvSkt 2004:6/7.

⁵ Konsoliderad version av Fördraget om upprättandet av Europeiska Gemenskapen, Officiella Tidning nr C 325, 24 december 2002. Hädanefter benämnt EG-fördraget.

⁶ Artikel 43 EG.

⁷ Artikel 1 och 8.1 Fusionsdirektivet.

därför inte hindras av restriktioner eller andra olägenheter som härrör från medlemsstaternas skattebestämmelser.⁸

Sverige åtog sig, i och med medlemskapet i EU, att införliva EU:s rättsakter i svensk rätt i enlighet med Artikel 249 EG. Sveriges skatteregler för omstruktureringar baseras därför på Fusionsdirektivet och dess bestämmelser infördes i samband med inträdet i den numera upphävda lag (1994:1854) om gränsöverskridande omstruktureringar inom EG (IGOL). Regleringen för internationella och nationella andelsbyten har nu slagits samman till ett gemensamt system och återfinns till viss del i kapitel 48a i IL. Dessutom återfinns, i kapitel 57 i IL, regler som är starkt kopplade till kapitel 48a i IL. Kapitel 48a om framskjuten beskattning vid andelsbyten innehåller särskilda bestämmelser för fåmansföretag och deras delägare.⁹ Genom kapitel 48a i IL får fåmansföretagaren en möjlighet till framskjuten beskattning då andelsbyte sker och villkoren i kapitel 48a i IL är uppfyllda.¹⁰ Här utgörs ett fåmansföretag av ett företag där fyra eller färre delägare äger andelar som motsvarar minst 50 procent av rösterna för samtliga andelar i företaget.¹¹ Ett av villkoren för framskjuten beskattning finns i IL 48a:6a. Detta villkor skiljer sig från de övriga genom att enbart andelsbyte av kvalificerade andelar omfattas. Vad som utgör kvalificerade andelar framgår av kapitel 57 i IL som även innefattar bestämmelser om utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag. En andel i ett fåmansföretag är kvalificerad under förutsättning att andelsägaren eller någon närstående till denne under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren har varit verksam i betydande omfattning i företaget.¹² Sådan utdelning och kapitalvinst som hör till dessa så kallade kvalificerade andelar ska, i enlighet med kapitel 57 i IL, till viss del tas upp till beskattning i inkomstslaget tjänst istället för i inkomstslaget kapital.¹³

Bestämmelserna om fåmansföretag och beskattningen av deras delägars utdelning och kapitalvinster, de så kallade 3:12-reglerna¹⁴, är till för att undvika vissa skatteförmåner som annars kan uppkomma i fåmansföretag. Aktivt verksamma delägare skulle utan reglerna kunna välja att ta ut ersättning för utfört arbete i form av utdelning istället för lön och därmed beskattas med en lägre skattesats.¹⁵ Ett fåmansföretag kan därför lockas av att betala ut utdelning till sina delägare trots att det är delägarnas arbetsinsatser som skapat vinstresultatet.¹⁶ För att undvika att delägare av kvalificerade andelar skapar dessa skatteförmåner genom att ta ut utdelning eller skapa kapitalvinster som ersättning för utfört arbete istället för

⁸ Se ingressen till Fusionsdirektivet.

⁹ Dessa är 6a, 8a-c, 9-12, 13 och 16§§ enligt IL 56:8.

¹⁰ Se IL 48a:1. Villkoren återfinns i IL 48a:5-8.

¹¹ IL 56:2.

¹² IL 57:4.

¹³ IL 57:2 st. 1.

¹⁴ Vid skattereformen år 1990 placerades reglerna för fåmansföretag i lag (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL) 3 § 12 momentet, därav namnet 3:12-regler.

¹⁵ Tjänsteinkomster beskattas progressivt upp till 57 procent (IL 65:4-5) och kapitalinkomster beskattas till 30 procent (IL 65:7).

¹⁶ Lodin, Lindencrona, Melz och Silfverberg, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, (2007), s. 369.

lön, finns särskilda beskattningsregler. Avseende andelsbyten finns dessa särskilda beskattningsregler, som ovan nämnts, i kapitel 48a i IL.

När Sverige införlivade reglerna i Fusionsdirektivet antogs en bestämmelse med avsikt att motverka skatteflykt.¹⁷ Bestämmelsen har ändrats, senast genom lag (2007:1419), och återfinns numera i IL 48a:6a. Bestämmelsen behandlar enbart andelsbyten av kvalificerade andelar, vilket utgörs av omstruktureringar där andelar i ett företag avyttras till ett annat företag. Det speciella med dessa omstruktureringar är att den ersättning som säljaren erhåller vid avyttringen till övervägande del ska bestå av andelar i det köpande företaget.¹⁸ Eftersom det, som tidigare nämnts, finns särskilda beskattningsregler för fåmansföretag i kapitel 57 i IL uppstår en risk att dessa bestämmelser kringgås, exempelvis genom att egentlig lön tas ut som utdelning. Den möjlighet till framskjuten beskattning som ges i kapitel 48a i IL kan utnyttjas felaktigt och av den anledningen finns skatteflyktsklausulen i IL 48a:6a för att förhindra ett sådant förfarande.¹⁹ Det specifika villkor som ställs för framskjuten beskattning vid andelsbyten av kvalificerade andelar innebär ett krav på att det köpande företags verksamhet till huvudsaklig del består av rörelse.²⁰ För att rörelse ska föreligga stadgas att verksamheten inte endast får innebära ett innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande.²¹ Sverige har införlivat IL 48a:6a med stöd av Fusionsdirektivets Artikel 11. Artikel 11 ger medlemsstaterna rätt att vägra att tillämpa Fusionsdirektivets bestämmelser i vissa fall där det framgår att omstruktureringen har skatteflykt eller skatteundandragande som huvudsyfte. Om transaktionen inte genomförs av godtagbara kommersiella skäl, som omstrukturering eller rationalisering av verksamheten i de bolag som berörs av transaktionen, kan det skapa en presumtion för att transaktionen har skatteflykt eller skatteundandragande som sitt huvudsakliga syfte.

Det framgår av skatteflyktsklausulen i IL 48a:6a att det är en generellt verkande klausul eftersom den inte ger utrymme för en prövning i varje enskilt fall av huruvida skatteflyktsyttelse föreligger. Europeiska gemenskapernas domstol²² har i *Leur-Bloem*-målet²³ fastställt att utredningen av huruvida en transaktion har skatteflykt som syfte inte får göras utifrån allmänt fastställda kriterier, utan ska innebära en individuell prövning av varje enskilt fall.²⁴ Den svenska regeringen kände till *Leur-Bloem*-målet när skatteflyktsklausulen i IL 48a:6a infördes.²⁵ Ståhl menar därför att regeringen, med vetskap om dess oförenlighet med Fusionsdirektivet, medvetet godtagit en generellt verkande skatteflyktsklausul.²⁶ Det finns därför an-

¹⁷ Prop. 1994/95:52, s. 38-41.

¹⁸ IL 48a:2.

¹⁹ Prop. 1998/99:15, s. 190.

²⁰ IL 48a:6a.

²¹ IL 48a:6a, st. 2 och IL 2:24.

²² Hädanefter benämnd EG-domstolen eller EGD.

²³ Mål C-28/95 *Leur-Bloem* [1997] ECR I-4161.

²⁴ Mål C-28/95 *Leur-Bloem* [1997] ECR I-4161, p. 41.

²⁵ Prop. 1998/99:15 s. 221.

²⁶ Ståhl, *Fusionsdirektivet – Svensk beskattning i EG-rättslig belysning*, (2005), s. 224.

ledning att se närmare på den svenska skatteflyktsklausulen i IL 48a:6a och dess förenlighet med EG-rätten.

1.2 Syfte

Syftet med uppsatsen är att granska skatteflyktsklausulen i IL 48a:6a för vinst på kvalificerade andelar i samband med internationella andelsbyten. Skatteflyktsklausulens förenlighet med EG-rätten och främst Fusionsdirektivet ska granskas. Analysens utgångspunkt är att belysa huruvida IL 48a:6a överrensstämmer med EG-rätten, samt att beskriva möjliga förslag för skatteflyktsklausulen i IL 48a:6a.

1.3 Metod

I uppsatsen används den rättsdogmatiska metoden. Rättsdogmatik har till syfte att fastställa gällande rätt baserat på rättskällorna lagtext, förarbeten, praxis och doktrin i nämnd ordning.²⁷ Det anses även vara möjligt vid användandet av den rättsdogmatiska metoden att kritisera gällande rätt och framföra förslag *de lege ferenda*, det vill säga ifrågasätta samt föreslå förändringar till hur gällande rätt bör vara.²⁸ Ämnet som diskuteras i uppsatsen har behandlats begränsat i rättskällorna vilket innebär att möjligheten att ifrågasätta gällande rätt blir central i uppsatsens analys. Att fastställa gällande rätt är huvuduppgiften i utövandet av den rättsdogmatiska metoden men att framföra kritik mot gällande rätt möjliggör förbättringar i lagstiftningen. *De lege lata* utvecklas genom att de problem som finns med lagstiftningen lyfts fram.²⁹

Problemområdet som uppsatsen behandlar saknar prejudikat och området är sparsamt behandlat i doktrin. Avsaknaden av en utförlig bearbetning av problemområdet i rättskällorna ger utrymme för, och nödvändiggör, egen argumentation.

Den EG-rättsliga aspekten behandlas löpande i analysen vilket ter sig naturligt eftersom skatteflyktsklausulen IL 48a:6a baseras på Fusionsdirektivet som i sin tur tillkommit som ett led i upprättandet av EG:s inre marknad.³⁰ Utbudet av praxis från EGD kring Fusionsdirektivet är litet. I den rättsliga analysen av IL 48a:6a och dess förenlighet med EG-rätten hämtas ledning i EG-domstolens resonemang i *Leur-Bloem*-målet.

1.4 Terminologi

Med andelsbyte åsyftas i framställningen det som i Fusionsdirektivet benämns ”utbyte av aktier eller andelar”. I uppsatsen används genomgående termen andelsbyte.

Termen internationella andelsbyten används för att beskriva andelsbyten som involverar företag i mer än en EU-medlemsstat, där en andelsägare i det förvärvade bolaget är hemmahörande i Sverige.³¹

²⁷ Hellner, *Metodproblem i rättsvetenskapen – Studier i förmögenhetsrätt*, (2001), s. 22.

²⁸ Peczenik, *Vad är rätt? - Om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation*, (1995), s. 312, se även Hellner, *Metodproblem i rättsvetenskapen – Studier i förmögenhetsrätt*, (2001), s. 24.

²⁹ Hellner, *Metodproblem i rättsvetenskapen – Studier i förmögenhetsrätt*, (2001), s. 27-28.

³⁰ Se ingressen till Fusionsdirektivet samt Artikel 2 EG.

³¹ Jfr prop. 1994/95:52 s. 35.

1.5 Disposition

Kapitel två behandlar de så kallade 3:12-reglerna, det vill säga särskilda beskattningsregler för fåmansföretagare som återfinns i IL kapitel 56 och 57. Reglernas bakgrund och innehåll går igenom för att ge läsaren en uppfattning om vilken typ av företag som skatteflyktsklausulen i IL 48a:6a tillämpas på. Syftet med kapitel två är att ge läsaren en grundläggande förståelse för de särskilda beskattningsregler som omger fåmansföretagaren.

Eftersom de svenska beskattningsreglerna för andelsbyten baseras på det EG-rättsliga Fusionsdirektivet ges läsaren i kapitel tre en genomgång av Fusionsdirektivet, dess syfte och verkningar. Kapitlet utgår från gemenskapens mål om en gemensam marknad med fri rörlighet och fokuserar på etableringsfriheten.

I kapitel fyra behandlas svenska skatteregler för omstruktureringar och särskilt andelsbyten. Reglerna som berör andelsbyte av kvalificerade andelar beskrivs och skatteflyktsklausulen i IL 48a:6a behandlas ingående.

I det femte kapitlet analyseras IL 48a:6a med utgångspunkt i rättsutredningen som genomförts i tidigare kapitel. Syftet med analysen i kapitel fem är att granska och belysa huruvida IL 48a:6a överrensstämmer med EG-rätten och Fusionsdirektivet, samt beskriva möjliga framtida åtgärder för bestämmelsen.

2 Svenska beskattningsregler - 3:12-reglerna

2.1 Inledning

I Sverige finns ett stort antal företag som tillhör gruppen fåmansföretag.³² För dessa företag finns särskilda regler, kallade 3:12-regler, som berör beskattningen. Det allmänna målet med speciallagstiftningen för fåmansföretag är att beskattningen ska kännetecknas av rättvisa.³³ Det är dessa 3:12-regler som ligger till grund för den skatteflyktsklausul vars tvivelaktighet ska belysas i uppsatsen. För att kunna diskutera skatteflyktsklausulens tvivelaktighet när det gäller förenligheten med EG-rätten krävs först en förståelse för 3:12-reglerna och dess påverkan på fåmansföretagaren. Av den anledningen följer nedan en genomgång av reglerna och dess bakgrund. Reglerna återfinns i huvudsak i kapitel 56 och 57 i IL.

2.2 Vad är ett fåmansföretag?

Ett fåmansföretag kännetecknas av att det ägs av ett fåtal fysiska personer. Det ska vara fråga om ett aktiebolag eller en ekonomisk förening, där som mest fyra delägare äger andelar motsvarande minst 50 procent av rösterna i företaget.³⁴ Ett företag kan även utgöra ett fåmansföretag om en fysisk person, genom andelsinnehav eller genom avtal, har den faktiska bestämmanderätten över en viss del av en uppdelad verksamhet.³⁵

2.3 Bakgrund till 3:12-reglerna

Under 1970-talet ansågs det finnas ett behov av särskild reglering för fåmansföretag och beskattningen av dessa. Av den anledningen infördes nya regler för beskattning av fåmansföretag år 1976.³⁶ En Företagsskatteberedning (Fi 1970:77) tillsattes med målet att ta fram regler för beskattningen av fåmansföretag som var neutrala jämfört med andra företagsformer.³⁷ Företagsskatteberedningen utförde en undersökning, i vilken det framgick att 85 procent av alla aktiebolag i Sverige utgjordes av fåmansföretag. Den största delen av alla företag i Sverige var alltså fåmansföretag, men uppseendeväckande var att det av utredningen framgick att inte ens 50 procent av dessa hade någon beskattningsbar inkomst, åtminstone inte enligt deras deklARATIONER. Utifrån utredningen kunde därför Företagsskatteberedningen konstatera att många fåmansföretag bildats just för den förmånliga beskattning som tillämpades på dem. Situationen ansågs vara ”*otillfredsställande*” och den hade dessutom ”*markant förvärrats under senare år*”.³⁸

Reglerna som berör beskattningen av fåmansföretag har ändrats ett flertal gånger sedan de första gången infördes år 1976.³⁹ Men det var inte förrän genom skattereformen år 1990

³² Tjernberg, *Beskattning av fåmansföretag*, (2006), s. 12.

³³ Lodin, *Det nya 3:12-förslaget och dess motiv*, SN 2005, s. 417.

³⁴ IL 57:2 p. 1.

³⁵ IL 57:2 p. 2.

³⁶ Prop. 1975/76:79, s. 34.

³⁷ Delbetänkande SOU 1975:54 *Fåmansbolag*, Prop. 1975:76:79, s. 34.

³⁸ Prop. 1975/76:79, s. 38-39.

³⁹ Ett flertal av dessa ändringar kommer att beröras i det följande.

som de bestämmelser som fortfarande kallas för 3:12-reglerna infördes. Anledningen till namnet var reglernas ursprungliga placering i SIL 3 § 12 momentet. I samband med skattereformen gjordes även inkomstslagen om till tre nya inkomstslag som kom att kallas tjänst, näringsverksamhet och kapital.⁴⁰ Med 3:12-reglerna och de nya inkomstslagen kom beskattning av utdelning i fåmansföretag till viss del att hamna i inkomstslaget tjänst.⁴¹

Avsikten med reglerna som infördes 1990 var att försvåra för fåmansföretagare att utnyttja de skatteförmåner som kan verka lockande för delägare i sådana företag. Lockande skatteförmåner var bland annat att delägare som är aktivt verksamma i fåmansföretag kunde sänka sin totala skattebelastning genom att ta ut utdelning istället för lön som ersättning för utfört arbete.⁴² För att få en likvärdig beskattning för delägare i fåmansföretag och arbetstagarer med höga löneinkomster ansågs det därför finnas ett behov av att utdelning över en viss beloppsgräns skulle beskattas högre än vad som tidigare skett. Reglerna skulle dock endast tillämpas i de fall där delägaren varit verksam i företaget och bidragit till dess vinst.⁴³

Ytterligare en av alla ändringar av reglerna för beskattning av fåmansföretag skedde år 2000 då de såkallade stoppreglerna, som införts redan 1976, upphävdes till stor del. Anledningen till reglernas upphörande var visionen om ett så neutralt skattesystem som möjligt, något som lagstiftaren redan 1976 hade som målsättning. För att ha en möjlighet att utforma en rättvis och neutral beskattning ansåg Regeringen att speciallagstiftning, exempelvis avseende fåmansföretagare, skulle undvikas och ersättas med en mer generell reglering och enklare regler. Beskattningssystemet ansågs dessutom vara tillräckligt betryggande för att stoppreglerna till stor del skulle kunna upphävas.⁴⁴ Det ansågs även finnas ett fortsatt behov av utveckling och förtydligande av de definitioner som införts 1976.⁴⁵

Inför 2006 skedde ytterligare stora förändringar genom att ett helt nytt kapitel 57 togs in i IL. I det nya kapitel 57 återfinns nu en del ändrade och nya definitioner som är av vikt för uttagandet av skatt enligt kapitlet. Dessutom har regler för beräkning av löneunderlag, som tidigare återfanns i kapitel 43 IL, flyttats till kapitel 57.⁴⁶ Målet med några av de nya reglerna var, liksom vid tidigare förändringar av reglerna, att åstadkomma en rättvis beskattning som var likvärdig i jämförelse mellan tjänsteinkomster hos anställda och delägare som innehar kvalificerade andelar⁴⁷ i företaget. Härigenom fortsatte regeringen sitt arbete med att förhindra den omvandling av delägars egentliga arbetsinkomster till utdelning som var vanlig bland fåmansföretagarna för att sänka skatten.⁴⁸

⁴⁰ De tre nya inkomstslagen återfinns i IL 1:8. Se även Tjernberg, *Beskattning av fåmansföretag*, (2006), s. 13.

⁴¹ Prop. 1989/90:110, s. 597.

⁴² Prop. 1989/90:110, s. 467-468.

⁴³ Prop. 1989/90:110, s. 468.

⁴⁴ Prop. 1999/2000:15, s. 35.

⁴⁵ Prop. 1999/2000:15, s. 36-52.

⁴⁶ Prop. 2005/06:40, s. 84.

⁴⁷ Begreppet kvalificerade andelar definieras nedan i avsnitt 2.5.1.

⁴⁸ Prop. 2005/06:40, s. 43-44.

I budgetpropositionen 2006/07:1 föreslog regeringen återigen, trots att den senaste reformen skedde 2006, förändringar av reglerna för beskattning av fåmansföretagare eftersom dessa fortfarande ansågs vara för komplicerade. Reglerna skulle förenklas och samtidigt bidra till en ökad tillväxt och ett ökat entreprenörskap i Sverige.⁴⁹ Även efter denna förändring har 3:12-reglerna ändrats, den senaste största ändringen skedde första januari 2008.⁵⁰

3:12-reglerna har, som ovan visats, ändrats ett flertal gånger. Motivet till alla de ändringar som skett har varit att utforma en neutral och rättvis beskattning av delägare som är verksamma i företaget gentemot vanliga arbetstagare.⁵¹ Ytterligare ett motiv som funnits i bakgrunden av de flesta ändringar har varit att undvika att dessa verksamma delägare omvandlar sin egentliga arbetsinkomst till utdelning för att sänka sin skatt. De många ändringarna har lett till att reglerna diskuterats mycket under åren⁵², en diskussion som troligtvis kommer att fortsätta så länge företagarna inte blir tillfreds med bestämmelserna.⁵³

2.4 Kapitel 56 i IL om särskilda bestämmelser för fåmansföretag

2.4.1 För vem gäller 3:12-reglerna?

De speciella skattereglerna som berör fåmansföretag kan endast tillämpas av aktiebolag och ekonomiska föreningar.⁵⁴ För att ett sådant företag ska vara ett fåmansföretag krävs dessutom att ägarantalet i företaget uppgår till som mest fyra personer. Det är dessa personer som utgör fåmansföretagets delägare, förutsatt att de har ett andelsinnehav som ger dem över 50 procent av alla röster i företaget. Finns ett sådant innehav föreligger alltså ett fåmansföretag.⁵⁵ I en del företag kan verksamheten som bedrivs vara uppdelad på flera oberoende verksamhetsdelar, om så är fallet finns ett alternativ, i IL 56:2, p. 2, som gör det möjligt att även uppdelad verksamhet kan utgöra fåmansföretag. Är verksamheten uppdelad krävs, för att fåmansföretag ska föreligga, att en fysisk person har en faktisk bestämmanderätt över en sådan oberoende verksamhetsdel samt att samma person också har förfoganderätt över resultatet där. Den bestämmanderätt som åsyftas kan antingen utgå från avtal eller från personens andelsinnehav i företaget. Det bör här nämnas att som fåmansföretag räknas inte sådana aktiebolag som har aktier noterade på svensk eller utländsk börs.⁵⁶ Dessutom kan nämnas att inte bara svenska företag berörs av reglerna, enligt IL 2:2 kan även utländska företag definieras som fåmansföretag.

⁴⁹ Prop. 2006/07:1, s. 152.

⁵⁰Förändringen innebar att man tillfälligt återgick till tidigare tillämpade regler om hur kapitalvinst ska fördelas mellan inkomstlagen, se Prop. 2007/08:19, s. 14-16, 29-30 samt Wats, *Något om rättsutvecklingen på 3:12-området*, SvSkt 2008, s. 153.

⁵¹ Se exempelvis Prop. 1989/90:110, s. 468 och Prop. 2005/06:40, s. 43-44.

⁵² Reglerna har diskuterats av bland annat Lodin i *Det nya 3:12-förslaget och dess motiv*, SN 2005, s. 417-433 och av Grönlund i *Framskjuten beskattning för fåmansföretagare*, SvSkt 2003, s. 57-69.

⁵³ Lodin, *Det nya 3:12-förslaget och dess motiv*, SN 2005, s. 417.

⁵⁴ IL 56:2.

⁵⁵ IL 56:2.

⁵⁶ IL 56:3.

2.4.2 Delägare och företagsledare

3:12-reglerna gäller i vissa situationer för den som är delägare och i andra situationer endast för den som är företagsledare.⁵⁷ Av den anledningen är det nödvändigt att åtskilja begreppen delägare och företagsledare, vilket lagstiftaren gjort i IL 56:6. Delägare i ett fåmansföretag är den som är en fysisk person och som är ägare eller innehavare till andelar i det företag som avses.⁵⁸ Det finns inte något krav på direkt innehav av andelarna, utan även indirekt innehav gör en person till delägare. Företagsledare i ett fåmansföretag är den eller de fysiska personer som har ett ”väsentligt inflytande i företaget”. Företagsledaren måste även ha ett innehav av andelar i företaget och det väsentliga inflytandet måste bero på detta, eller närståendes, innehav.⁵⁹ Båda kraven, innehav i företaget och väsentligt inflytande, måste vara uppfyllda för att en person ska anses som företagsledare.

2.4.3 Närstående

Reglerna om fåmansföretag påverkas av den så kallade närståendekretsen. Exempelvis kan en fysisk person vara företagsledare i ett fåmansföretag trots att han inte själv, utan hans närstående, har ett andelsinnehav i företaget. I IL 56:5 finns en regel för bedömningen av ett företags status som fåmansföretag när det finns närstående. Vilka personer som är närstående framgår av IL 2:22, hit räknas make, föräldrar, mor- och farföräldrar, avkomling och dennes make, syskon och dennes make och avkomling samt dödsbo som någon av dessa närstående är delägare i. Enligt IL 56:5 ska alla dessa närstående tillsammans med den faktiska delägaren räknas som en enda delägare, något som gäller generellt för 3:12-reglerna.⁶⁰ Det innebär i praktiken att ett företag som har många delägare som tillhör samma familj vid beskattningen endast anses ha en delägare.

2.5 Kapitel 57 i IL om utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag

Inkomster som beror på innehav av tillgångar, exempelvis utdelning och kapitalvinst, betraktas som inkomst av kapital enligt IL 41:1 och därför ska sådana inkomster som huvudregel också tas upp som intäkt i samma inkomstslag.⁶¹ För fåmansföretag gäller dock inte alltid dessa regler utan istället ska vissa utdelningar och kapitalvinster räknas till inkomstslaget tjänst istället för kapital.⁶² Det är här, i kapitel 57 i IL, som de speciella reglerna för beskattning av fåmansföretagare finns. Det är därmed dessa regler som det kan verka lockande för fåmansföretagen att komma undan. För att förhindra att bestämmelserna i kapitel 48a i IL utnyttjas i skatteflyktssyfte finns bestämmelsen i IL 48a:6a.

En anledning till att fåmansföretagarna vill undvika bestämmelserna i kapitel 57 i IL kan vara skattesatserna som finns i Sverige. Här uppgår skattesatsen i inkomstslaget kapital till

⁵⁷ Lodin, Lindencrona, Melz och Silfverberg, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, (2007), s. 372.

⁵⁸ IL 56:6 st. 1.

⁵⁹ IL 56:6 st. 2.

⁶⁰ Lodin, Lindencrona, Melz och Silfverberg, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, (2007), s. 371.

⁶¹ IL 42:1 st. 1.

⁶² IL 41:4 st. 1 samt IL 57:2.

30 procent av överskottet i samma inkomstslag.⁶³ I inkomstslaget tjänst är skattesatsen progressiv upp till 57 procent.⁶⁴ Det kan därför vara lockande för fåmansföretagaren att erhålla utdelning när det egentligen är delägarnas arbetsinsats som skapat den vinst som utdelas.⁶⁵ Enligt huvudregeln i IL 57:2 ska utdelning och kapitalvinst på andelar som kan anses vara kvalificerade beskattas till viss del som inkomst av tjänst. Det innebär att fåmansföretagaren inte längre har möjlighet att, genom att ta ut utdelning istället för lön för sitt arbete i företaget, omvandla tjänsteinkomster till kapitalinkomster och därigenom sänka sin totala skatt.

2.5.1 Begreppet kvalificerad andel

En grundläggande förutsättning för att reglerna i kapitel 57 IL ska aktualiseras är att andelarna som berörs är kvalificerade.⁶⁶ Definitionen av kvalificerad andel återfinns i IL 57:3-7c. För att en andel ska vara kvalificerad krävs att delägaren som innehar andelen har varit ”*verksam i betydande omfattning i företaget*”. Kvalificerad andel kan även uppnås om en närstående till delägaren varit verksam på det vis som avses i IL 57:4. Att en person varit verksam behöver inte betyda att han har varit verksam i det aktuella företaget där personen eller hans närstående är delägare. Det är tillräckligt, för att verksamhetsrekvisitet ska uppfyllas, att personen i fråga har varit verksam i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller liknande verksamhet. För att en andel ska vara kvalificerad krävs att verksamhetsrekvisitet är uppfyllt under beskattningsåret eller under något av de fem föregående beskattningsåren.⁶⁷ En andel kan även vara kvalificerad om företaget, under samma tid som nämnts ovan, innehar andelar i ett annat fåmansföretag där delägaren eller hans närstående varit verksam i betydande omfattning.⁶⁸ Vad som påverkar om en person varit verksam i betydande omfattning har diskuterats i proposition 1989/90:110 samt i praxis⁶⁹. För att vara verksam i betydande omfattning krävs att personen i fråga ”*har varit verksam inom företaget i sådan omfattning att hans arbetsinsats har haft en påtaglig betydelse för vinstgenereringen.*”⁷⁰

Genom transaktioner kan andelar, som hos en person inte är kvalificerade, bli kvalificerade hos en ny ägare. Så är fallet om en kvalificerad andel avyttras genom andelsbyte. Den som genom ett andelsbyte avyttrar en kvalificerad andel och tar emot en icke-kvalificerad andel blir därigenom innehavare av kvalificerade andelar trots att dessa inte var kvalificerade hos den tidigare ägaren.⁷¹ Vid ett andelsbyte kan alltså en icke-kvalificerad andel få karaktären av en kvalificerad andel trots att den som tar emot andelen inte varit verksam i det företag som andelen härrör från i betydande omfattning. När kvalificerade andelar avyttras till ett fåmansföretag finns ytterligare bestämmelser. Om den som innehar en andel, som är kvali-

⁶³ IL 65:7.

⁶⁴ IL 65:3 och 5.

⁶⁵ Lodin, Lindencrona, Melz och Silfverberg, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, (2007), s. 369-370.

⁶⁶ IL 57:2 st. 1.

⁶⁷ IL 57:4 st. 1 p. 1.

⁶⁸ IL 57:4 st. 1 p. 2.

⁶⁹ Exempelvis RÅ 2002 ref. 21 och RÅ 2004 ref. 61.

⁷⁰ Prop. 1989/90:110, s. 468.

⁷¹ IL 57:7 st. 1.

ficerad genom att ett andelsbyte skett enligt IL 57:7, innehar andelar i det fåmansföretag som avyttringen skett till, anses alla de andelar som innehas av mottagaren av den genom andelsbyte kvalificerade andelen vara kvalificerade i det fåmansföretag som förvärvat dem.⁷² Bakgrunden till bestämmelsen är att fåmansföretagare, genom ett flertal avyttringar, tidigare kunde komma ifrån att kvalificerade andelar inte längre klassificerades som sådana. För att undvika en sådan situation, där kvalificerade andelar inte längre var kvalificerade och ägaren av andelarna således kunde undkomma de beskattningsregler som finns i kapitel 57 i IL, infördes IL 57:7a.⁷³ Genom IL 57:7a kan en delägare alltså inte längre ”avkvalificera” en andel som blivit kvalificerad genom ett andelsbyte.

2.5.2 Beskattning av utdelning

Ägare till ett fåmansföretag arbetar ofta i sitt företag och bidrar härigenom till företagets vinstgenerering.⁷⁴ Om ägaren innehar kvalificerade andelar i företaget ska, som tidigare nämnts, reglerna i IL kapitel 57 tillämpas vid beskattningen. Dessa regler syftar bland annat till att undvika att den verksamma delägaren omvandlar sin egentliga lön, alltså betalningen för det arbete han utfört i företaget, till utdelning för att sänka sin skatt, något som ska förhindras med skatteflyktsbestämmelsen i IL 48a:6a. Hur beskattningen av utdelning sker enligt kapitel 57 IL berörs därför nedan.

2.5.2.1 Utdelning

Utdelning från ett fåmansföretag ska, enligt IL 57:20, till viss del tas upp till beskattning som inkomst av tjänst. Den del som avses i IL 57:20, och som därmed ska tas upp till beskattning som inkomst av tjänst, är det belopp av utdelningen på kvalificerade andelar som överstiger ett så kallat gränsbelopp. Det innebär att utdelningen till denna del kommer att beskattas progressivt med en skattesats som, enligt IL 65:4-5, kan uppgå till 57 procent. Det belopp som överstiger gränsbeloppet förutsätts i verkligheten utgöra lön som en verksam delägare tagit ut som utdelning. Beskattningen ska genom bestämmelsen bli rättvis i jämförelse med om delägaren tagit ut samma belopp som lön och därmed blivit beskattad för inkomst av tjänst. Skillnaden mot om utdelningen hade betalats ut som lön är att den inte är avdragsgill i företaget samt att inga arbetsgivaravgifter behöver betalas enligt Socialavgiftslag (2000:980) 2:23.⁷⁵ Trots att viss del av utdelningen tas upp som inkomst av tjänst ska resterande del, alltså den del av utdelningen som uppgår till gränsbeloppet, tas upp som inkomst av kapital. Det innebär att denna del kommer att bli lägre beskattad eftersom den endast ska tas upp till beskattning till två tredjedelar, vilket leder till en skattesats på 20 procent.⁷⁶

⁷² IL 57:7a.

⁷³ Prop. 2006/07:2, s. 126.

⁷⁴ Lodin, Lindencrona, Melz och Silfverberg, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, (2007), s. 373.

⁷⁵ Lodin, Lindencrona, Melz och Silfverberg, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, (2007), s. 374.

⁷⁶ Enligt IL 57:20 ska utdelningen beskattas till två tredjedelar i inkomstslaget kapital. Skattesatsen i inkomstslaget kapital uppgår enligt IL 65:7 till 30 procent. Två tredjedelar av 30 procent är 20 procent, detta samt att motivet till införandet är att kompensera för borttagandet av de lättnadsregler som tidigare fanns i IL kapitel 43 informeras om i prop. 2005/06:40, s. 67.

2.5.2.2 Gränsbelopp

Som ovan nämnts används ett gränsbelopp för att skilja på den del av utdelningen i ett fåmansföretag som utgör avkastning, vilket beskattas som inkomst av kapital, och den del som utgör ersättning för utfört arbete, vilket beskattas som inkomst av tjänst.⁷⁷ Vad som utgör gränsbelopp och hur det ska beräknas framgår av IL 57:10-12.

Det är endast för kvalificerade andelar som ett gränsbelopp ska beräknas och gränsbeloppet ska bestå av årets gränsbelopp och det sparade utdelningsutrymmet.⁷⁸ Vad som utgör årets gränsbelopp framgår av IL 57:11 och vad som utgör sparade utdelningsutrymme framgår av IL 57:13. Det sparade utdelningsutrymmet ska dessutom, enligt IL 57:10, st. 1, p. 2, uppräknas med statslåneräntan plus tre procent. Uträkningen av årets gränsbelopp kan ske på två olika sätt, genom förenklingsregeln eller genom huvudregeln.⁷⁹ Det är den av dessa regler som ger det mest förmånliga resultatet som ska användas av delägaren.⁸⁰ Det är inte alltid som den lämnade utdelningen i ett fåmansföretag uppgår till det gränsbelopp som beräknats. I en sådan situation kommer ett sparade utdelningsutrymme att uppstå. Det sparade utdelningsutrymmet utgörs av skillnaden mellan lämnad utdelning och gränsbeloppet och förs vidare för att användas vid beräkning av gränsbeloppet nästa beskattningsår.⁸¹

2.5.3 Beskattning av kapitalvinst

Kapitel 57 i IL behandlar inte enbart beskattningen av utdelning från fåmansföretag utan även hur kapitalvinster för delägare i sådana företag ska behandlas. Kapitalvinster för delägare i ett fåmansföretag kan uppkomma vid försäljning av företagets andelar.⁸²

Enligt IL 57:21 ska kapitalvinst på kvalificerade andelar delvis tas upp till beskattning i inkomstslaget tjänst. Tjänstebeskattningen kommer enbart att påföras den del av kapitalvinsten som överstiger det sparade utdelningsutrymmet.⁸³ Resterande del av kapitalvinsten, alltså den del som motsvarar det sparade utdelningsutrymmet, ska istället tas upp till två tredjedelar i inkomstslaget kapital och kommer därmed att beskattas med en lägre skattesats.⁸⁴ För att undvika en allför betungande beskattning för delägare i fåmansföretag i samband med en försäljning av bolagets andelar finns i IL 57:22 en begränsning för hur stort belopp som ska tas upp och beskattas som inkomst av tjänst. Regeln som kallas för 100-basbeloppsregeln blir tillämplig om en delägare, eller närstående till honom, från ett företag har tagit upp mer än 100 inkomstbasbelopp som inkomst av tjänst under beskattningsåret eller de fem förevarande beskattningsåren. Har så skett ska han härefter, alltså när gränsen på 100 basbelopp nåtts, endast ta upp kapitalvinst som inkomst av kapital.⁸⁵

⁷⁷ Prop. 1995/96:109, s. 62.

⁷⁸ IL 57:10 st. 1.

⁷⁹ Beräkningssättet enligt förenklingsregeln respektive huvudregeln återfinns i IL 57:11 st. 1 p. 1-2.

⁸⁰ Prop. 2005/06:40, s. 88.

⁸¹ IL 57:13.

⁸² Beräkning av kapitalvinst sker i enlighet med IL 48:13.

⁸³ Sparat utdelningsutrymme definieras i IL 57:13.

⁸⁴ IL 57:21.

⁸⁵ IL 57:22 och prop. 2007/08:19, s. 12.

2.5.4 Beskattning av utdelning och kapitalvinst efter andelsbyte

Som nämnts under avsnitt 2.5.1 kommer andelar som tas emot vid ett andelsbyte att bli kvalificerade även om de inte var det innan andelsbytet skedde. Andelarna blir alltså kvalificerade trots att delägaren eller närstående till honom inte har arbetat i företaget. Av den anledningen uppkom ett behov av en regel som begränsade beskattningen i inkomstslaget tjänst i sådana situationer. Regeringen ansåg det vara motiverat att använda det så kallade tjänstebelopp⁸⁶ som ska beräknas vid partiella fissioner som utgångsläge för reglerna.⁸⁷ Utdelning på andelar som är kvalificerade på grund av andelsbyte ska, om det finns ett tillhörande tjänstebelopp, inte tas upp till beskattning som inkomst av tjänst om ett belopp motsvarande tjänstebeloppet redan tagits upp som inkomst av tjänst.⁸⁸ För kapitalvinst på en sådan andel gäller istället att den del som överstiger tjänstebeloppet inte ska tas upp som inkomst av tjänst.⁸⁹

⁸⁶ Hur tjänstebelopp beräknas framgår av IL 48:18d.

⁸⁷ Prop. 2006/07:2, s. 91-92.

⁸⁸ IL 57:20b.

⁸⁹ IL 57:24.

3 EG-rätt – om fri rörlighet på en gemensam marknad och Fusionsdirektivet

3.1 Inledning

Skatteflyktsklausulen i IL 48a:6a baseras på det EG-rättsliga Fusionsdirektivet. Fusionsdirektivets utgångspunkt är harmonisering av medlemsstaternas skattebestämmelser för gränsöverskridande omstruktureringar, för att säkerställa att den gemensamma marknaden fungerar väl.⁹⁰ För att kunna fastställa om skatteflyktsklausulen i IL 48a:6a är förenlig med Fusionsdirektivets syfte krävs vetskap om vad som utgör diskriminering och restriktion i nationell rätt, och hur sådana nationella bestämmelser rättfärdigas. Dessutom krävs att det först sker en genomgång av vissa centrala EG-rättsliga områden såsom den gemensamma marknaden och dess fria rörlighet, med fokus på etableringsfriheten.

3.2 En gemensam marknad med fri rörlighet

EG-fördraget innehåller regler för förverkligandet av en gemensam marknad som bland annat ska innefatta en inre marknad kännetecknad av att alla hinder för fri rörlighet för varor, tjänster, personer (som även innefattar etableringsfriheten) och kapital undanröjs.⁹¹ Medlemsländerna var länge av den uppfattningen att deras nationella skattebestämmelser var ”skyddade” från harmoniseringen inom EU och att det därmed inte skulle vara möjligt att, med stöd av fördragsartiklarna för den fria rörligheten, angripa nationell skattelagstiftning.⁹² EGD slog dock efter en tid fast, i det omtalade *Avoir Fiscal*-målet⁹³, att nationella skatteregler som hindrar den fria rörligheten kan angripas med stöd av fördragets bestämmelser. Det står klart att bristen av harmonisering på den direkta beskattningens område inte rättfärdigar skatteregler som hindrar den fria rörligheten och därmed upprättandet av en inre marknad.⁹⁴ Nationella regler för direkt beskattning måste utformas så att de uppfyller fördragets krav på fri rörlighet.⁹⁵

EG-fördraget innehåller inga bestämmelser för direkt beskattning, en indikation på hur känsligt området är inom EU. Beslut rörande direkt beskattning inom EU kan därför endast fattas med stöd av det generella stadgandet i Artikel 94 EG, en artikel som kräver enhällighet. Kravet på enhällighet för att kunna genomföra harmoniserande rättsakter är orsaken till att direkt beskattning inom EU varit föremål för harmonisering genom mestadels negativ integration, det vill säga harmonisering genom beslut från EGD där domstolen förklarar nationell skattelagstiftning hindrande för den fria rörligheten. Negativ integration ska skiljas från positiv integration, som är harmonisering genom gemensamma beslut på en högre nivå rörande till exempel direktiv.⁹⁶ Även om direkt beskattning är ett område som

⁹⁰ Se ingressen till Fusionsdirektivet.

⁹¹ Artikel 2 och 3 EG.

⁹² Ståhl och Österman, *EG-skatterätt*, (2000), s. 59.

⁹³ Mål C-270/83 *Avoir Fiscal* [1986] ECR 273.

⁹⁴ Mål C-270/83 *Avoir Fiscal* [1986] ECR 273, p. 24.

⁹⁵ Ståhl och Österman, *EG-skatterätt*, (2000), s. 59.

⁹⁶ Positiv och negativ integration kan läsas om i Dahlberg, *Internationell beskattning*, (2007), s. 214-215 samt i Craig och de Burca, *EU Law - text, cases and materials*, (2003), s. 614.

ligger inom medlemsstaternas behörighet måste medlemsstaterna respektera gemenskapsrätten vid utövandet av sina befogenheter på den direkta beskattningens område och avhålla sig från varje form av diskriminering grundad på nationalitet.⁹⁷

3.3 Etableringsfriheten

Den fria rörligheten för personer innefattar en fri rörlighet för arbetstagare, som återfinns i Artikel 39 EG, och etableringsfriheten i Artikel 43 EG. Etableringsfriheten innebär att inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig i en annan medlemsstats territorium är förbjudna. Den innefattar även ett förbud mot inskränkningar i rätten att upprätta kontor, filialer eller dotterbolag. Dessutom innefattar etableringsfriheten en rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätten att bilda och driva företag på samma villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för sina egna medborgare. Det är inte tillåtet för medlemsländerna att utsätta en sådan transaktion för restriktioner.

3.4 Skattemässiga hinder för den fria rörligheten

3.4.1 Diskriminering och restriktioner

Diskriminering är att tillämpa olika regler i jämförbara situationer eller samma regler i olika situationer.⁹⁸ Diskriminering delas upp i direkt och indirekt diskriminering. Direkt diskriminering är diskriminering på grund av nationalitet medan indirekt diskriminering är diskriminering på annan grund än nationalitet men som får samma effekt som om det särskiljande kriteriet var nationalitet.⁹⁹ På den direkta beskattningens område är situationen för invånare i ett land och de som inte är bosatta i det landet generellt sett inte jämförbar.¹⁰⁰ Olika behandling av bosatta och inte bosatta i ett land är därför, generellt sett, inte diskriminerande.

Nationell skattelagstiftning som tillämpas likvärdigt på personer som är bosatta i ett land och personer som inte är bosatta i det landet, kan ändå strida mot den fria rörligheten om den anses vara en restriktion.¹⁰¹ Restriktion är ett brett begrepp som innefattar direkt och indirekt diskriminerande åtgärder såväl som icke-diskriminerande restriktioner. En icke-diskriminerande restriktion är en åtgärd som verkar hindrande för den fria rörligheten men som inte särskiljer likvärdiga situationer på ett sådant sätt att det kan anses diskriminerande. Diskriminering, direkt såväl som indirekt, är alltid en restriktion men en restriktion är inte nödvändigtvis diskriminerande.¹⁰² En nationell bestämmelse kan dock endast strida mot fördragets bestämmelser om den fria rörligheten där den verkar gentemot en transaktion som utnyttjar rätten till den fria rörligheten. Förbudet mot restriktioner i nationell lagstiftning för etableringsfriheten är inte aktuellt i rent nationella situationer.¹⁰³

⁹⁷ Se, till exempel, Mål C-311/97 *Royal Bank of Scotland* [1999] ECR I-2651, p. 19, Mål C-279/93 *Schumacker* [1995] ECR I-225, p. 21 och 26 och Mål C-80/94 *Wielockx* [1995] ECR I-2493, p. 16.

⁹⁸ Dahlberg, *Internationell Beskattning*, (2007), s. 231-233.

⁹⁹ Dahlberg, *Internationell Beskattning*, (2007), s. 231-233.

¹⁰⁰ Mål C-279/93 *Schumacker* [1995] ECR I-225, p. 30-31.

¹⁰¹ Dahlberg, *Internationell Beskattning*, (2007), s. 226.

¹⁰² Dahlberg, *Internationell Beskattning*, (2007), s. 226.

¹⁰³ Mål C-107/94 *Asscher* [1996] ECR I-3089, p. 32.

3.4.2 Restriktioners rättfärdigande

Diskussionen kring huruvida en nationell åtgärd är direkt eller indirekt diskriminerande eller en icke-diskriminerande restriktion får betydelse för frågan huruvida den nationella åtgärden ifråga kan rättfärdigas. Det är svårt att fastställa huruvida en nationell åtgärd utgör diskriminering eller restriktion och EGD fastställer sällan om nationell lagstiftning som hindrar den fria rörligheten utgör diskriminering eller en icke-diskriminerande restriktion. Domstolen utreder inte vad en nationell åtgärd anses vara utan nöjer sig med att konstatera huruvida åtgärden verkar hindrande för den fria rörligheten eller ej.¹⁰⁴

Nationell skattelagstiftning som strider mot den fria rörligheten kan rättfärdigas på två sätt. Det första är genom uttryckliga undantag i respektive fördragsartikel. För etableringsfriheten stadgas till exempel i Artikel 46 EG att fördragets bestämmelser för etableringsfrihet inte ska hindra tillämpning av lagar som föreskriver särskild behandling av utländska medborgare och grundas på hänsyn till allmän ordning, säkerhet eller hälsa.¹⁰⁵ Det andra tillvägagångssättet för att rättfärdiga fördragsstridig nationell lagstiftning är genom den så kallade *rule of reason*-doktrinen, skapad av EGD.¹⁰⁶ Om en nationell åtgärd är diskriminerande kan den dock endast rättfärdigas med grunder listade i fördraget. Det beror på att den första förutsättningen för att tillämpa *rule of reason*-doktrinen är att det rör sig om icke-diskriminering. *Rule of reason* tillkom i *Cassis de Dijon*-målet¹⁰⁷ rörande fri rörlighet för varor och sammanfattades av EG-domstolen för samtliga fria rörligheter i *Gebhard*-målet¹⁰⁸. Enligt EGD ska nationella åtgärder som kan hindra eller göra det mindre attraktivt att utöva de grundläggande friheter som garanteras av fördraget uppfylla fyra förutsättningar.¹⁰⁹ De restriktiva nationella åtgärderna ska:

1. vara tillämpliga på ett icke-diskriminerande sätt,
2. framstå som motiverade med hänsyn till trängande allmänintresse,
3. vara ägnade att säkerställa förverkligandet av den målsättning som eftersträvas genom dem, och
4. inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta.

EG-domstolen är återhållsam med att godkänna restriktiva nationella åtgärder. Det har dock fastslagits att nationell skattelagstiftning som hindrar etableringsfriheten kan rättfärdigas om den har till syfte att förhindra skatteflykt, upprätthålla skattesystemets inre sammanhang, uppnå en effektiv skattekontroll och skydda den skatterättsliga territorialitets-

¹⁰⁴ Dahlberg, *Internationell Beskattning*, (2007), s. 234-235.

¹⁰⁵ På engelska talar man om grunder med hänsyn till "*public interest*".

¹⁰⁶ *Rule of reason*-doktrinen saknar lämplig svensk översättning och begreppet har fått stort genomslag i icke engelskspråkiga länder, inklusive Sverige. Se Dahlberg, *Internationell Beskattning*, (2007), s. 236.

¹⁰⁷ Mål 120/78 *Cassis de Dijon* [1979] ECR 649.

¹⁰⁸ Mål C-55/94 *Gebhard* [1995] ECR I-4165.

¹⁰⁹ Mål C-55/94 *Gebhard* [1995] ECR I-4165, p. 37.

principen.¹¹⁰ Vidare får inte åtgärden gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta (se punkt 4 ovan), det vill säga åtgärden ska vara proportionerlig.

För att restriktiva nationella åtgärder ska kunna rättfärdigas baserat på grunden att skatteflykt ska förhindras krävs att den nationella lagstiftningen har till specifikt syfte att utesluta en skattemässig fördel som skulle följa av rent konstlade skatteupplägg med syfte att kringgå nationell skattelagstiftning.¹¹¹ Den nationella lagstiftningen får inte vara utformad så att den träffar varje situation där ett företag utnyttjar sin etableringsfrihet. Att etablera ett bolag i en annan medlemsstat kan i sig inte anses utgöra skatteflykt, eftersom bolaget i fråga omfattas av etableringslandets skattelagstiftning.¹¹²

Att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang kan rättfärdiga restriktiva nationella åtgärder om det finns ett direkt samband rörande en och samma skattskyldig, mellan beviljandet av en skattemässig fördel och kompensation av denna fördel, inom ramen för samma beskattning.¹¹³ Om det inte föreligger ett sådant direkt samband, till exempel då det rör sig om olika beskattningar eller olika skattskyldiga, kan upprätthållandet av skattesystemets inre sammanhang inte åberopas som grund för rättfärdigande av en restriktiv nationell åtgärd.¹¹⁴

En effektiv skattekontroll kan rättfärdiga restriktiv nationell skattelagstiftning.¹¹⁵ En medlemsstat får vidta lämpliga åtgärder för att säkerställa att den beskattningsbara inkomsten kan fastställas på ett tydligt sätt. Åtgärden får dock inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta.¹¹⁶

Restriktiv nationell skattelagstiftning kan även rättfärdigas av behovet att skydda den skatterättsliga territorialitetsprincipen, men det har hittills inte godtagits av EGD.¹¹⁷

3.5 Fusionsdirektivet

3.5.1 Historisk bakgrund

Det första förslaget till ett fusionsdirektiv kom redan år 1969.¹¹⁸ Förslaget skapade stora motsättningar inom den Europeiska Ekonomiska Gemenskapen (EEG), då bestående av sex länder.¹¹⁹ Länderna kunde inte enas i diskussionerna om förslaget och dess utformning

¹¹⁰ Dahlberg, *Internationell Beskattning*, (2007), s. 239.

¹¹¹ Mål C-264/96 *ICI* [1998] ECR I-4695, p. 26 samt Mål C-436/00 *X och Y* [2002] ECR I-8261, p. 61-62.

¹¹² Mål C-264/96 *ICI* [1998] ECR I-4695, p. 26 samt Mål C-436/00 *X och Y* [2002] ECR I-8261, p. 61-62.

¹¹³ Mål C-168/01 *Bosal Holding* [2003] ECR I-9409, p. 29-30.

¹¹⁴ Mål C-168/01 *Bosal Holding* [2003] ECR I-9409, p. 29-30.

¹¹⁵ Något som diskuteras i Mål C-250/95 *Futura* [1997] ECR I-5063.

¹¹⁶ Mål C-250/95 *Futura* [1997] ECR I-5063, p. 31 och 36.

¹¹⁷ Mål C-168/01 *Bosal Holding* [2003] ECR I-9409, p. 37-41.

¹¹⁸ COM (69) 5 final. Proposal for a Council Directive on the common system on taxation applicable to mergers, divisions and contributions on assets involving companies in different Member States.

¹¹⁹ EEG-fördraget upprättades av Frankrike, Italien, Tyskland, Luxemburg Belgien och Nederländerna för att skapa en gemensam marknad, en tullunion och gemensam politik.

och förslaget rann därför ut i sanden. Drygt tio år senare tog Kommissionen åter upp förslaget och det omarbetades i syfte att få medlemsländerna att komma överrens.¹²⁰ Det krävdes åtskilliga diskussioner och omarbetningar innan förslaget slutligen antogs år 1990. I Sverige implementerades direktivet i samband med inträdet i EU den 1 januari 1995. Huvuddelen av direktivets bestämmelser togs in i numera upphävda IGOL.¹²¹

År 2003 presenterades ett förslag till ändring av Fusionsdirektivet. I samband med det drogs ett tio år gammalt förslag, som aldrig antagits, tillbaka.¹²² Förslaget om ändring av Fusionsdirektivet antogs den 17 februari 2005.¹²³ Ändringsdirektivet uttalar möjligheterna till förbättring av det ursprungliga Fusionsdirektivet samt en utökning av dess positiva effekter.¹²⁴ Genom Ändringsdirektivet omfattas en ny transaktionsform, partiell fission, av Fusionsdirektivet.¹²⁵ Fusionsdirektivet ska även omfatta Europabolag och flyttning av ett sådant bolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan.¹²⁶ Definitionen av utbyte av aktier eller andelar förtydligas i Ändringsdirektivet till att omfatta även ytterligare förvärv då ett bolag redan har röstmajoritet i det förvärvade bolaget.¹²⁷

3.5.2 Fusionsdirektivets syfte

I ingressen till Fusionsdirektivet uttalas syftet med direktivets bestämmelser. Fusioner, fissioner, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater kan vara nödvändiga för att inom gemenskapen kunna skapa betingelser som liknar dem som råder på en inre marknad. De kan därmed vara nödvändiga för att säkerställa att den gemensamma marknaden upprättas och fungerar väl. Verksamhet som omfattas av direktivet bör inte hindras av restriktioner, olägenheter eller snedvridning som härrör från skattebestämmelser i medlemsstaterna. Ett undanröjande av de nackdelar som nationella skattebestämmelser skapar för gränsöverskridande omstruktureringar är nödvändigt i arbetet med att skapa en gemensam marknad.

En tillfredsställande lösning på problemet med nationella skatteregler som hindrar säkerställandet av en fungerande intern marknad är ett gemensamt skattesystem för gränsöverskridande omstruktureringar.¹²⁸ I ingressen uttalas också att det gemensamma systemet bör

¹²⁰ COM (85) 360 final. Communication from the Commission to the Council. Fiscal measures aimed at encouraging cooperation between undertakings in different Member States.

¹²¹ Lag (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG. Se även prop. 1994/95:52.

¹²² KOM (2003) 613 slutlig. Förslag till Rådets direktiv om ändring av 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.

¹²³ Rådets direktiv 2005/19/EG 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. Hädanefter benämnt Ändringsdirektivet.

¹²⁴ Se avsnitt 4 i Ändringsdirektivet.

¹²⁵ Artikel 1 p. 3 i Ändringsdirektivet.

¹²⁶ Artikel 1 p. 2 i Ändringsdirektivet.

¹²⁷ Artikel 1 p. 3 b i Ändringsdirektivet.

¹²⁸ Ingressen till Fusionsdirektivet.

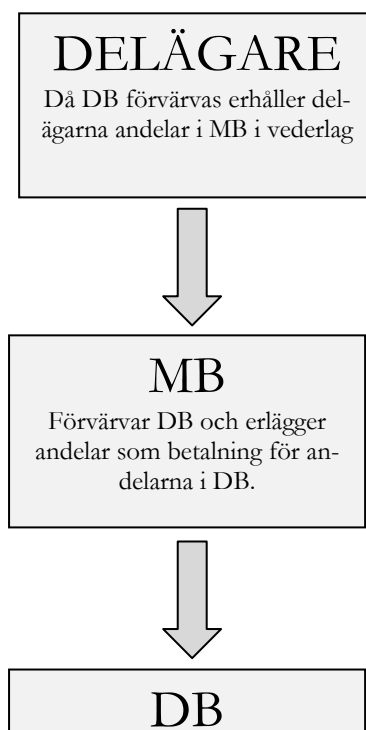
undvika att fusioner, fissioner, överföring av tillgångar eller utbyte av aktier eller andelar resulterar i beskattning för de inblandade företagen samtidigt som det ska värna om den stats ekonomiska intressen där det överlåtande eller övertagande bolaget är hemmahörande. Ett system som innebär att beskattningen av kapitalvinster på överförda tillgångar som överförs till ett fast driftställe skjuts upp till dess att de faktiskt avyttrats medger en befrielse från beskattning av kapitalvinst på överförda tillgångar, samtidigt som det säkerställer att tillgångarna beskattas i den stat där det överlåtande bolaget är hemmahörande vid den tidpunkt då de avyttrats. När delägarna i det överlåtande bolaget tilldelas andelar i det övertagande eller förvärvande bolaget (andelsbyte) bör det inte leda till någon beskattning för dessa delägare.

Då omstruktureringar av det slag som regleras i direktivet kan ge upphov till skatteflykt eller skatteundandragande uttalas i ingressen att medlemsländerna ska ges möjlighet att underlåta att tillämpa direktivet i vissa fall.

3.5.3 Andelsbyten

Artikel 2 d i Fusionsdirektivet definierar andelsbyte som ”*utbyte av aktier eller andelar: ett förfarande varigenom ett bolag förvärvar en sådan andel i ett annat bolags kapital att det erhåller röstmajoriteten i det bolaget/.../*”. Andelsägarna erhåller värdepapper i det förvärvande bolaget som motsvarar kapitalet i det överlåtande bolaget i utbyte mot deras värdepapper i det senare bolaget. Det förvärvade bolaget blir således dotterbolag till det förvärvande bolaget och delägarna erhåller andelar i moderbolaget motsvarande värdet av deras tidigare andelar i nuvarande dotterbolaget. Delägarnas andelar i det förvärvade bolaget byts alltså mot andelar i det förvärvande bolaget. Efter andelsbytet ser ägandestrukturen ut som nedan:

Figur 1



Uttrycket ”förvärvar en sådan andel” ska inte förstås som att det bara är den andelen som ger det förvärvande bolaget röstmajoritet som omfattas av andelsbytet. Med direktivets syfte som bakgrund, det vill säga att underlätta gränsöverskridande omstruktureringar, bör bestämmelsen förstås som att hela andelsförvärvet som skapar röstmajoritet omfattas av direktivets bestämmelser.¹²⁹

3.5.4 Skatteflyktsbestämmelse i Fusionsdirektivet

Artikel 11 i Fusionsdirektivet ger medlemsländerna rätt att vägra att tillämpa direktivets bestämmelser om omstruktureringen har skatteflykt eller skatteundandragande som huvudsyfte och därmed inte genomförs av godtagbara kommersiella skäl. En naturlig fråga blir då vad som i direktivet avses med skatteundandragande och skatteflykt.¹³⁰ Frågan har inte besvarats av EGD men har diskuterats av domstolen i mål angående fördragsartiklar. Sverige har, som ovan nämnts, utnyttjat rätten som föreskrivs i Artikel 11 genom införandet av IL 48a:6a.

Nationella skattebestämmelser som hindrar den fria rörligheten kan rättfärdigas om syftet med bestämmelserna är att förhindra skatteflykt. EGD har dock inte, hittills, godtagit en hindrande nationell skattebestämmelse på denna grund. Orsaken till det är främst att den aktuella nationella lagstiftningen varit generell och inte specifikt utformats för att komma åt ”*konstlade upplägg*”¹³¹ med syfte att kringgå nationell skattelagstiftning.¹³²

3.5.5 Leur-Bloem

I fallet *Leur-Bloem*¹³³ har EGD uttalat hur prövningen av huruvida skatteflykt föreligger eller ej ska ske. Bakgrunden till målet var att Mrs Leur-Bloem, som var enda aktieägaren och direktör för två privata bolag önskade förvärva ett tredje privat bolag, ett holdingbolag, och erlagga betalning med aktier i de första två bolagen. Mrs Leur-Bloem skulle efter transaktionen indirekt äga de två privata bolagen. Förfarandet kan beskrivas med nedanstående bild.

¹²⁹ Ståhl, *Fusionsdirektivet – Svensk beskattning i EG-rättslig belysning*, (2005), s. 169.

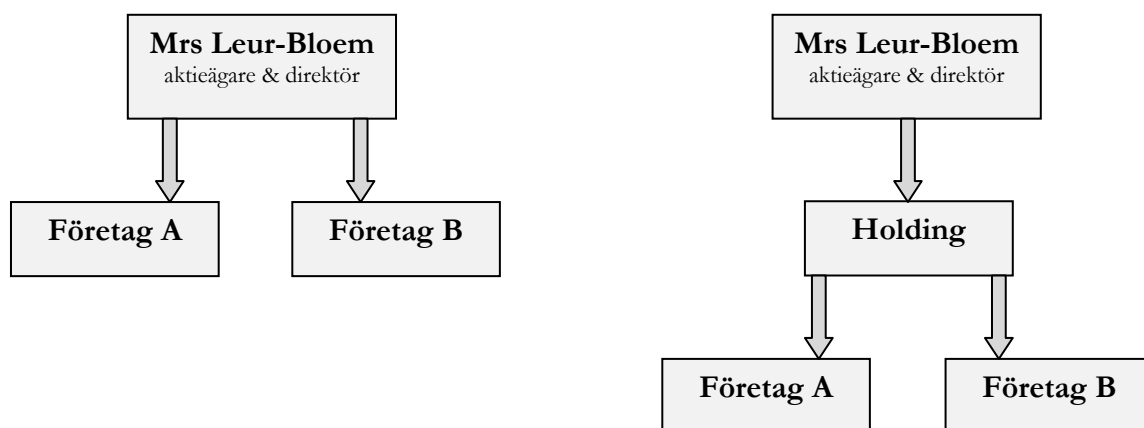
¹³⁰ På engelska ”*tax avoidance*” och ”*tax evasion*”.

¹³¹ På engelska ”*artificial arrangements*”.

¹³² Se, till exempel Mål C-436/00 *X och Y* [2002] ECR I-10829, p. 61, Mål C-324/00 *Lankhorst-Hoborst* [2002] ECR I-11779, p. 37 samt Mål C-264/96 *ICI* [1998] ECR I-4695 p. 26 som samtliga uttalar att nationell skattelag som hindrar den fria rörligheten inte kan rättfärdigas om den inte har som specifikt syfte att förhindra *konstlade upplägg*.

¹³³ Mål C-28/95 *Leur-Bloem* [1997] ECR I-4161.

Figur 2



Syftet med transaktionen var alltså att skapa en koncern där Mrs Leur-Bloem var ensam ägare till moderbolaget som i sin tur ägde de två rörelsedrivande bolagen för att kunna utnyttja möjligheten till förlustutjämning inom koncernen. Enligt nederländsk lagstiftning krävdes, för att kunna medföra en skattemässigt gynnad omstrukturering, att syftet med transaktionen var att varaktigt samla verksamheten i de båda bolagen i samma enhet, i finansiellt och ekonomiskt hänseende. Mrs Leur-Bloem medgavs inte skattefrihet för kapitalvinsten eftersom transaktionens syfte inte ansågs vara att skapa en samlad enhet i finansiellt och ekonomisk hänseende. En sådan enhet ansågs redan finnas eftersom de två bolagen hade samma direktör och en aktieägare.¹³⁴

Trots att transaktionen i Leur-Bloem var nationell ansåg sig EG-domstolen vara behörig att medge ett förhandsavgörande, då avsikten i nederländsk lagstiftning var att nationella transaktioner skulle behandlas på samma sätt som gränsöverskridande sådana. EG-domstolen uttalade att det föreligger ett gemenskapsinternt intresse av att bestämmelser som härrör från gemenskapsrätten men anpassats till att omfatta även rent interna transaktioner tolkas på ett enhetligt sätt, oberoende av om de ska tillämpas på en nationell eller gränsöverskridande transaktion.¹³⁵

EG-domstolen framförde att Artikel 2 d och h samt Artikel 11 i Fusionsdirektivet ålägger medlemsstaterna att ge de skattefordelar som föreskrivs i direktivet om transaktionerna inte har skatteflykt eller skatteundandragande som huvudsyfte eller ett av sina huvudsyften. Medlemsstaterna kan föreskriva att om en transaktion inte har godtagbara kommersiella skäl utgör det en presumtion för skatteflykt eller skatteundandragande.¹³⁶ Utredningen av huruvida en transaktion har ett sådant syfte får inte göras utifrån allmänt fastställda kriterier utan ska innebära en individuell prövning av varje enskilt fall.¹³⁷ En omstrukturering som sker genom utbyte av aktier eller andelar och som innebär att ett nytt holdingbolag bildas, som inte driver någon verksamhet, kan anses ha utförts av godtagbara kommersiella skäl. Det är också möjligt att en omstrukturering genom utbyte av aktier eller andelar med syftet

¹³⁴ Mål C-28/95 *Leur-Bloem* [1997] ECR I-4161, p. 5-10.

¹³⁵ Mål C-28/95 *Leur-Bloem* [1997] ECR I-4161, p. 32 och 34.

¹³⁶ Mål C-28/95 *Leur-Bloem* [1997] ECR I-4161, p. 40.

¹³⁷ Mål C-28/95 *Leur-Bloem* [1997] ECR I-4161, p. 41.

att skapa en viss ägarstruktur under en begränsad tid, och inte på ett varaktigt sätt, kan ha godtagbara kommersiella skäl, även om det kan utgöra ett tecken på skatteflykt eller skatteundandragande.¹³⁸ I avsaknad av en detaljerad gemenskapsrättslig bestämmelse för hur presumtionen i Artikel 11 ska införlivas i nationell lagstiftning blir det medlemsstaternas uppgift att, med beaktande av proportionalitetsprincipen, avgöra vilka villkor som blir nödvändiga för att tillämpa Artikel 11.¹³⁹ En allmänt verkande bestämmelse där vissa transaktioner automatiskt undantas från skattefördelar fastställda i direktivets bestämmelser skulle gå utöver vad som kan anses nödvändigt för att undvika skatteflykt eller skatteundandragande och det skulle skada det syfte som ska uppnås genom direktivet.¹⁴⁰ Med direktivets syfte i åtanke och med beaktande av ordalydelsen i Artikel 11 kan en omstrukturering som företas enbart för att uppnå en skatteförmån inte anses ha ett godtagbart kommersiellt skäl. Direktivets bestämmelser kräver dock inte att det förvärvande bolaget bedriver verksamhet. Inte heller kan det faktum att en person som var ensam ägare till de förvärvade bolagen, blir ensam ägare till det förvärvande bolaget, utgöra ett hinder för att transaktionen ska anses som en fusion eller ett andelsbyte.¹⁴¹ Sammanfattningsvis konstaterar EGD att Artikel 11 ska tolkas så att i fastställandet av huruvida en transaktion har skatteflykt eller skatteundandragande som huvudsyfte krävs en prövning av behöriga nationella myndigheter i varje enskilt fall. En sådan prövning ska vidare kunna vara föremål för domstolskontroll. En allmänt verkande bestämmelse där vissa transaktioner automatiskt undantas från skattefördelen skulle gå utöver vad som är nödvändigt för att undvika skatteflykt eller skatteundandragande och således inte vara proportionerlig.¹⁴²

¹³⁸ Mål C-28/95 *Leur-Bloem* [1997] ECR I-4161, p. 42.

¹³⁹ Mål C-28/95 *Leur-Bloem* [1997] ECR I-4161, p. 43.

¹⁴⁰ Mål C-28/95 *Leur-Bloem* [1997] ECR I-4161, p. 44.

¹⁴¹ Mål C-28/95 *Leur-Bloem* [1997] ECR I-4161, p. 47-48 a).

¹⁴² Mål C-28/95 *Leur-Bloem* [1997] ECR I-4161, p. 48 b).

4 Omstruktureringar

4.1 Inledning

Fusionsdirektivet omfattar omstruktureringarna fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater.¹⁴³ Direktivets bestämmelser har implementerats i svensk lag och återfinns nu i Inkomstskattelagen.¹⁴⁴ Bestämmelser om beskattningen av fusioner och fissioner återfinns i kapitel 37 i IL. En fusion definieras som en ombildning där samtliga tillgångar samt skulder och andra förpliktelser hos ett företag tas över av ett annat företag och det överlåtande företaget upplöses utan likvidation.¹⁴⁵ En fission fungerar på samma sätt med skillnaden att det överlåtande företaget tas över av två eller flera andra företag för att sedan upplösas utan likvidation.¹⁴⁶ Bestämmelser rörande partiella fissioner återfinns i kapitel 38a i IL. En partiell fission är en omstrukturering där det överlåtande företaget överlåter tillgångarna i en eller flera verksamhetsgrenar till ett annat företag, det överlåtande företaget behåller minst en verksamhetsgren och där ersättningen för de överlåtna tillgångarna är marknadsmässig och lämnas till det överlåtande företagets andelsägare i form av pengar eller andelar i det övertagande företaget.¹⁴⁷ Överföring av tillgångar, eller verksamhetsavyttringar som är termen som används i svensk lag, regleras i kapitel 38 i IL. Med verksamhetsavyttring avses en ombildning där det säljande företaget ska avyttra samtliga andelar i sin näringsverksamhet eller i en verksamhetsgren till ett annat företag. Ersättningen ska vara marknadsmässig och lämnas i form av andelar i det köpande företaget.¹⁴⁸ Andelsbyte regleras i två kapitel i Inkomstskattelagen, kapitel 48a respektive kapitel 49, och beskrivs närmare i nedanstående avsnitt.

Skatteflyktsklausulen i IL 48a:6a innebär ett undantag från huvudregeln att omstruktureringar inte ska skapa beskattningskonsekvenser för berörda företag. I analysen ska klausulen granskas utifrån dess förenlighet med EG-rätten. Syftet med nedanstående avsnitt är att informera läsaren om de svenska reglerna för omstruktureringar och då särskilt reglerna kring andelsbyte av kvalificerade andelar, det vill säga reglerna som IL 48a:6a innebär ett undantag från.

4.2 Svenska regler för andelsbyte

Som avyttring av tillgångar avses i svensk rätt även byte och liknande överlåtelser av tillgångar.¹⁴⁹ Ett andelsbyte anses således som en avyttring och är därmed en beskattningsutlösande händelse. Vid en avyttring görs en kapitalvinstberäkning och kapitalvinsten ska sedan

¹⁴³ Artikel 1 p. 2 i Ändringsdirektivet.

¹⁴⁴ Lagstiftaren har valt att vid implementering av Fusionsdirektivets bestämmelser tillämpa samma reglering på såväl svenska som gränsöverskridande omstruktureringar, se prop. 1998/99:15 samt prop. 2006/07:2 s. 59.

¹⁴⁵ IL 37:3.

¹⁴⁶ IL 37:5.

¹⁴⁷ IL 38a:2.

¹⁴⁸ IL 38:2.

¹⁴⁹ IL 44:3.

tas upp som intäkt det beskattningsår då tillgången avyttras.¹⁵⁰ Fusionsdirektivet innehåller bestämmelser som säkerställer att andelsbyten inte aktualiserar någon beskattning på ägarnivå.¹⁵¹ I Inkomstskattelagen finns bestämmelser om andelsbyten i kapitel 48a, för framskjuten beskattning för fysiska personers andelsbyten, samt kapitel 49, för uppskov med beskattningen för juridiska personers andelsbyten. Reglerna är en sammanslagning av två tidigare regelsystem, ett för internationella andelsbyten i IGOL och ett för nationella sådana i den så kallade strukturen i 27 § 4 mom. SIL. De två tidigare regelsystemen ansågs ha mycket gemensamt och baserades på samma underliggande syfte; att en omstrukturering i form av andelsbyte inte ska motverkas av att bytet medför beskattning för säljaren.¹⁵²

4.2.1 Framskjuten beskattning vid andelsbyten

Andelsbyte definieras som ett förfarande där en fysisk person (säljaren) ska avyttra en andel i ett företag till ett annat företag, där ersättningen är marknadsmässig och lämnas i form av andelar i det köpande företaget.¹⁵³ För att säljaren i ett sådant förfarande ska erhålla framskjuten beskattning krävs att säljaren är bosatt i Sverige eller stadigvarande vistas här.¹⁵⁴ Vidare krävs att det köpande och det avyttrade företaget är sådan juridisk person som anges i IL 48a:6 och 7.¹⁵⁵ Vid utgången av det kalenderår då avyttringen sker ska det köpande företaget inneha andelar i det avyttrade företaget med ett sammanlagt röstetal som överstiger 50 procent av det totala röstetalet i det avyttrade företaget, för att erhålla en framskjuten beskattning.¹⁵⁶

En eventuell ersättning i pengar ska tas upp till beskattning som kapitalvinst det beskattningsår då andelsbytet sker. Om andelen som avyttrades var en kvalificerad andel ska ersättningen tas upp i inkomstslaget kapital i den utsträckning ersättningen ryms inom kapitalbeloppet. Överskjutande del av en ersättning som lämnats i pengar tas upp till beskattning i inkomstslaget tjänst.¹⁵⁷ Kapitalbeloppet utgörs av vad som skulle ha tagits upp i inkomstslaget kapital och i inkomstslaget tjänst om bestämmelserna om framskjuten beskattning inte varit tillämpliga.¹⁵⁸

Skattelättnaden får ges under förutsättningen att delägaren inte åsätter de mottagna aktierna eller andelarna ett högre skattemässigt värde än det som de utbytta värdepappren hade omedelbart före utbytet.¹⁵⁹ I Inkomstskattelagen stadgas att de mottagna andelarna i andelsbytet ska anses förvärvade för en ersättning som motsvarar det omkostnadsbelopp som

¹⁵⁰ IL 44:13 och 44:26.

¹⁵¹ Se artikel 8 p. 1 i Fusionsdirektivet.

¹⁵² Prop. 1998/99:15 s. 177-178.

¹⁵³ IL 48a:2.

¹⁵⁴ IL 48a:5.

¹⁵⁵ IL 48a:6 och 7.

¹⁵⁶ IL 48a:8 st. 1.

¹⁵⁷ IL 48a:9.

¹⁵⁸ IL 48a:8a.

¹⁵⁹ Se artikel 8 p. 2 i direktiv 90/434/EEG.

gällde för den avyttrade andelen.¹⁶⁰ Den skattemässiga kontinuiteten på ägarnivå innebär alltså att skattesubjektet (delägaren) är detsamma men att övervärdet flyttas över till ett nytt skatteobjekt (de mottagna andelarna).¹⁶¹ Tillämpningen av framskjuten beskattning ska dock inte hindra medlemsländerna från att beskatta en kapitalvinst som uppstår vid en senare överlåtelse av de mottagna andelarna på samma sätt som en vinst vid överlåtelse av de ursprungliga andelarna beskattas.

Skattemässig kontinuitet på ägarnivå ska skiljas från skattemässig kontinuitet på bolagsnivå där skatteobjektet (bolaget) är detsamma men det skattemässiga övervärdet överförs till ett nytt skattesubjekt.¹⁶² Fusioner, fissioner och verksamhetsavyttringar aktualiserar beskattning på bolagsnivå.¹⁶³ Det överlåtande bolaget medges skattefrihet under förutsättning att dess tillgångar och skulder knyts till ett fast driftställe i det överlåtande bolagets medlemsstat.¹⁶⁴ Utan en sådan bestämmelse skulle den skattemässiga kontinuiteten sakna betydelse för det land där det överlåtande bolaget är hemmahörande. Artikel 4 i Fusionsdirektivet säkerställer därför beskattningsrätten för det land där det överlåtande bolaget har hemvist, oavsett om dess tillgångar och skulder ägs av ett bolag i en annan medlemsstat.¹⁶⁵

4.2.2 Skatteflyktsklausulen IL 48a:6a

Om den avyttrade andelen är kvalificerad ställs, i IL 48a:6a, ytterligare krav för att säljaren ska erhålla uppskjuten beskattning i samband med andelsbytet. Det är denna bestämmelse och dess tvivelaktighet i förhållande till EG-rätten som uppsatsen syftar till att belysa. Om säljaren omedelbart efter avyttringen ensam eller tillsammans med närstående, direkt eller indirekt, äger andelar i det köpande företaget med minst 25 procent av röstetalet för samtliga andelar, ska det köpande företagens näringsverksamhet till huvudsaklig del bestå av rörelse. Om inte det köpande företagens näringsverksamhet består av rörelse ska det bestå av ett direkt eller indirekt innehav av andelar i dotterföretag som till huvudsaklig del bedriver rörelse. Rörelse definieras i IL 2:24 som annan näringsverksamhet än innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar. Om den avyttrade andelen var kvalificerad vid andelsbytet och villkoret för det köpande företagens näringsverksamhet i IL 48a:6a inte längre är uppfyllt, ska kapitalvinsten som uppkom vid andelsbytet tas upp som intäkt. Kravet på det köpande företagens näringsverksamhet gäller till och med tjugonde året efter året för andelsbytet.¹⁶⁶

I förarbetet till lagrummet uttalas behovet av en särskild skatteflyktsklausul då den avyttrade andelen i andelsbytet är kvalificerad. Utan en skatteflyktsklausul skulle andelarna i ett fåmansföretag kunna bytas mot andelar i ett av delägaren kontrollerat företag (A). A erhåller marknadsvärdet i fåmansföretaget som anskaffningsvärde i samband med andelsbytet

¹⁶⁰ IL 48a:10.

¹⁶¹ Ståhl, *Fusionsdirektivet – Svensk beskattning i EG-rättslig belysning*, (2005), s. 305.

¹⁶² Ståhl, *Fusionsdirektivet – Svensk beskattning i EG-rättslig belysning*, (2005), s. 305.

¹⁶³ Ståhl, *Fusionsdirektivet – Svensk beskattning i EG-rättslig belysning*, (2005), s. 232.

¹⁶⁴ Se Artikel 4 i Fusionsdirektivet.

¹⁶⁵ Ståhl, *Fusionsdirektivet – Svensk beskattning i EG-rättslig belysning*, (2005), s. 234.

¹⁶⁶ IL 48a:12.

och kan således sälja fåmansföretaget vidare till en extern köpare utan beskattning.¹⁶⁷ Delägaren kan sedan låta A förvärva en aktieportfölj, vilket innebär att hela köpeskillingen för fåmansföretaget kan återinvesteras på börsen utan skatteavbränning.¹⁶⁸ Tidigare gällande regler om förvaltningsföretag medförde att utdelningen som A erhöll genom placeringarna kunde slussas vidare till delägaren till enbart kapitalbeskattning.¹⁶⁹ Skattefördelen i det här förfarandet är dock numera liten sedan reglerna om förvaltningsföretag avskaffats och A:s aktieägarande troligen inte kan klassificeras som näringsbetingat och därmed inte tas emot skattefritt.¹⁷⁰

Gällande skatteflyktsklausulens förenlighet med Fusionsdirektivet fastslås i förarbetena att eftersom *”/.../ denna skatteflyktsregel behövs på grund av den speciella svenska lagstiftningen beträffande aktiva delägare i fåmansföretag anser utredningen att regeln är förenlig med fusionsdirektivet”*.¹⁷¹

Regeringen uttalar vidare att:

*”[f]örslaget har det särskilda syftet att upprätthålla 3:12-systemet. Detta system kräver ibland särskilda regler för att den svenska skattebasen skall skyddas. Till bilden hör också att fusionsdirektivet ger möjlighet att införa en särskild skatteflyktsklausul. Regeringen anser således att utredningens förslag är förenligt med fusionsdirektivet och att det bör genomföras.”*¹⁷²

Det finns inget prejudikat som granskar IL 48a:6a och dess rörelsekrav. Dock diskuterar Kammarrätten i Mål 4120-03 rörelsekravet i 5 § p. 3 i den numera upphävda lagen (1998:1601) om uppskov med beskattning vid andelsbyten (UBA).

4.3 Särskilt om andelsbyte av kvalificerade andelar

Skatteflyktsklausulen i IL 48a:6a innebär, som ovan nämnts, ett undantag från rätten att er hålla framskjuten beskattning i samband med ett andelsbyte. För att det inte ska gå att kringgå IL 48a:6a och dess verkan genom ett förfarande av upprepade andelsbyten säkerställer bestämmelserna i IL 57:7-7c andelars klassificering som kvalificerade även efter ett andelsbyte. I korthet innebär ett andelsbyte att en fysisk person säljer andelar i sitt företag till någon annan. Ersättningen för försäljningen ska utgöras av andelar i det köpande företaget.¹⁷³ Nedan kommer en genomgång ske av de regler som återfinns i IL 57:7-7c och som tillämpas då en andel blivit kvalificerad på grund av andelsbyte.

I huvudsak gäller att kvalificering av andelar i fåmansföretag kan uppkomma om det sker ett andelsbyte där kvalificerade andelar byts mot icke-kvalificerade andelar. Om delägaren

¹⁶⁷ En försäljning till anskaffningsvärdet aktualiserar ingen beskattning, om anskaffningsvärdet motsvaras av marknadsvärdet, jfr IL 44:13-14 samt kapitel 25a i IL om skattefrihet vid avyttring av näringsbetingade andelar.

¹⁶⁸ Förfarandet beskrivs i prop. 1998/99:15 s. 190.

¹⁶⁹ Se IL 24:13 och dess lydelse fram till 1/6 2003, samt Ståhl, *Fusionsdirektivet – Svensk beskattning i EG-rättslig belysning*, (2005), s. 223.

¹⁷⁰ Se IL 24:13-14 och Ståhl, *Fusionsdirektivet – Svensk beskattning i EG-rättslig belysning*, (2005), s. 224.

¹⁷¹ Prop. 1998/99:15 s. 191.

¹⁷² Prop. 1998/99:15 s. 191.

¹⁷³ IL 48a:2.

innehar kvalificerade andelar och byter dessa mot icke-kvalificerade andelar kommer dessa andelar, som delägaren alltså fått i byte för sina kvalificerade andelar, att bli kvalificerade enligt IL 57:7.¹⁷⁴ Bestämmelsen kan dock inte tillämpas tvärtom, den gäller alltså inte när en andel som inte är kvalificerad byts mot en andel som är det. Den tillbytta andelen kan således inte bli okvalificerad på grund av att den bortbytta andelen inte var kvalificerad.¹⁷⁵

4.3.1 Avyttring av andel som är kvalificerad genom andelsbyte

Den som är innehavare av en tillbytt andel som är kvalificerad enligt IL 57:7 kan komma att avyttra andelen. En anledning till avyttring är att innehavaren vill komma ifrån det faktum att andelen är kvalificerad trots att han inte varit verksam i det företag till vilket andelen hör. Genom att andelen inte är kvalificerad kan innehavaren, som tidigare diskuterats, sänka sin skattebelastning då 3:12-reglerna inte ska tillämpas på hans innehav. Om innehavaren av en, genom andelsbyte, kvalificerad andel avyttrar andelen till ett fåmansföretag som innehavaren också äger andelar i innebär det att alla hans andelar i det köpande företaget kommer att bli kvalificerade.¹⁷⁶

Bestämmelsen i IL 57:7a hindrar att en delägare, genom att sälja vidare en andel som blivit kvalificerad genom ett andelsbyte till ett företag som han själv äger del i, kan undkomma att bli beskattad i enlighet med 3:12-reglerna som endast tillämpas för delägare av kvalificerade andelar. Så länge delägaren innehåller andelar i det fåmansföretag som han säljer de tillbytta andelarna till spelar det därför inte någon roll om delägaren själv inte är verksam i betydande omfattning i det företaget, utan endast innehåller andelarna exempelvis som en kapitalplacering. Bestämmelsens införande, som först skedde i IL 57:7, st. 2, men. 2, motiverades av att det tidigare var mycket enkelt att komma förbi reglerna för beskattning av kvalificerade andelar, vilket gjorde att dessa regler kunde bli obetydliga ur en rättslig synvinkel.¹⁷⁷

4.3.2 Kvalificering på grund av dödsfall, gåva eller bodelning

Den som innehåller en andel som är kvalificerad enligt IL 57:7 eller 57:7a kan avlida, ge bort andelen eller skilja sig. I dessa situationer blir IL 57:7b aktuell eftersom paragrafen reglerar situationer då andelen övergår till annan genom arv, testamente, gåva eller bodelning. Den person som då tar emot en andel som är kvalificerad enligt IL 57:7 eller 7a kommer alltid att innehålla en kvalificerad andel trots att personen själv inte varit verksam i det företag till vilket andelen hör. Bestämmelsen gäller dock endast i de situationer då en sådan andel övergår till en fysisk person enligt IL 57:7b och 23a. Det kan därför konstateras att det inte har någon betydelse att den som andelen övergår till inte arbetar i företaget, hans andel kommer ändå att vara kvalificerad och av den anledningen ska 3:12-reglerna tillämpas vid beskattningen.

4.3.3 Tjänstebelopp

Andelar som avyttrats i enlighet med IL 57:7a kan ha ett tjänstebelopp hörande till sig enligt definitionen i IL 48:18d, st. 2 eller 48a:8b, st. 1. Om så är fallet ska detta tjänstebelopp

¹⁷⁴ Bestämmelsen återfanns tidigare i IL 57:6 st. 2, se prop. 2005/06:40, s. 86.

¹⁷⁵ Ståhl, *Fusionsdirektivet – Svensk beskattning i EG-rättslig behysning*, (2005), s. 311.

¹⁷⁶ IL 57:7a.

¹⁷⁷ Prop. 2005/06:40, s. 78.

minskas med eventuell utdelning som tagits upp till beskattning som inkomst av tjänst. Beloppet ska sedan fördelas på alla säljarens andelar i det företag som köpt andelarna.¹⁷⁸ Vad gäller kapitalvinst ska tjänstebeloppet som tillhör andelen minskas med sådan kapitalvinst som tagits upp som inkomst av tjänst. Det förutsätter dock att det finns ett tjänstebelopp hörande till kapitalvinsten enligt IL 48:18d, st. 3 eller 48a:8b, st. 2. Fördelning av beloppet ska ske på säljarens andelar i företaget.¹⁷⁹

4.4 Utdelning på kvalificerad andel efter andelsbyte

När utdelning på en andel som är kvalificerad enligt någon av reglerna i IL 57:7, 7a eller 7b sker kan bestämmelsen i IL 57:20b bli tillämplig. För att så ska vara fallet krävs att det till andelen hör ett sådant tjänstebelopp som avses i IL 48a:8b, st. 1. Om det finns ett sådant tjänstebelopp kan det leda till en minskning av den del av utdelningen som ska tas upp som inkomst av tjänst. Dessutom utgör ett tjänstebelopp på en sådan andel en möjlighet att komma ifrån den kvalificering som tidigare följt andelen.¹⁸⁰ Bestämmelsen i IL 57:20b innebär att om ett belopp motsvarande tjänstebeloppet enligt IL 48a:8b, st. 1 eller ett fördelat tjänstebelopp enligt IL 57:7c, st. 1, 48:18e, st. 2 eller 48a:8c, st. 2 har tagits upp som inkomst av tjänst senast under beskattningsåret ska utdelning avseende denna andel härefter inte längre tas upp.¹⁸¹ Möjligheten att komma ifrån kvalificeringen av den aktuella andelen återfinns i IL 57:20b, st. 1 där det anges att andelen härefter inte längre anses vara kvalificerad. För att kunna komma fram till om de utdelningar som gjorts under beskattningsåret och tidigare beskattningsår tagits upp till tillräckligt stor del som inkomst av tjänst måste en summering göras av tidigare upptagna utdelningar. Den utdelning som sker efter att utdelning beskattad som inkomst av tjänst motsvarande tjänstebeloppet redan har tagits upp kommer i det följande att beskattas som inkomst av kapital. Utdelningen kommer då att beskattas till två tredjedelar eftersom andelarna härefter inte är kvalificerade.¹⁸² Genom bestämmelsen öppnas det upp en möjlighet för en delägare som innehar kvalificerade andelar i ett företag, trots att han inte arbetar i detta företag, att komma ifrån de speciella beskattningsreglerna som gäller för sådana andelar. När beskattat belopp i inkomstslaget tjänst når upp till det såkallade tjänstebeloppet kommer delägaren inte längre att påverkas av reglerna utan blir istället beskattad för efterkommande utdelning i inkomstslaget kapital, vilket innebär en lägre skattebelastning.

4.5 Kapitalvinst på kvalificerad andel efter andelsbyte

Avyttras andelar som har blivit kvalificerade enligt IL 57:7, 7a eller 7b ska IL 57:24 tillämpas vid beskattningen av den kapitalvinst som eventuellt uppstår vid avyttringen. Kravet för att IL 57:24 ska kunna tillämpas är dock att det till andelen i fråga hör ett sådant tjänstebelopp som avses i IL 48a:8b, st. 2. Om så är fallet uppkommer en begränsning av hur stor del av den eventuella kapitalvinsten som får tas upp som inkomst av tjänst. Begränsningen

¹⁷⁸ IL 57:7c st. 1.

¹⁷⁹ IL 57:7c st. 2.

¹⁸⁰ IL 57:20b.

¹⁸¹ IL 57:20b st. 1.

¹⁸² Prop. 2006/07:2, s. 129.

Omstruktureringar

innebär att den del av den eventuella kapitalvinsten som överstiger tjänstebeloppet¹⁸³ inte ska tas upp som inkomst av tjänst. Detsamma gäller om andelen helt upphör att existera.¹⁸⁴ Tjänstebeloppet som gäller utdelning vid ett andelsbyte, alltså det som avses i IL 48a:8b, st. 1, utgör ett tak för hur mycket som ska tas upp som inkomst av tjänst när det gäller utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar.¹⁸⁵

¹⁸³ Det tjänstebelopp som avses är det som beskrivs i IL 48a:8b st. 2 eller det som enligt IL 57:7c st. 2, 48:18e st. 3 eller 48a:8c st. 3 har fördelats på andelarna som delägaren innehar, detta enligt IL 57:24.

¹⁸⁴ IL 57:24.

¹⁸⁵ IL 57:24.

5 Analys

5.1 Inledning

Fusionsdirektivet ska leda till att omstruktureringar inte skapar beskattningskonsekvenser för berörda företag, samtidigt som medlemsstaternas ekonomiska intressen ska tillvaratas.¹⁸⁶ Gränsöverskridande omstruktureringar ska inte hindras av restriktiva nationella skattebestämmelser.¹⁸⁷ Artikel 11 i Fusionsdirektivet ger medlemsstaterna en rätt att vägra att tillämpa förmånerna av direktivet om omstruktureringen i fråga har skatteflykt eller skatteundandragande som huvudsyfte eller ett av sina huvudsakliga syften. Om omstruktureringen inte genomförs av godtagbara kommersiella skäl, såsom omstrukturering eller rationalisering av verksamheten i berörda bolag, kan det skapa en presumtion för att omstruktureringen har skatteflykt eller skatteundandragande som sitt huvudsakliga syfte.¹⁸⁸

Sverige har implementerat Fusionsdirektivets bestämmelser i svensk lag och även utnyttjat rätten som föreskrivs i Fusionsdirektivets Artikel 11 att vägra att, i vissa fall, tillämpa förmånerna stadgade i direktivet. Rätten har använts i IL 48a:6a, där det ställs krav på att det köpande företags verksamhet till huvudsaklig del består av rörelse då det är en kvalificerad andel som avyttras och säljaren omedelbart efter avyttringen ensam eller tillsammans med närstående, direkt eller indirekt, äger andelar i det köpande företags verksamhet motsvarande minst 25 procent av röstetalet för samtliga andelar. Kravet på att det köpande företags verksamhet består av rörelse gäller till och med det tjugonde året efter året för andelsbytet. Om tjugoårskravet inte längre uppfylls ska kapitalvinst som uppkommit vid andelsbytet tas upp till beskattning.¹⁸⁹

I förarbetena till IL 48a:6a diskuteras bestämmelsens förenlighet med Fusionsdirektivet mycket kortfattat. Regeringen uttalar att, där det är möjligt att konkretisera situationer som kan skapa skatteflykt eller skatteundandragande, bör särskilda bestämmelser införas.¹⁹⁰ Utredningens förslag gällande skatteflyktsklausulen för vinst på kvalificerade andelar i samband med andelsbyte har som specifikt syfte att upprätthålla 3:12-systemet. Mot bakgrund av det, samt att Fusionsdirektivets Artikel 11 möjliggör införandet av en skatteflyktsklausul, anser regeringen att utredningens förslag är förenligt med Fusionsdirektivet.¹⁹¹ Vi ställer oss frågande till regeringens åsikt och kommer därför att diskutera huruvida IL 48a:6a är förenlig med EG-rätten i nedanstående analys.

¹⁸⁶ Se avsnitt 3.5.2.

¹⁸⁷ Se avsnitt 3.5.2.

¹⁸⁸ Se avsnitt 3.5.4.

¹⁸⁹ Se avsnitt 4.2.2.

¹⁹⁰ Se avsnitt 4.2.2.

¹⁹¹ Se avsnitt 4.2.2.

5.2 Leur-Bloem-målet

Det i uppsatsen diskuterade *Leur-Bloem*-målet var känt för regeringen då skatteflyktsbestämmelsen i IL 48a:6a infördes.¹⁹² Vi anser därför att det är anmärkningsvärt att det inte nämns någonting om EG-domstolens resonemang i målet i förarbetena till den svenska skatteflyktsklausulen i IL 48a:6a. Eftersom den nederländska bestämmelsen som diskuteras i *Leur-Bloem* har stora likheter med IL 48a:6a måste vi ifrågasätta den brist på argumentation kring målet som finns i de svenska förarbetena.¹⁹³ I målet diskuteras möjligheten att i nationell rätt kräva att det förvärvande bolaget bedriver verksamhet för att ett andelsbyte ska kunna genomföras utan beskattningsekvenser. Möjligheten att införa en generellt verkande skatteflyktsklausul med stöd av Artikel 11 diskuteras också ingående i målet. Eftersom ett rörelsekrav och en generellt verkande klausul är vad Sverige infört i IL 48a:6a anser vi att det finns anledning att titta närmare på EG-domstolens resonemang i *Leur-Bloem*.

Bakgrunden till målet var att en ensam aktieägare av två nederländska bolag önskade att genom andelsbyte omstrukturera ägandet så att hon efter andelsbytet ägde de båda bolagen indirekt via ett holdingbolag. Avsikten med transaktionen var att skapa en koncern och därmed kunna utnyttja möjligheten till förlustutjämning inom denna. Omstruktureringen i målet var nationell men trots det ansåg sig EG-domstolen behörig att lämna ett förhandsavgörande eftersom avsikten i nederländsk lagstiftning var att behandla nationella omstruktureringar på samma sätt som internationella sådana. EGD uttalade att då ett medlemsland i sin nationella lagstiftning valt samma lösning som inom gemenskapsrätten, föreligger det ett gemenskapsrättsligt intresse av att de bestämmelser som härrör från gemenskapsrätten tolkas på ett enhetligt sätt.¹⁹⁴ Vi anser att den svenska lagstiftningen för omstruktureringar har likheter med den som diskuteras i målet. Sverige har, liksom Nederländerna, valt att införa samma bestämmelser för nationella omstruktureringar som för internationella sådana. Det innebär, precis som regeringen konstaterar i förarbetena till IL 48a:6a, att tolkningen av den svenska lagstiftningen kan påverkas av innehållet i Fusionsdirektivet. Vad det i praktiken skulle innebära ansåg sig regeringen vid införandet inte kunna förutse, men konstaterade att fördelarna med ett gemensamt regelsystem för nationella och internationella omstruktureringar trots allt var övervägande.¹⁹⁵

I nederländsk lagstiftning hade till definitionen av andelsbyte tillförts villkoret ”*att varaktigt samla verksamheten i de båda bolagen, i finansiellt och ekonomisk hänseende, i samma enhet*”. Syftet med villkoret var att förhindra skatteflykt och villkoret hade införts av lagstiftaren med stöd av Fusionsdirektivets Artikel 11.¹⁹⁶ Liknande villkor har införts i IL 48a:6a, men här ställs istället krav på att ”*det köpande företags verksamhet till huvudsaklig del består av rörelse*” för att ett andelsbyte ska kunna genomföras utan beskattningsekvenser. Detta krav är, liksom kravet i nederländsk lagstiftning, förenat med ett villkor om varaktighet som återfinns i IL 48a:12. Varaktighetskravet innebär att rörelsekravet i IL 48a:6a ska vara uppfyllt ”*till och med*

¹⁹² Se avsnitt 3.5.5. Se även prop. 1998/99:15 s. 215 där regeringen hänvisar till C-28/95 *Leur-Bloem* gällande möjligheten att tolkningen av bestämmelserna för omstruktureringar i svensk rätt i rent interna situationer kan komma att påverkas av innehållet i Fusionsdirektivet och EG-domstolens praxis.

¹⁹³ Något som även diskuteras av Ståhl, *Fusionsdirektivet – Svensk beskattning i EG-rättslig behysning*, (2005), s. 224.

¹⁹⁴ Se avsnitt 3.5.5.

¹⁹⁵ För regeringens resonemang, se prop. 1998/99:15 s. 215.

¹⁹⁶ Se avsnitt 3.5.5.

tjugonde året efter året för andelsbytel?. Gällande kravet i nederländsk lagstiftning uttalar EG-domstolen inledningsvis i *Leur-Bloem* att syftet med Fusionsdirektivet är att dess gemensamma beskattningssystem ska tillämpas på samtliga omstruktureringar oavsett om avsikten är finansiell, ekonomisk eller rent skattemässig.¹⁹⁷ Omständigheten att det förvärvande bolaget inte bedriver någon verksamhet, eller att samma person som är ägare till de förvärvade bolagen blir ensam ägare till det förvärvande bolaget, hindrar inte att transaktionen är att anse som ett andelsbyte i enlighet med direktivet. Enligt EGD är det inte heller nödvändigt att verksamheten samlas i finansiellt och ekonomiskt hänseende i samma enhet för att transaktionen ska kunna anses vara ett andelsbyte.¹⁹⁸ EGD fastställer sedan att medlemsländerna enligt Artikel 2d och 11 i Fusionsdirektivet ska ge de skattefördelar som direktivet föreskriver för andelsbyten, om inte transaktionen har skatteflykt eller skatteundandragande som huvudsyfte. Om det finns ett sådant syfte får medlemsländerna föreskriva att, om transaktionerna inte genomförts av godtagbara kommersiella skäl, det kan presumera skatteflykt eller skatteundandragande.¹⁹⁹ Vid undersökningen av huruvida en transaktion har skatteflykt eller skatteundandragande som huvudsyfte får behöriga nationella myndigheter inte tillämpa allmänt fastställda kriterier, utan ska i varje enskilt fall vidta en övergripande prövning av transaktionens syfte. En sådan prövning ska dessutom kunna vara föremål för domstolskontroll.²⁰⁰ Från EG-domstolens resonemang kan vi härmed utläsa att klausuler med allmänt fastställda kriterier, det vill säga generellt verkande klausuler, inte är tillåtna medel för att förhindra skatteflykt.

För oss framstår det som klart att om syftet med en omstrukturering är att i finansiellt och ekonomiskt hänseende varaktigt samla verksamheten i en enhet inte är av avgörande betydelse för bedömningen av om transaktioner företas med ett skatteflyktssyfte. EG-domstolen uttalar att transaktioner av typen som beskrivs i *Leur-Bloem*-målet, där det köpande bolaget inte är rörelsedrivande, kan ha genomförts av godtagbara kommersiella skäl då det kan finnas anledning att omstrukturera en samlad ekonomisk enhet till en sådan även i juridiskt hänseende, något som vi håller med om. Enligt EGD är det också möjligt att en omstrukturering vars syfte är att skapa en viss ägarstruktur under en begränsad tid genomförs med godtagbara kommersiella skäl.²⁰¹ Dessutom uttalar EGD att då det inte finns någon mer detaljerad gemenskapsrättslig bestämmelse för hur presumptionen som föreskrivs i Artikel 11 ska införas är det en uppgift för medlemsländerna att, med beaktande av proportionalitetsprincipen, avgöra vilka villkor som är lämpliga vid tillämpandet av Artikel 11. Att införa en generellt verkande klausul där vissa transaktioner automatiskt undantas från direktivets skattefördelar, oavsett om det är fråga om skatteflykt eller skatteundandragande eller inte, skulle gå utöver vad som är nödvändigt för att undvika sådan skatteflykt och dessutom skada syftet med direktivet. Det gäller även om en sådan bestämmelse förenas med en möjlighet för administrativa nationella myndigheter att göra undantag från bestämmelsen.²⁰² Utifrån EG-domstolens resonemang anser vi det vara uppenbart att Artikel

¹⁹⁷ Se avsnitt 3.5.5.

¹⁹⁸ Se avsnitt 3.5.5.

¹⁹⁹ Se avsnitt 3.5.5.

²⁰⁰ Se avsnitt 3.5.5.

²⁰¹ Se avsnitt 3.5.5.

²⁰² Se avsnitt 3.5.5.

11 i Fusionsdirektivet ger medlemsländerna en möjlighet att införa en särskild skatteflyktsklausul. Vi kommer dock till slutsatsen att en generell klausul, som innebär att transaktioner automatiskt undantas från möjligheten till framskjuten beskattning vid andelsbyte, är att anse som oproportionerlig. En sådan generellt verkande klausul anses av EGD gå utöver vad som är nödvändigt för att undvika skatteflykt, ett resonemang vi instämmer i.

Sammanfattningsvis uttalar EG-domstolen att Fusionsdirektivets bestämmelser för andelsbyten inte ställer något krav på att det köpande bolaget bedriver verksamhet. Inte heller krävs att verksamheterna i bolagen genom andelsbytet i finansiellt och ekonomiskt hänseende varaktigt samlas i en och samma enhet.²⁰³ Med detta resonemang som bakgrund anser vi det tydligt framgå att artikel 11 ska tolkas så att det vid prövningen av huruvida en transaktion har skatteflykt eller skatteundandragande som huvudsyfte krävs att behöriga myndigheter genomför en prövning av omstruktureringen i varje enskilt fall. Nationella myndigheter ska, med iakttagande av proportionalitetsprincipen, avgöra vilka åtgärder som här är nödvändiga.

5.3 Strider IL 48a:6a mot EG-rätten?

Mot bakgrund av ovanstående resonemang i *Leur-Bloem*-målet framstår det med stor sannolikhet som att IL 48a:6a strider mot EG-rätten och Fusionsdirektivets syfte. Vi anser att rörelsekravet i IL 48a:6a utgör en restriktion som går utöver vad som är nödvändigt för att förhindra skatteflykt eftersom kravet är generellt verkande och inte tar hänsyn till om skatteflyktssyfte föreligger eller ej. För oss finns därför all anledning att förutsätta att kravet i IL 48a:6a, i likhet med kravet i nederländsk lagstiftning, är oproportionerligt och dessutom strider mot Fusionsdirektivets syfte. Efter att ha studerat skatteflyktsklausulen i IL 48a:6a har vi funnit att det är en klausul som verkar utifrån i förväg fastställda kriterier. Innebörden av det är att klausulen tillämpas på samtliga situationer som omfattas av den. Klausulen ställer krav på att det förvärvande bolaget bedriver verksamhet, ett krav som gäller i tjugo år efter andelsbytet.²⁰⁴ EG-domstolen uttalar med tydlighet i *Leur-Bloem* att omständigheten att det förvärvande bolaget inte bedriver någon verksamhet inte hindrar att transaktionen anses vara ett andelsbyte.²⁰⁵ Vidare uttalar EGD att en omstrukturering som skapar en viss ägarstruktur under en begränsad tid, och inte på ett varaktigt sätt, kan ha godtagbara kommersiella skäl, något som vi tycker talar för att även tjugoårskravet i IL 48a:12 strider mot Fusionsdirektivet.²⁰⁶ Skatteflyktsklausulen i IL 48a:6a är en bestämmelse med allmän räckvidd då den, utan möjlighet till individuell prövning, undantar transaktioner som inte uppfyller vissa krav från möjligheten att genomföra ett andelsbyte utan omedelbara beskattningskonsekvenser, något som både vi och EGD anser vara oproportionerligt då det går utöver vad som är nödvändigt för att förhindra skatteflykt. Vidare ställs i IL 48a:6a krav på att det förvärvande bolaget bedriver rörelse för att ett andelsbyte utan omedelbara beskattningskonsekvenser ska kunna genomföras. Även här delar vi EGD: s uppfattning och resonemang om att det förvärvande bolagets verksamhet inte ska påverka huruvida ett an-

²⁰³ Se avsnitt 3.5.5.

²⁰⁴ Se avsnitt 4.2.2.

²⁰⁵ Se avsnitt 3.5.5.

²⁰⁶ Se avsnitt 3.5.5.

delsbyte ska kunna genomföras. Enligt vår åsikt talar således mycket för att IL 48a:6a är en oproportionerlig bestämmelse som strider mot Fusionsdirektivet.²⁰⁷

5.4 IL 48a:6a strider mot EG-rätten – vad medför det?

Vi har ovan konstaterat att IL 48a:6a med stor sannolikhet strider mot Fusionsdirektivet. Anledningen är att vi anser att det står klart att IL 48a:6a inte uppfyller det krav på proportionalitet som EGD efterfrågar i *Leur-Bloem*-målet, då klausulen är generellt verkande. Vi måste därför ställa oss frågande till om den nuvarande utformningen av IL 48a:6a är nödvändig för att uppnå syftet med bestämmelsen, som är att förhindra skatteflykt. Dessutom uppstår frågan om det finns några möjligheter att förändra bestämmelsen i IL 48a:6a. Här har vi kunnat urskilja tre möjliga utvecklingsförlopp:

1. Att lämna IL 48a:6a oförändrad.
2. Att upphäva IL 48a:6a.
3. Att förändra IL 48a:6a så att bestämmelsen uppfyller proportionalitetskravet och inte längre strider mot EG-rätten.

Nedan följer en genomgång av de tre möjligheter som vi, efter ett konstaterande om att IL 48a:6a strider mot EG-rätten, kunnat urskilja.

5.4.1 1. Lämna IL 48a:6a oförändrad

Det första alternativet innebär att inga åtgärder vidtas och IL 48a:6a således lämnas oförändrad. Följden blir att IL 48a:6a även fortsättningsvis kommer att strida mot EG-rätten, vilket leder till att det i svensk lag finns en klausul som inte överrensstämmer med Fusionsdirektivets bestämmelser.

Inom EG-rätten finns det en möjlighet till rättfärdigande av restriktiva nationella bestämmelser, det vill säga en möjlighet att behålla en restriktiv bestämmelse i nationell rätt då den kan rättfärdigas av ett visst skäl.²⁰⁸ Hitills finns det dock inte några godtagna rättfärdigande grunder för nationella bestämmelser som strider mot Fusionsdirektivet. Rättfärdigande grunder diskuterades inte heller i *Leur-Bloem*-målet. Däremot finns det godtagna rättfärdigande grunder avseende nationell lagstiftning som strider mot etableringsfriheten. Att förhindra skatteflykt kan rättfärdiga restriktiv nationell skattelagstiftning förutsatt att den nationella lagstiftningen har till specifikt syfte att förhindra ”*konstlade upplägg*” och inte verkar generellt på samtliga fall där företag vill utnyttja etableringsfriheten.²⁰⁹ Vi anser att det här möjligen går att dra paralleller till EG-domstolens resonemang avseende fördragsstridig nationell skattelagstiftning och dess framtida resonemang avseende nationell skattelagstiftning som strider mot Fusionsdirektivet.²¹⁰ Vi tror dock inte att IL 48a:6a skulle kunna rättfärdi-

²⁰⁷ Denna åsikt framförs även av Ståhl, *Fusionsdirektivet – Svensk beskattning i EG-rättslig belysning*, (2005), s. 224.

²⁰⁸ Se avsnitt 3.4.2.

²⁰⁹ Se avsnitt 3.4.2.

²¹⁰ En åsikt som även delas av Ståhl, *Fusionsdirektivet – Svensk beskattning i EG-rättslig belysning*, (2005), s. 216-217, där hon diskuterar möjligheten att EGD tillämpar samma resonemang avseende nationell rätt som strider mot Fusionsdirektivet och nationell rätt som strider mot den fria rörligheten.

gas i dess nuvarande utformning eftersom nationell skattelagstiftning som är generellt verkande enligt EGD inte kan rättfärdigas på grund av skatteflykt.

Då en EG-rättslig bestämmelse implementerats på ett felaktigt sätt i nationell lagstiftning finns det möjlighet för enskilda som lider skada av den felaktiga implementeringen att erhålla skadestånd.²¹¹ Enligt EG-domstolens praxis uppställs tre krav för att en enskild ska kunna erhålla ett sådant skadestånd. Den aktuella direktivregeln måste ge enskilda vissa rättigheter, överträdelsen av direktivregeln måste vara tillräckligt klar och tydlig och det ska finnas ett direkt samband mellan den enskildes skada och den felaktiga implementeringen.²¹² Vi anser att skatteflyktsklausulen i IL 48a:6a utgör en klar överträdelse av Fusionsdirektivets regler eftersom EGD i målet *Brasserie de Pêcheur* uttalar att en uppenbart klar överträdelse av EG-rätten är då överträdelsen fortsatt trots att det finns ett förhandsavgörande eller fast rättspraxis i vilket det framgår att agerandet i fråga utgör en överträdelse av gemenskapsrätten.²¹³ Att regeringen vid införande av IL 48a:6a medvetet agerat i strid med klar rättspraxis från EGD (*Leur-Bloem*-målet) anser vi talar för möjligheten för enskilda som lidit skada av den felaktiga implementeringen av Fusionsdirektivet att erhålla skadestånd.²¹⁴

EG-domstolen är behörig att meddela förhandsavgöranden angående bland annat tolkningen av EG-fördraget och tolkningen av andra rättsakter inom gemenskapen.²¹⁵ Om en fråga uppkommer i nationell domstol avseende tolkningen av sådan gemenskapsrätt får den nationella domstolen begära ett förhandsavgörande från EG-domstolen. Skyldigheten att begära ett sådant förhandsavgörande inträder då en fråga uppkommer om tolkningen av gemenskapsrätten och då det inte finns några rättsmedel i nationell rätt att överklaga en dom från den aktuella nationella domstolen (det vill säga då det rör sig om ett avgörande i högsta instans).²¹⁶ Vad gäller tolkningen av Fusionsdirektivets bestämmelser och syfte och särskilt Artikel 11 tror vi inte att en svensk domstol skulle begära ett förhandsavgörande från EG-domstolen. Enligt vår åsikt är det tydligt klargjort av EGD i *Leur-Bloem*-målet att en generellt verkande bestämmelse som ställer krav på att det förvärvande bolaget är rörelsedrivande är oproportionerlig och strider mot Fusionsdirektivet och skadar dess syfte. Att en svensk domstol skulle finna oklarheter i EG-domstolens resonemang avseende huruvida Artikel 11 ger stöd för en generellt verkande klausul framstår därför, enligt vår mening, som högst osannolikt.

²¹¹ Se förenade målen C-6/90 och C-9/90 *Franconich* [1991] ECR I-5357 samt förenade målen C-46/93 och C-48/93 *Brasserie de Pêcheur* REG 1996 s. I-1029. Rätten för enskilda att erhålla skadestånd på grund av felaktig implementering av direktivet diskuteras även ingående av Ståhl, *Fusionsdirektivet – Svensk beskattning i EG-rättslig behysning*, (2005), s. 95-103.

²¹² Detta har framkommit i de förenade målen C-46/93 och C-48/93 *Brasserie de Pêcheur* REG 1996 s. I-1029, p. 54,55 och 65.

²¹³ Angående EG-domstolens uttalande, se de förenade målen C-46/93 och C-48/93 *Brasserie de Pêcheur* REG 1996 s. I-1029, p. 57.

²¹⁴ Denna åsikt delas även av Ståhl, *Fusionsdirektivet – Svensk beskattning i EG-rättslig behysning*, (2005), s. 225.

²¹⁵ Se Artikel 234 (a-b) EG.

²¹⁶ Se Artikel 234 EG.

5.4.2 2. Upphävande av IL 48a:6a

Det andra alternativet innebär att IL 48a:6a upphävs och således helt tas bort ur den svenska skattelagstiftningen. För att upphäva en bestämmelse i lag krävs, enligt Regeringsform 1974:152 (RF) 8:17, att så också sker genom lag. Det innebär att upphävande av en bestämmelse, exempelvis IL 48a:6a, enbart kan ske på samma sätt som denna kommit till.²¹⁷ Ett upphävande av det speciella stadgandet i IL 48a:6a medför att generella regler mot skatteflykt i Skatteflyktslagen blir tillämpliga på skatteflyktsförfaranden i samband med andelsbyten.

I enlighet med *lex specialis* ska speciell lag tillämpas före generell lag. Eftersom IL 48a:6a är en speciell skatteflyktsklausul innebär det att om stadgandet upphävs blir generalklausulen i Skatteflyktslagens 2 § tillämplig istället. Generalklausulen stadgar att en rättshandling inte ska beaktas vid taxeringen om denna rättshandling ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige, där den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen, där skatteförmånen kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet och där en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte.

Nackdelarna med att tillämpa generalklausulen framför en specifik skatteflyktsklausul som IL 48a:6a anser vi vara Skatteflyktslagens rekvisit, som kan framstå som vaga. Att lagen innehåller vaga rekvisit leder till att förutsebarheten för den skattskyldige försämras.²¹⁸ I förarbetena till reglerna för andelsbyte har behovet av en generell skatteflyktsklausul för andelsbyten samt huruvida generalklausulen i Skatteflyktslagen på ett tillfredsställande sätt förhindrar skatteflykt i samband med andelsbyten diskuterats.²¹⁹ Där uttalades att bestämmelserna om framskjuten beskattning för andelsbyten innebär ett undantag från huvudprincipen att en vinst ska beskattas när den uppkommer. En undantagslös tillämpning av reglerna för andelsbyten skulle kunna leda till att ett skatteuppskov eller en framskjuten beskattning medges där det är omotiverat och där skattefriheten för en vinst blir definitiv. I sådana situationer fordras en skatteflyktsklausul med ett otillbörlighetsrekvisit, för att undvika att skatteuppskov eller uppskjuten beskattning medges. I generalklausulen i Skatteflyktslagen stadgas i fjärde punkten att hänsyn inte ska tas till en rättshandling om den strider mot lagstiftningens syfte. Att medge en otillbörlig skatteförmån ansågs av regeringen strida mot skattelagstiftningens syfte. Av den anledningen skulle generalklausulen kunna tillämpas för att effektivt motverka skatteflyktsbetonade andelsbyten. Regeringen valde således att inte införa en generell skatteflyktsklausul för andelsbyten, utan införde enbart en speciell sådan för andelsbyten av kvalificerade andelar i IL 48a:6a.²²⁰

Vi anser att den minskade förutsebarheten som en tillämpning av generalklausulen innebär för den skattskyldige måste ställas i relation till tillämpningen av IL 48a:6a. Tillämpningen av IL 48a:6a, i dess nuvarande utformning, sker som nämnts ovan på samtliga transaktioner som omfattas av klausulen, oavsett om ett skatteflykts syfte finns. Därmed anser vi att en tillämpning av generalklausulen är att föredra framför en tillämpning av IL 48a:6a eftersom

²¹⁷ Strömberg och Lundell, *Sveriges författning*, (2004), s. 109-110.

²¹⁸ Problemet har bland annat diskuterats av Rosander, *Generalklausul mot skatteflykt*, (2007), s. 82.

²¹⁹ Se prop. 1998/99:15, s. 185-191.

²²⁰ Se prop. 1998/99:15, s. 189.

det innebär att endast andelsbyten med skatteflyktssyfte undantas från huvudregeln att andelsbyten inte ska skapa beskattningsekvenser för inblandade företag.

5.4.3 3. Förändra IL 48a:6a så att bestämmelsen inte strider mot EG-rätten

Eftersom Sverige har implementerat IL 48a:6a med stöd av Artikel 11 i Fusionsdirektivet anser vi det vara intressant att diskutera om det i IL 48a:6a finns utrymme för, och möjlighet till, förändring av bestämmelsen. För att en förändring av IL 48a:6a ska kunna göras måste det ske genom lag.²²¹ En förändring av IL 48a:6a tror vi skulle kunna medföra att bestämmelsen inte längre står i strid med EG-rätten.

För oss framstår det, som ovan nämnts, som troligt att IL 48a:6a skulle kunna tillämpas om bestämmelsen förändrades så att den uppfyllde EG-rättens proportionalitetskrav. För att uppfylla proportionalitetsprincipen får bestämmelsen inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målet att förhindra skatteflykt.²²² Kan rekvisiten i IL 48a:6a omformuleras med hänsyn till vad som är nödvändigt för att förhindra skatteflykt anser vi att det finns möjligheter att ha kvar bestämmelsen.

För att IL 48a:6a ska uppfylla proportionalitetskravet krävs att bestämmelsen ändras så att den inte längre är generellt verkande utan ger utrymme för en individuell prövning, vilket framgår av *Leur-Bloem*-målet. I målet uttalade EGD att medlemsländerna, för att undersöka om en transaktion har ett skatteflyktssyfte, ska företa en övergripande prövning i varje enskilt fall som ska kunna vara föremål för domstolskontroll.²²³ Bestämmelsen i IL 48a:6a ger ingen sådan möjlighet till övergripande prövning i varje enskilt fall och domstolskontroll. Det är enligt EDG upp till medlemsländerna att fatta beslut om vilka kriterier som ska gälla vid en prövning av en transaktions skatteflyktssyfte, så länge dessa kriterier uppfyller proportionalitetsprincipen. Vi ställer oss frågande till hur EG-domstolen menar att det ska gå till i praktiken. Det enda man med någon säkerhet kan veta är att en skatteflyktsklausul innehållande kriterier som fordrar en individuell prövning troligen skulle godtas med stöd av Fusionsdirektivets Artikel 11. Däremot godtas inga på förhand fastställda kriterier. Hur bestämmelsen ska se ut och vad den ska innehålla för kriterier är i nuläget svårt att fastställa. Troligen skulle en förändrad IL 48a:6a, för att uppfylla proportionalitetskravet, innehålla vaga rekvisit och i praktiken ha stora likheter med Skatteflyktslagens generalklausul. Då är det viktigt att ha i åtanke att en av orsakerna till införandet av IL 48a:6a var att generalklausulens vaga rekvisit ansågs otillräckliga.²²⁴ Frågan är dock om inte en vag bestämmelse utan några på förhand fastställda kriterier är det enda som EGD skulle godta. Om det inte är tillåtet med generellt verkande klausuler, det vill säga klausuler som innehåller på förhand fastställda kriterier (till exempel ett krav på att det förvärvande bolaget bedriver rörelse), återstår enligt oss bara alternativet med klausuler innehållande rekvisit som kräver en prövning i varje enskilt fall av huruvida transaktionen omfattas av klausulen (det vill säga en generalklausul). Generalklausulen har, som ovan nämnts, sina nackdelar i form av vaga rekvisit och en minskad förutsebarhet för den skattskyldige. Vi har dock svårt att se varför gene-

²²¹ Se RF 8:17.

²²² Se avsnitt 3.4.2.

²²³ Se mål C-28/95 *Leur-Bloem* [1997] ECR I-4161, p. 41.

²²⁴ Se avsnitt 5.4.2.

ralklausulen inte på ett tillfredsställande sätt skulle kunna förhindra skatteflyktsbetonade andelsbyten, när den anses tillräcklig för att motverka skatteflykt i andra omstruktureringsformer. Någon tydlig förklaring till generalklausulens otillräcklighet för att förhindra skatteflykt i samband med andelsbyten av kvalificerade andelar har regeringen inte gett. Utan en övertygande motivering till en specialklausul mot skatteflyktsbetonade andelsbyten, som dessutom står i strid mot EG-rätten, anser vi att en sådan bestämmelse inte är godtagbar.

Mot bakgrund av ovanstående framstår detta tredje alternativ, att förändra IL 48a:6a, som mycket likt alternativ två, det vill säga ett borttagande av IL 48a:6a. Eftersom den enda godtagbara förändringen av IL 48a:6a enligt oss vore att utforma den som en generalklausul, med vaga rekvisit som kräver bedömning av varje enskild situation, kan man fråga sig om bestämmelsen inte lika gärna kan tas bort. Tas den bort hamnar vi under alternativ två, det vill säga att skatteflyktsbetonade andelsbyten regleras av Skatteflyktslagens generalklausul.

5.5 Avslutande synpunkter

I uppsatsen har skatteflyktsklausulen i IL 48a:6a för vinst på kvalificerade andelar i samband med andelsbyte granskats. Det har undersökts huruvida klausulen är förenlig med det EG-rättsliga Fusionsdirektivet. Efter en genomgång av 3:12-reglerna, relevanta EG-rättsliga bestämmelser samt reglerna för omstruktureringar nåddes i analysen slutsatsen att IL 48a:6a strider mot EG-rätten. Klausulens generella utformning och dess rörelsekrav går utöver vad som kan anses nödvändigt för att förhindra skatteflykt. EG-domstolen uttalade med tydlighet i *Leur-Bloem*-målet att generellt verkande nationella skatteflyktsklausuler inte är tillåtna medel för att förhindra skatteflykt.

Det är framtiden som får utvisa vad som kommer att ske med IL 48a:6a. Den svenska lagstiftaren har uttryckt ett behov av en bestämmelse för att förhindra skatteflykt vad gäller andelsbyten av kvalificerade andelar. Fusionsdirektivets Artikel 11 möjliggör införandet av en sådan bestämmelse. Det är upp till medlemsländerna att fastställa hur en sådan bestämmelse ska utformas. EGD har dock med säkerhet uttalat att bestämmelsen inte får verka utifrån på förhand fastställda kriterier. Det skulle kräva att bestämmelsen utformades på ett sådant sätt att den innehåller rekvisit som kräver en individuell prövning med en bedömning av varje enskilt fall. Om bestämmelsen möjliggjorde en individuell prövning skulle den troligen uppfylla proportionalitetskravet, vilket i sin tur leder till att den inte strider mot EG-rätten. Vi anser dock att vad EGD i praktiken efterfrågar är en generalklausul. I svensk rätt finns, som ovan nämnts, redan en generalklausul mot skatteflykt i Skatteflyktslagen. Man kan därför fråga sig om en förändring av IL 48a:6a, så att bestämmelsens rekvisit fordrar en individuell prövning, inte medför att bestämmelsen lika gärna kan tas bort och överlämna åt generalklausulen att angripa skatteflyktsbetonade andelsbyten av kvalificerade andelar.

Referenslista

Europeiska Unionen

Offentligt tryck

Fördrag

Konsoliderad version av Fördraget om upprättandet av Europeiska Gemenskapen, Officiella Tidning nr C 325, 24 december 2004

Direktiv

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.

Rådets direktiv 2005/19/EG 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.

Dokument från Kommissionen

COM (69) 5 final. Proposal for a Council Directive on the common system on taxation applicable to mergers, divisions and contributions on assets involving companies in different Member States.

COM (85) 360 final. Communication from the Commission to the Council. Fiscal measures aimed at encouraging cooperation between undertakings in different Member States.

KOM (2003) 613 slutlig. Förslag till Rådets direktiv om ändring av 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.

Rättsfall från EG-domstolen

Mål 26/62 NV Algemene Transporten Expeditie Onderneming van Gend en Loos v Nederlandse Administratie der Belastingen [1963] ECR 1 [kallat *van Gend en Loos*]

Mål 41/74 Yvonne van Duyn v Home Office [1974] ECR 1337 [kallat *van Duyn*]

Mål 120/78 Rewe-Zentral AG v Bundesmonopolverwaltung für Branntwein [1979] ECR 649 [kallat *Cassis de Dijon*]

Mål C-270/83 Commission of the European Communities v French Republic [1986] ECR 273 [kallat *Avoir Fiscal*]

C-6/90 och C-9/90 Andrea Francovich and Danila Bonifaci and others v Italian Republic [1991] ECR I-5357 [kallat *Francovich*]

C-46/93 och C-48/93 Brasserie du Pêcheur SA v Bundesrepublik Deutschland and The Queen v Secretary of State for Transport, ex parte: Factortame Ltd and others REG 1996 s. I-1029 [kallat *Brasserie de Pêcheur*]

Referenslista

- Mål C-279/93 Finanzamt Köln-Altstadt v Schumacker [1995] ECR I-225 [kallat *Schumacker*]
- Mål C-55/94 Reinhard Gebhard v Consiglio dell'ordine degli avvocati e procuratori di Milano [1995] ECR I-4165 [kallat *Gebhard*]
- Mål C-80/94 Wielockx v Inspecteur der Directe Belastingen [1995] ECR I-2493 [kallat *Wielockx*]
- Mål C-107/94 P.H Asscher v Staatssecretaris van Financiën [1996] ECR I-3089 [kallat *Asscher*]
- Förenade Mål C-283/94, C-291/94 och C-292/94 Denavit International BV, VITIC Amsterdam BV och Voormeer BV v Bundesamt für Finanzen [1996] ECR I-5063 [kallat *Denavit*]
- Mål C-28/95 Leur-Bloem v Inspecteur der Belastingdienst Ondernemingen Amsterdam 2 [1997] ECR I-4161 [kallat *Leur-Bloem*]
- Mål C-250/95 Futura Participations SA och Singer v Administration des Contributions [1997] ECR I-5063 [kallat *Futura*]
- Mål C-264/96 Imperial Chemical Industries v Kenneth Hall Kolmer [1998] ECR I-4695 [kallat *ICI*]
- Mål C-311/97 Royal Bank of Scotland plc v Elliniko Dimosio [1999] ECR I-2651 [kallat *Royal Bank of Scotland*]
- C-436/00 X, Y v Riksskatteverket [2002] ECR I-10829 [kallat *X och Y*]
- Mål C-168/01 Bosal Holding BV mot Staatssecretaris van Financiën [2003] ECR I-9409 [kallat *Bosal Holding*]

Sverige

Offentligt tryck

SFS

Regeringsform (1974:152)

Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt

Lag (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG

Lag (1995:575) mot skatteflykt

Lag (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension

Lag (1998:1601) om uppskov med beskattning vid andelsbyten

Inkomstskattelag (1999:1229)

Socialavgiftslag (2000:980)

Lag (2007:1419) om ändring i inkomstskattelagen 1999:1229

Referenslista

Propositioner

Proposition 2007/08:19 *Sänkt kapitalvinstbeskattning för fåmansföretagare åren 2007-2009*

Proposition 2006/07:1 *Budgetpropositionen för 2007*

Proposition 2006/07:2 *Genomförande av ändringar i Fusionsdirektivet*

Proposition 2005/06:40 *Reformerade beskattningsregler för ägare i fåmansföretag*

Proposition 1999/2000:15 *Slopade stoppregler*

Proposition 1998/99:15 *Omstruktureringar och beskattning*

Proposition 1995/96:109 *Skattelättnad för riskkapital, m.m.*

Proposition 1994/95:52 *Beskattning vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG, m.m.*

Proposition 1989/90:110 *om reformerad inkomst- och företagsbeskattning*

Proposition 1975/76:79 *om ändrade regler för beskattning av fåmansföretag m.m.*

Rättsfall

RÅ 2002 ref. 21

RÅ 2004 ref. 61

KamR 4120-03

Litteratur

Craig, P, och de Burca, G, *EU Law - text, cases and materials*, tredje upplagan, Oxford University Press, Oxford 2003

Dahlberg, M, *Internationell beskattning*, Studentlitteratur, Polen 2005

Grönlund, J, *Framskjuten beskattning för fåmansföretagare*, Svensk Skattetidning 2003, s. 57-69.

Hellner, J, *Metodproblem i rättsvetenskapen – Studier i förmögenhetsrätt*, Adam Weimers, Stockholm 2001

Lodin, S-O, *Det nya 3:12-förslaget och dess motiv*, Skattenytt 2005, s. 417-433.

Lodin, S-O, Lindencrona, G, Melz, P, och Silfverberg, C, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, 11:e upplagan, Studentlitteratur, Lund 2007

Nilsson, U, och Uggla, C-M, *EG-rättens inverkan på nationell skatterätt – särskilt tolkningen av fusionsdirektivet*, Svensk Skattetidning 2004, s. 407-415

Peczenik, A, *Vad är rätt? – Om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation*, Fritzes Förlag AB, Stockholm 1995

Rosander, U, *Generalklausul mot skatteflykt*, JIBS Dissertation Series No. 040, Jönköping International Business School, Jönköping 2007

Strömberg, H, Lundell, B, *Sveriges författning*, upplaga 19, Studentlitteratur, Lund 2004

Referenslista

Ståhl, K, *Fusionsdirektivet – Svensk beskattning i EG-rättslig belysning*, Iustus Förlag, Uppsala 2005

Ståhl, K, och Österman, R. P, *EG-skatte rätt*, Iustus Förlag, Uppsala 2000

Terra, B, och Wattel, P, *European Tax Law*, Femte upplagan, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn (Nederländerna) 2008

Tjernberg, M, *Beskattning av fåmansföretag*, sjätte upplagan, Thomson Fakta, 2006.

Watz, Y, *Något om rättsutvecklingen på 3:12-området*, Svensk Skattetidning 2008, s. 153-16

