



INTERNATIONELLA
HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

Gränsöverskridande underpris- överlåtelser

Är villkoret om skattskyldighet i Sverige förenligt med EU-rätten?

Kandidatuppsats inom Affärsjuridik (Skatterätt)

Författare: Lynn Ehn

Handledare: Anna Gerson

Framläggningsdatum 18 Maj

Jönköping maj 2010

Kandidatuppsats inom skatterätt

Titel:	Gränsöverskridande underprisöverlåtelser – Är villkoret om skattskyldighet i Sverige förenligt med EU-rätten?
Författare:	Lynn Ehn
Handledare:	Anna Gerson
Datum:	2010-05-18
Ämnesord	EU-skatterätt, Koncernbeskattning, Underprisöverlåtelser, Gränsöverskridande överföring av tillgångar, Territorialitetsprincipen, Fördelning av beskattningsrätten

Sammanfattning

Företag med koncernbidragsrätt har en möjlighet att överföra enstaka tillgångar till underpris utan att tillgångens övervärde uttagsbeskattas. För att få genomföra en kvalificerad underprisöverlåtelse som leder till undantag från uttagsbeskattning finns ett villkor i 23:16, 1 st. IL. Villkoret stadgar att förvärvaren måste vara skattskyldig för tillgången i Sverige. Det innebär att moderbolag inte kan genomföra gränsöverskridande underprisöverlåtelser till ett dotterbolag utan att transaktionen leder till uttagsbeskattning. Syftet med uppsatsen är att utreda om det nämnda villkoret strider mot EU-rätten.

Villkoret i 23:16, 1 st. IL, utgör en inskränkning av etableringsfriheten då transaktioner till ett bolag som har hemvist i en annan medlemsstat särbehandlas i relation till en intern transaktion. Då inskränkningen utgör en särbehandling på grund av bolagens skattemässiga hemvist kan inskränkningen rättfärdigas med hänsyn till ett tvingande allmänintresse. Det tvingande allmänintresse som villkoret i 23:16, 1 st. IL, söker att uppnå är att upprätthålla fördelningen av medlemsstaternas beskattningsrätt.

Det är inte möjligt att upprätthålla fördelningen av medlemsstaternas beskattningsrätt vid gränsöverskridande underprisöverlåtelser till ett dotterbolag genom att tillämpa mindre ingripande åtgärder än det villkor Sverige har uppställt. Bestämmelsen i 23:16, 1 st. IL, står således i proportion till syftet att upprätthålla fördelningen av medlemsstaternas beskattningsrätt.

Inskränkningen i etableringsfriheten som det svenska villkoret utgör kan således rättfärdigas med hänsyn till ett tvingande allmänintresse som dessutom är proportionerligt till syftet villkoret söker att uppnå.

Innehåll

1	Inledning.....	1
1.1	Bakgrund.....	1
1.2	Syfte och avgränsning.....	2
1.3	Metod och material.....	2
1.4	Disposition.....	3
2	Svensk intern rätt vid överlåtelser av tillgångar	5
2.1	Inledning.....	5
2.2	Kvalificerade underprisöverlåtelser	6
2.2.1	Uppställda villkor.....	6
2.2.2	Skattemässig innebörd	7
2.2.3	Syfte	8
2.3	Uttagsbeskattning.....	8
2.4	Sammanfattande kommentarer.....	10
3	EU-rätt vid överlåtelser av tillgångar	11
3.1	Inledning.....	11
3.2	Restriktioner	11
3.2.1	Inledning	11
3.2.2	X Holding BV	12
3.2.3	Analys av restriktioner	14
3.3	Rättfärdigande.....	15
3.3.1	Inledning	15
3.3.2	X Holding BV	15
3.3.3	Analys av rättfärdigande	18
3.4	Proportionalitet	20
3.4.1	Inledning	20
3.4.2	X Holding BV	20
3.4.3	Analys av proportionalitet	22
3.5	Sammanfattande kommentarer.....	28
4	Slutsats.....	30
	Referenslista.....	32

Förkortningslista

EU	Europeiska unionen
EUF-fördraget	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
OECD	Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling
IL	Inkomstskattelagen
Prop.	Proposition
SOU	Statens offentliga utredningar

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Medlemskapet i EU påverkar medlemsstaternas suveränitet på lagstiftningsområdet.¹ Det är framförallt på den indirekta beskattningens område som EU-rätten har haft mest inflytande, genom både direktiv och praxis från EU-domstolen.² På den direkta beskattningens område finns inte lika mycket harmoniserad lagstiftning och därför utgör EU-domstolen en viktig roll.³ Eftersom EU-rätten har en överordnad karaktär kan EU-domstolen besluta att nationella skatteregler som står i strid med EU-rätten inte får tillämpas.⁴ Medlemsstaternas tillämpning av direkta skatter vid gränsöverskridande situationer har vid ett flertal tillfällen funnits stå i strid med de fria rörligheterna i EUF-fördraget.⁵ I rättsfallet *Avoir Fiscal*⁶ fastställde EU-domstolen att trots att det inte finns harmoniserade bestämmelser inom ett visst beskattningsområde så får en medlemsstats nationella bestämmelser inte strida mot etableringsfriheten.⁷ EG-domstolen har utvecklat denna praxis och nu omfattas alla grundläggande friheter som är föreskrivna i EUF-fördraget.⁸

Harmonisering av direkta skatter ska enligt artikel 115 EUF-fördraget ske genom direktiv. På företagsbeskattningsområdet finns tre antagna direktiv, däribland fusionsdirektivet som behandlar gränsöverskridande omstruktureringar.⁹ Syftet med fusionsdirektivet är att underlätta för bolag att genomföra gränsöverskridande omstruktureringar. Syftet uppfylls genom att överföringar av tillgångar kan ske utan att utlösa omedelbar beskattning.¹⁰ Beskattningen av tillgångarnas övervärde sker i stället då förvärvaren vid ett senare tillfälle avyttrar tillgångarna.¹¹ Fusionsdirektivet reglerar dock inte gränsöverskridande transaktioner som innefattar överföring av enstaka tillgångar,¹² utan sådana transaktioner regleras i intern svensk rätt genom kapitel 23 IL (1999:1229).

¹ Mål 6/64, *Costa mot E.N.E.L.*

² Dahlberg., *Internationell beskattning*, sid. 214.

³ Ståhl., Österman., *EG-skatterätt*, sid. 23.

⁴ Mål 6/64, *Costa mot E.N.E.L.*

⁵ Se exempelvis mål 270/83, *Avoir Fiscal* och mål C-251/98, *Baars*

⁶ Mål 270/83, *Avoir Fiscal*.

⁷ Mål 270/83, *Avoir Fiscal*, punkt 24.

⁸ Se exempelvis mål C-169/03, *Wallentin*, (arbetstagare), mål C-55/98, *Vestergaard*, (tjänster) och mål C-319/02, *Manninen*, (kapital).

⁹ Fusionsdirektivet, 90/434/EEG.

¹⁰ Fusionsdirektivets ingress, 90/434/EEG.

¹¹ Fusionsdirektivets ingress, 90/434/EEG.

¹² Fusionsdirektivet 90/434/EEG reglerar fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater.

Överföring av enstaka tillgångar sker genom kvalificerade underprisöverlåtelse. En kvalificerad underprisöverlåtelse leder till undantag från uttagsbeskattning vid situationer då en tillgång överläts utan ersättning eller till en ersättning som understiger marknadsvärdet.¹³ Om en kvalificerad underprisöverlåtelse föreligger innebär det att uppskov med beskattningen medges på liknande sätt som i fusionsdirektivet.

För att en underprisöverlåtelse ska anses vara kvalificerad ska samtliga förutsättningar och villkor vara uppfyllda.¹⁴ Ett villkor som återfinns i 23:16, 1 st. IL, är att förvärvaren direkt efter förvärvet ska vara skattepliktig för tillgången i inkomstslaget näringsverksamhet. Det uppställda villkoret kan anses ge uttryck för en särbehandling av företag som har etableringar i andra medlemsstater och därför inte får ta del av fördelarna som följer av kvalificerade underprisöverlåtelse.

Dahlberg har ifrågasatt om villkoret i 23:16, 1 st. IL är förenligt med EU-rätten, eftersom möjligheten att undvika uttagsbeskattning inte kan utnyttjas av förvärvare som är skattepliktiga i en annan medlemsstat.¹⁵ Då osäkerhet råder kring bestämmelsens förenlighet med EU-rätten finns det anledning att undersöka hur villkoret i 23:16, 1 st. IL förhåller sig till etableringsfriheten.

1.2 Syfte och avgränsning

Syftet med uppsatsen är att utreda om det svenska villkoret i 23:16, 1 st. IL, som stadgar att förvärvaren direkt efter förvärvet måste vara skattskyldig i Sverige, kan anses utgöra en inskränkning av etableringsfriheten i artikel 49 EUF-fördraget. Om utredningen visar att det uppställda villkoret i 23:16, 1 st. IL strider mot EU-rätten ska det även undersökas på vilka grunder bestämmelsen möjligen skulle kunna rättfärdigas.

Endast kvalificerade underprisöverlåtelse av enstaka tillgångar behandlas i uppsatsen eftersom verksamhetsavyttringar och andelsbyten regleras av harmoniserade bestämmelser i fusionsdirektivet.¹⁶ Då endast kvalificerade underprisöverlåtelse av enstaka tillgångar behandlas i uppsatsen innebär det att endast företag med koncernbidragsrätt omfattas. Någon omfattande analys av samtliga bestämmelser som rör kvalificerade underprisöverlåtelse görs inte. Endast de bestämmelser som är relevanta för framställningen väljs ut och diskuteras. Utagsbeskattning behandlas endast översiktligt. Reglerna om uttagsbeskattning presenteras för att läsaren ska förstå konsekvenserna av att en underprisöverlåtelse inte anses vara kvalificerad. Interna bestämmelser som verkar hindrande för etableringsfriheten kan uppställas av både ursprungsstater och etableringsstater. Då villkoret i 23:16, 1 st. IL, uppställs av Sverige som ursprungsstat, är det endast denna typ av bestämmelser som utreds i uppsatsen.

1.3 Metod och material

För att utreda hur villkoret i 23:16, 1 st. IL förhåller sig till EU-rätten används en metod som stödjer sig på etablerade rättskällor. För redogörelsen av svensk intern rätt som be-

¹³ Prop. 1998/99:15, sid. 125-126.

¹⁴ SOU 2005:99, sid. 90.

¹⁵ Dahlberg., *Internationell beskattning*, sid. 98.

¹⁶ Fusionsdirektivet, 90/434/EEG.

handlar underprisöverlåtelse utgörs materialet i första hand av lagtext. För att få en förståelse för syftet samt innebörden av kvalificerade underprisöverlåtelse söks vägledning i förarbeten såsom prop. 1998/99:15 samt SOU 2005:99. Doktrin används som komplement för att belysa vissa områden som inte diskuteras i nämnda förarbeten. Rättsfall som belyser problemet med förvärvarens skattskyldighet vid gränsöverskridande underprisöverlåtelse har inte funnits och utgör därför inte en del av materialet.

I den EU-rättsliga delen av arbetet grundar sig problematiken i etableringsfriheten där EUF-fördraget utgör primärkällan på området. Någon ytterligare EU-rättslig lagstiftning finns inte, varför materialet består av rättspraxis på området. Något rättsfall där EU-domstolen gör en fullständig bedömning av gränsöverskridande överlåtelse av tillgångar finns inte och därför används olika rättsfall från EU-domstolen. Urvalet av praxis från EU-domstolen har gjorts med hänsyn till de karaktäristiska drag som underprisöverlåtelse består av. Fallet X Holding BV ligger till grund för diskussionen, men relevanta delar av EU-domstolens domskäl från andra rättsfall bidrar till att fastställa gällande rätt på området.

Då rättsläget inte har klartgjorts fullständigt vad gäller gränsöverskridande överlåtelse av tillgångar har det medfört att metoden samt rättskällorna har anpassats till det material som finns att tillgå på området. Detta medför att vikt har fästs vid generaladvokatens förslag till dom trots att EU-domstolen valt att inte följa förslagen i sina domskäl. Det sagda innebär att rättskällevärdet på generaladvokatens uttalanden kan ifrågasättas. Jag anser att generaladvokatens uttalanden i dessa hänseenden får likställas med doktrin då dessa resonemang inte utgör gällande rätt.

För proportionalitetsbedömningen av villkoret i 23:16, 1 st. IL, kan inte ledning hämtas från varken EU-domstolens eller generaladvokatens uttalanden i fallet X Holding BV. Till grund för proportionalitetsbedömningen ligger i stället en jämförelse mot liknande transaktioner som tillåter uppskov med beskattningen. Framförallt skattskyldigheten för förvärvaren har undersökts i dessa transaktioner för att utreda om det finns möjlighet för Sverige att tillämpa mindre ingripande åtgärder än vad som stadgas i 23:16, 1 st. IL. Materialet i denna del består av harmoniserade EU-bestämmelser som inkorporerats i kapitel 38 IL, samt ett meddelande från Kommissionen som behandlar förslag till harmoniserade bestämmelser vid utflyttningsbeskattning.

1.4 Disposition

Uppsatsen består av fyra kapitel och är disponerad på följande sätt.

Kapitel två som heter *svensk intern rätt*, innehåller en allmän presentation för vad som menas med kvalificerade underprisöverlåtelse. Vidare diskuteras vilken skattemässig innebörd samt vilket syfte dessa transaktioner har. Även en kortare redogörelse för uttagsbeskattning ges, då uttagsbeskattning är en konsekvens av att en kvalificerad underprisöverlåtelse inte föreligger.

Kapitel tre som heter *EU-rätt*, behandlar gällande rätt på området för gränsöverskridande underprisöverlåtelse. Kapitlet utgår från EU-domstolens praxis och fokuserar på tre underavdelningar; restriktioner, rättfärdigande samt proportionalitet. Under varje underavdelning redogörs för EU-domstolens domskäl samt generaladvokatens förslag till avgörande i rättsfallet X Holding BV. EU-domstolens samt generaladvokatens uttalanden appliceras sedan på det svenska villkoret i 23:16, 1 st. IL.

En samlad slutsats för hela arbetet finns i kapitel fyra, där de frågor som besvarats under arbetet återkopplas till syftet.

2 Svensk intern rätt vid överlåtelser av tillgångar

2.1 Inledning

I svensk lagstiftning finns en möjlighet för företag som ingår i en koncern att överlåta tillgångar mellan bolagen utan att det leder till omedelbara beskattningskonsekvenser.¹⁷ De bestämmelser som är aktuella för denna framställning är reglerna om underprisöverlåtelser som finns i kapitel 23 IL. Underprisöverlåtelser är ett begrepp som kan innefatta olika typer av transaktioner som sker till ett pris som understiger marknadsvärde.¹⁸ Benämningen *kvalificerade underprisöverlåtelser* har därför etablerats för att tydliggöra för den typ av transaktioner som leder till undantag från uttagsbeskattning.¹⁹

För den svenska beskattningsrätten innebär reglerna om undantag från uttagsbeskattning vid kvalificerade underprisöverlåtelser att beskattningen av övervärdet i en tillgång skjuts upp.²⁰ Beskattning av övervärdet sker först då tillgången avyttras till ett bolag utanför koncernen.²¹ För att säkra att övervärdet i tillgången slutligen beskattas i Sverige uppställs vissa villkor som måste uppfyllas för att en överlåtelse av en tillgång ska undantas från uttagsbeskattning.²² För den svenska beskattningsrätts del innebär reglerna om kvalificerade underprisöverlåtelser inte att beskattningsrätten av övervärdet försvinner utan endast att beskattning sker vid ett senare tillfälle.²³

För bolag som ingår i en koncern innebär reglerna om kvalificerade underprisöverlåtelser att bolagen har en möjlighet att genomföra omstruktureringar som är skattemässigt neutrala, då de slipper omedelbara beskattningskonsekvenser vid koncerninterna överlåtelser.²⁴ Eftersom beskattningen av tillgångens övervärde sker först då tillgången avyttras till en förvärvare utanför koncernen påverkas inte koncernens möjlighet att strukturera sig på det lämpligaste sättet.

I avsnitt 2.2, behandlas de svenska reglerna om underprisöverlåtelser. Det utreds vilka krav som ställs på en sådan överlåtelse samt vilken skattemässig innebörd transaktionen medför. Vidare utreds vilket syfte bestämmelserna om kvalificerade underprisöverlåtelser söker att uppnå. I avsnitt 2.3, ges även en kort redogörelse för uttagsbeskattning, vilket är den skattemässiga konsekvensen då en kvalificerad underprisöverlåtelse inte föreligger.

¹⁷ Prop. 1998/99:15, sid. 153.

¹⁸ SOU: 2005:99, sid. 90.

¹⁹ SOU: 2005:99, sid. 90.

²⁰ Prop. 1998/99:15, sid. 118.

²¹ Prop. 1998/99:15, sid. 125-126.

²² Se 23:14-29 IL.

²³ Prop. 1998/99:15, sid. 118.

²⁴ Prop. 1998/99:15, sid. 137.

2.2 Kvalificerade underprisöverlåtelse

2.2.1 Uppställda villkor

Reglerna om underprisöverlåtelse i kapitel 23 IL är en kodifiering av krav som uppställdes i praxis för att underprisöverlåtelse skulle medföra undantag från uttagsbeskattning.²⁵ Avsikten var att etablera ett utförligt regelverk kring dessa transaktioner som innebar en möjlighet för företag att förutse beskattningskonsekvenserna av underprisöverlåtelse.²⁶

Enligt 23:3, 1 st. IL är en underprisöverlåtelse en ”överlåtelse av en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat”. Vidare krävs att vissa villkor är uppfyllda för att underprisöverlåtelsen ska anses vara kvalificerad vilket leder till ett undantag från uttagsbeskattning.²⁷ Villkoren som måste vara uppfyllda stadgas i 23:14-29 IL, varav endast tre av dessa villkor är aktuella för framställningen i denna uppsats. De olika villkoren har till syfte att säkerställa beskattning och förhindra att vissa skatteregler kringgås.²⁸

Det första villkoret som måste vara uppfyllt återfinns i 23:14, 1 st. IL som stadgar att både överlåtaren och förvärvaren måste vara en fysisk person eller ett företag. En definition på vilka typer av bolag som klassificeras som företag vid kvalificerade underprisöverlåtelse finns i 23:4 IL. Då ett moderbolag överlåter en tillgång till underpris till sitt dotterbolag uppfylls villkoret i 23:14, 1 st. IL eftersom både överlåtaren och förvärvaren är aktiebolag vilket klassificeras som företag i 23:4 IL.

Det andra villkoret som uppställs finns i 23:16, 1 st. IL, som fastställer att förvärvaren av tillgången direkt efter förvärvet måste vara skattepliktig för tillgången i inkomstslaget näringsverksamhet. Villkoret innebär att om förvärvaren är skattepliktig för tillgången i inkomstslaget kapital eller inte är skattepliktig för tillgången i Sverige så är underprisöverlåtelsen inte kvalificerad.²⁹ Om ett företag som är skattskyldigt i Sverige vill genomföra en underprisöverlåtelse till ett dotterbolag som är skattskyldigt i exempelvis Tyskland, innebär det att överlåtelsen inte omfattas av reglerna för kvalificerade underprisöverlåtelse. För närvarande är det inte möjligt för moderbolag att genomföra gränsöverskridande underprisöverlåtelse till ett dotterbolag eftersom villkoret om skattskyldighet i Sverige inte uppfylls i sådana situationer. Villkoret i 23:16, 1 st. IL, syftar till att säkerställa att beskattning för tillgången sker i Sverige.³⁰

För utländska bolag som har etablerat fasta driftställen i Sverige, finns däremot möjligheten att genomföra en kvalificerad underprisöverlåtelse utan hinder av villkoret i 23:16, 1 st. IL. Ett fast driftställe som är beläget i Sverige omfattas av Sveriges beskattningsrätt, då det fasta driftstället är begränsat skattskyldigt i Sverige, 6:8 IL. Att det fas-

²⁵ Prop. 1998/99:15, sid. 124.

²⁶ Prop. 1998/99:15, sid. 125.

²⁷ SOU 2005:99, sid. 90.

²⁸ SOU 2005:99, sid.102.

²⁹ LLMS., sid. 506-507.

³⁰ SOU 2005:99, sid. 99.

ta driftstället är begränsat skattskyldigt i Sverige innebär att Sverige har beskattningsrätt för inkomster som kommer från det fasta driftstället, 6:11, 1 st. 1 p. IL. En tillgång som överförs till ett fast driftställe i Sverige uppfyller således villkoret i 23:16, 1 st. IL, eftersom förvärvaren direkt efter förvärvet är skattskyldig för tillgången i inkomstlaget näringsverksamhet.

Det tredje villkoret återfinns i 23:17 IL som stadgar att endast företag med koncernbidragsrätt kan genomföra underprisöverlåtelser av enstaka tillgångar. I 35:2 IL, stadgas att moderbolag är företag som har ett ägande som överstiger 90 % av andelarna i ett dotterbolag. Koncernbidrag kan lämnas av ett moderbolag med ett tillräckligt stort ägande i ett dotterbolag, under förutsättning att dotterbolaget varit helägt under hela beskattningsåret, 35:3 IL. Villkoret i 23:17 IL förhindrar företag utan koncernbidragsrätt från att utnyttja reglerna om kvalificerade underprisöverlåtelser till förlustutjämning. I sådana fall skulle det förvärvande bolaget kunna ta emot en tillgång som de senare realiserar för att kunna kvitta vinsten mot sitt underskott.³¹ I förhållande till underprisöverlåtelser innebär villkoret att ett företag som har ett ägande som understiger 90 % av andelarna i ett dotterbolag inte kan överföra enstaka tillgångar utan att transaktionen uttagsbeskattas. Företag som har ett ägande som understiger 90 % i ett dotterbolag kan dock enligt 23:17 IL överföra en hel verksamhet eller en verksamhetsgren till dotterbolaget utan att uttagsbeskattas.

I förarbetena till kapitel 23 IL framförs det åsikter om att det finns gränsdragningsproblem mellan vad som utgör en enstaka tillgång och vad som utgör en verksamhetsgren.³² Den definition som valdes är att en verksamhetsgren utgörs av en ”sådan del av en verksamhet som lämpar sig för att avskiljas till en självständig verksamhet.”³³ Det är ändamålet med en tillgång som får bestämma huruvida tillgången utgör en verksamhetsgren.³⁴ Definitionen för vad som utgör en verksamhetsgren återfinns i 2:25 IL. I förarbetena sägs att ett fartyg som ingår i en rederiverksamhet skulle kunna utgöra en verksamhetsgren om ”det framstår som ändamålsenligt att bedriva den självständigt.”³⁵ Om fartyget inte lämpar sig för självständig verksamhet torde fartyget i stället utgöra en tillgång.

2.2.2 Skattemässig innebörd

Vid avyttring av tillgångar till ett pris som understiger marknadsvärdet uppstår ett obeskattat övervärde som normalt ska beskattas då tillgången avyttras.³⁶ Vid kvalificerade underprisöverlåtelser överläts tillgångar till ett värde som understiger marknadsvärdet utan att övervärdet beskattas hos det överlåtande bolaget.³⁷ Skillnaden mellan det erlagda priset och marknadspriset beskattas i stället hos det förvärvande bolaget när tillgång-

³¹ Prop. 1998/99:15, sid. 140.

³² Prop. 1998/99:15, sid. 138.

³³ Prop. 1998/99:15, sid. 137.

³⁴ Prop. 1998/99:15, sid. 138.

³⁵ Prop. 1998/99:15, sid. 138.

³⁶ Prop. 1998/99:15, sid. 125-126.

³⁷ Prop. 1998/99, sid. 118.

en vid ett senare tillfälle avyttras.³⁸ Följden av att en transaktion uppfyller kraven på kvalificerad underprisöverlåtelse är således inte att transaktionen är skattefri, utan endast att beskattningen skjuts upp.³⁹ Tillvägagångssättet för beskattningen följer kontinuitetsprincipen, vilket innebär att övervärdet inte beskattas där det uppstått utan att det beskattas hos förvärvaren.⁴⁰

2.2.3 Syfte

Syftet med att underlåta uttagsbeskattning vid omstruktureringssituationer är att främja möjligheten för företag att vara strukturerade på det lämpligaste sättet.⁴¹ Om undantag från uttagsbeskattning inte skulle medges skulle det kunna innebära att företag inte har möjlighet att genomföra motiverade omstruktureringar. Då tillgångar inte avyttras till ett utomstående företag kan beskattning av den överförda tillgången leda till både värderingsproblem samt likviditetsproblem.⁴² Det ekonomiska systemet bygger på att en passande struktur åstadkoms när företag får agera fritt utan att myndigheter eller domstolar prövar om en omstrukturering kan tänkas vara lämplig eller inte.⁴³ Effekten av detta synsätt är att undantag från uttagsbeskattning ska ske som utgångspunkt vid kvalificerade underprisöverlåtelser.⁴⁴

2.3 Uttagsbeskattning

Följden av att en underprisöverlåtelse inte är kvalificerad är att transaktionen ska uttagsbeskattas, 23:9 IL.⁴⁵ Reglerna om uttagsbeskattning påverkar endast uttag av tillgångar som beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet, 22:1 IL. Avyttringar av tillgångar till ett värde som understiger marknadsmässig ersättning, utan att detta är affärsmässigt motiverat ska behandlas som ett uttag från näringsverksamheten, 22:3 IL. Utan att transaktionen är *affärsmässigt motiverad* innebär att transaktionen inte får ske till underpris med anledning av att exempelvis bygga upp en affärsrelation till ett annat bolag.⁴⁶ Uttag från näringsverksamheten leder normalt till uttagsbeskattning. Det finns dock undantag från denna regel, exempelvis vid kvalificerade underprisöverlåtelser, 23:9 IL.

Då en tillgång har överlåtit till underpris och blivit klassificerad som ett uttag enligt 22:3 IL, ska övervärdet som hör till tillgången uttagsbeskattas. Med övervärde menas skillnaden mellan det erlagda priset och marknadsvärdet för tillgången.⁴⁷ Enligt 22:7 IL

³⁸ Prop. 1998/99:15, sid. 126.

³⁹ Prop. 1998/99:15, sid. 118.

⁴⁰ LLMS., sid. 503.

⁴¹ Prop. 1998/99:15, sid. 137.

⁴² LLMS., sid. 499.

⁴³ Prop. 1998/99:15, sid. 137.

⁴⁴ Prop. 1998/99:15, sid. 137.

⁴⁵ E contrario tolkning.

⁴⁶ Prop. 1998/99:15, sid. 166.

⁴⁷ Prop. 1998/99:15, sid. 117.

ska uttag av en tillgång behandlas som om avyttringen skett till en ersättning som motsvarar marknadsvärdet. Då en tillgång överläts till underpris finns ofta en intressegemenskap mellan överlåtaren och förvärvaren och därför utgörs marknadsvärdet av ett objektivt jämförelsepris.⁴⁸ Marknadsvärdet definieras i 61:2, 3 st. IL och är ”det pris som näringsidkaren skulle ha fått om tillgången [...] bjudits ut på marknaden på villkor som med hänsyn till den skattskyldiges affärsmässiga situation framstår som naturliga.”

Uttagsbeskattning följer realisationsprincipen som innebär att beskattning av ett övervärde sker när tillgången till vilket övervärdet hör avyttras.⁴⁹ Realisationsprincipen kan medföra att företag avstår från att genomföra omstruktureringar eftersom beskattning av övervärden uppkommer.⁵⁰ För att slippa omedelbar beskattning av övervärden finns reglerna om kvalificerade underprisöverlåtelser som istället följer kontinuitetsprincipen.⁵¹ Då kontinuitetsprincipen tillämpas har företag en möjlighet att undvika omedelbar beskattning då de vill överlåta tillgångar till underpris till ett annat företag inom koncernen.⁵²

I vissa situationer ska uttagsbeskattning ske även om det föreligger en kvalificerad underprisöverlåtelse. Om en transaktion kan ge upphov till en otillbörlig skatteförmån ska uttagsbeskattning generellt ske.⁵³ Begreppet otillbörlig skatteförmån innebär att en skattskyldig får en ”positiv skatteeffekt till följd av att uttagsbeskattning underlåts vid en underprisöverlåtelse, om skatteeffekten strider mot grunderna för andra regler.”⁵⁴ Några situationer där företag med koncernbidragsrätt genomför kvalificerade underprisöverlåtelser skulle kunna ge upphov till otillbörliga skatteförmåner har dock inte identifierats.⁵⁵ Förhållandet mellan uttagsbeskattning och lagen mot skatteflykt (1995:575) har också diskuterats i samband med underprisöverlåtelser.⁵⁶ Om en transaktion faller innanför tillämpningsområdet för undantag från uttagsbeskattning ska normalt inte lagen mot skatteflykt vara tillämplig. Det utesluts dock inte fullständigt att vissa underprisöverlåtelser skulle kunna innebära att lagen ändå kan vara tillämplig.⁵⁷ Vilka situationer som kan innebära att lagen mot skatteflykt blir tillämplig får visas i rättspraxis.

⁴⁸ Prop. 1998/99:15, sid. 166.

⁴⁹ Prop. 1998/99:15, sid. 117.

⁵⁰ Prop. 1998/99:15, sid. 117.

⁵¹ LLMS., sid. 503.

⁵² LLMS., sid. 503.

⁵³ Prop. 1998/99:15, sid. 139.

⁵⁴ Prop. 1998/99:15, sid. 139.

⁵⁵ Prop. 1998/99:15 sid. 140-147. Företag med koncernbidragsrätt faller inte in under någon av de fyra olika regelsystemen där otillbörlig skatteförmån kan uppkomma.

⁵⁶ Prop. 1998/99:15, sid. 146.

⁵⁷ Prop. 1998/99:15, sid. 147.

2.4 Sammanfattande kommentarer

Vid en koncernintern överföring av enstaka tillgångar innebär reglerna om kvalificerade underprisöverlåtelser att överföringen inte medför omedelbara beskattningsekvenser. Det övergripande syftet med reglerna är att bolag ska ha möjlighet att vara strukturerade på det lämpligaste sättet. Bolagen ska inte avstå från att genomföra omstruktureringar på grund av att värderingsproblem eller likviditetsproblem uppstår.

Då samtliga villkor är uppfyllda innebär det att underprisöverlåtelserna anses vara kvalificerade, vilket leder till undantag från uttagsbeskattning. De villkor som måste vara uppfyllda vid överföring av enstaka tillgångar från ett moderbolag till ett dotterbolag, är att koncernbidragsförhållande föreligger samt att förvärvaren av tillgången beskattas i Sverige.

Konsekvensen av att inte samtliga uppställda villkor uppfylls är att transaktionen uttagsbeskattas. För moderbolag som har dotterbolag som är etablerade i andra medlemsstater och därmed inte är skattskyldiga i Sverige, innebär villkoret i 23:16, 1 st. IL, att bolagen inte kan genomföra en underprisöverlåtelse utan att transaktionen uttagsbeskattas. Då utländska dotterbolag särbehandlas i förhållande till inhemska dotterbolag kan det utgöra en inskränkning av etableringsfriheten som stadgas i artikel 49 EUF-fördraget, vilket utreds i nästa kapitel.

3 EU-rätt vid överlåtelser av tillgångar

3.1 Inledning

I avsnitt 3.2-3.4, ska det utredas om det svenska villkoret i 23:16, 1 st. IL, som stadgar att förvärvaren av en kvalificerad underprisöverlåtelse måste vara skattskyldig för tillgången i Sverige, utgör en otillåten inskränkning av etableringsfriheten. Avsnittet är indelat i tre underavdelningar som består av restriktioner, rättfärdigande samt proportionalitet. I varje underavdelning utreds gällande rätt på området som sedan sätts i samband med det svenska villkoret i 23:16, 1 st. IL, för att pröva om villkoret är förenligt med EU-rätten.

Urvalet av praxis från EU-domstolen har gjorts med hänsyn till de karaktäristiska drag som underprisöverlåtelser består av. Reglerna om underprisöverlåtelser är en del av regelverket för inkomstbeskattning av företag. För att ha möjlighet att genomföra kvalificerade underprisöverlåtelser av enstaka tillgångar uppställer kapitel 23 IL vissa krav som måste vara uppfyllda. Kraven som uppställs är att överlåtaren och förvärvaren måste vara juridiska personer och att det råder ett koncernbidragsförhållande mellan parterna.⁵⁸ Vidare uppställer Sverige som ursprungsstat att vid gränsöverskridande underprisöverlåtelser så måste förvärvaren av tillgången direkt efter förvärvet vara skattepliktig i Sverige, 23:16, 1 st. IL.

Med ovan nämnda kriterier som utgångspunkt resulterade rättsfallsökningen i att fallet X Holding BV valdes ut för diskussionsunderlag. I rättsfallet behandlar EU-domstolen en hindrande bestämmelse som innebär att bolag som är belägna i olika medlemsstater inte kan ta del av vissa skatteförmåner, som exempelvis att överföra tillgångar till varandra utan att drabbas av omedelbara beskattningskonsekvenser. Rättsfallet X Holding BV avgjordes nyligen⁵⁹ av EU-domstolen och tillsammans med tidigare uttalanden får fallet belysa vad som utgör gällande rätt när det gäller gränsöverskridande underprisöverlåtelser.

3.2 Restriktioner

3.2.1 Inledning

Artikel 49 i EUF-fördraget stadgar bland annat en rätt för bolag att fritt etablera sig i en annan medlemsstat. I artikel 49 EUF-fördraget stadgas även ett förbud för medlemsstater att inskränka denna etableringsfrihet. För att balansera medlemsstaternas suveränitet på den direkta beskattningens område mot upprätthållandet av den inre marknaden har EU-domstolen valt att förbjuda nationella bestämmelser som är diskriminerande på grund av nationalitet.⁶⁰ Till en början innebar principen om icke-diskriminering att medborgare som utnyttjade sin etableringsfrihet skulle få nationell behandling i etableringsstaten.⁶¹ I sin praxis har EU-domstolen utvecklat principen om icke-diskriminering till att även gälla bestämmelser som utan att vara diskriminerande på grund av nationali-

⁵⁸ Se ovan avsnitt 2.2.

⁵⁹ Målet offentliggjordes den 25 februari 2010.

⁶⁰ Förslag till avgörande i mål C-446/03, *Marks & Spencer*, punkt 25.

⁶¹ Förslag till avgörande i mål C-446/03, *Marks & Spencer*, punkt 25.

tet gör det mindre attraktivt för exempelvis bolag att utöva sin etableringsfrihet.⁶² För att fastställa om en hindrande bestämmelse är förbjuden beaktar EU-domstolen de inblandade parternas faktiska situation.⁶³

Förbudet mot inskränkningar innefattar både inskränkningar som uppställs av etableringsstaten och ursprungsstaten.⁶⁴ Inskränkningar från etableringsstatens sida kan bestå av interna bestämmelser som påverkar utländska, men inte inhemska etableringar negativt.⁶⁵ Inskränkningar från ursprungsstatens sida kan i stället bestå av bestämmelser som gör det mindre attraktivt för bolag att etablera sig utanför ursprungsstaten. Bestämmelser som hindrar bolag från att utöva sin etableringsfrihet skulle kunna utgöra en förbjuden inskränkning.⁶⁶ Den svenska bestämmelsen som återfinns i 23:16, 1 st. IL, innebär att företag som etablerar dotterbolag i en annan medlemsstat inte kan ta del av den möjlighet till uppskov med beskattningen som kvalificerade underprisöverlåtelser medför. Bestämmelsen i 23:16, 1 st. IL, skulle därför kunna utgöra ett sådant hinder från ursprungsstaten som förbjuds i artikel 49 i EUF-fördraget.

3.2.2 X Holding BV

Den nationella tvisten i X Holding BV, uppkom i Nederländerna, som har bestämmelser vilka innebär att moderbolag med ett ägande som överstiger 95 % av andelarna i ett dotterbolag har möjlighet att gemensamt ansöka om att bli beskattade som en enhet.⁶⁷ För att bli beskattade som en enhet föreskriver de nederländska reglerna att båda skattesubjekten ska ha skattemässig hemvist i Nederländerna.⁶⁸

X Holding BV, ett bolag med skattemässig hemvist i Nederländerna, ägde 100 % av andelarna i F, ett dotterbolag med skattemässig hemvist i Belgien.⁶⁹ Bolagen ansökte hos skattemyndigheten i Nederländerna om att få bli taxerade som en skattemässig enhet. Den nederländska skattemyndigheten avtog ansökan eftersom dotterbolaget F inte hade skattemässig hemvist i landet.⁷⁰

X Holding BV överklagade den nederländska skattemyndighetens beslut och målet gick ända upp till högsta förvaltningsdomstolen i Nederländerna.⁷¹ Den högsta förvaltningsdomstolen valde att be EU-domstolen om ett förhandsavgörande och frågade om artiklarna 49 och 54 EUF-fördraget hindrar medlemsstater från att neka moderbolag med

⁶² Förslag till avgörande i mål C-446/03, *Marks & Spencer*, punkt 26.

⁶³ Förslag till avgörande i mål C-446/03, *Marks & Spencer*, punkt 30.

⁶⁴ Mål C-251/98, *Baars*, punkt 28.

⁶⁵ Mål C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, punkt 34.

⁶⁶ Mål C-251/98, *Baars*, punkt 29-30.

⁶⁷ Mål C-337/08, *X Holding BV*, punkt 5.

⁶⁸ Mål C-337/08, *X Holding BV*, punkt 5.

⁶⁹ Mål C-337/08, *X Holding BV*, punkt 6.

⁷⁰ Mål C-337/08, *X Holding BV*, punkt 7.

⁷¹ Mål C-337/08, *X Holding BV*, punkt 8-9.

hemvist i Nederländerna och dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat från att bli beskattade som en enda enhet.⁷²

EU-domstolen inledde med att fastställa innebörden av etableringsfriheten. EU-domstolen uttalade att även om medlemsstaterna är suveräna på den direkta beskattningens område, måste de beakta gemenskapsrätten när de utövar sin suveränitet.⁷³ Etableringsfriheten medför att bolag som bildats enligt en medlemsstats lagstiftning och ”har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet” där ska på samma villkor som medlemsstatens egna medborgare ha rätt till primär och sekundär etablering i landet.⁷⁴

Det nederländska beskattningssystemet som föreskriver att moderbolag och dotterbolag kan ses som en skattemässig enhet erbjuder en förmån för de berörda företagen.⁷⁵ Enligt den högsta förvaltningsdomstolen i Nederländerna samt X Holding BV, innebär bestämmelserna om skattemässig enhet att ”över- och underskott i de bolag som ingår i en skattemässig enhet kan kvittas mot varandra”.⁷⁶ Vidare kan även överföringar av tillgångar mellan bolag som ingår i den skattemässiga enheten genomföras utan att transaktionen utlöser beskattning.⁷⁷

Den nederländska lagstiftningen tillåter inte att moderbolag med hemvist i landet och dotterbolag som saknar hemvist i landet ingår i en skattemässig enhet.⁷⁸ EU-domstolen anser att en sådan bestämmelse kan leda till att moderbolag avstår från att etablera dotterbolag i andra medlemsstater eftersom bolagen inte kan ta del av den förmån som det innebär att bli beskattad som en enhet.⁷⁹ EU-domstolen fastställer således att en restriktion för etableringsfriheten föreligger. För att den hindrande bestämmelsen ska vara förenlig med bestämmelserna i EUF-fördraget krävs att bestämmelsen inte är diskriminerande samt att den kan rättfärdigas med hänsyn till allmänintresset.⁸⁰

I X Holding BV, fastställer EU-domstolen att om gränsöverskridande situationer som behandlas olika ska vara förenliga med bestämmelserna i EUF-fördraget så krävs det att bestämmelserna ”tar sikte på situationer som inte är objektivt jämförbara”.⁸¹ EU-domstolens resonemang följer domstolens tidigare praxis där en nationell bestämmelse prövas om den utgör en diskriminering.⁸² Huruvida en gränsöverskridande situation är

⁷² Mål C-337/08, *X Holding BV*, punkt 9-10.

⁷³ Mål C-337/08, *X Holding BV*, punkt 16.

⁷⁴ Mål C-337/08, *X Holding BV*, punkt 17.

⁷⁵ Mål C-337/08, *X Holding BV*, punkt 18.

⁷⁶ Förslag till avgörande i mål C-337/08, *X Holding BV*, punkt 8 och 23.

⁷⁷ Förslag till avgörande i mål C-337/08, *X Holding BV*, punkt 8 och 23.

⁷⁸ Mål C-337/08, *X Holding BV*, punkt 15.

⁷⁹ Mål C-337/08, *X Holding BV*, punkt 19.

⁸⁰ Mål C-337/08, *X Holding BV*, punkt 20.

⁸¹ Mål C-337/08, *X Holding BV*, punkt 20

⁸² Mål C-279/93, *Schumacker*, punkt 30.

jämförbar med en nationell situation bör prövas genom att beakta det syfte som de nationella reglerna försöker uppnå.⁸³ För att se om en nationell bestämmelse kan motivera att inhemska och utländska skattesubjekt behandlas olika ska det i varje enskild situation prövas om bestämmelsen ”stöds av relevanta och sakliga omständigheter som kan rättfärdiga en särbehandling.”⁸⁴

I fallet konstaterar EU-domstolen att ett skattesubjekts hemvist kan motivera att nationella bestämmelser behandlar utländska skattesubjekt annorlunda än skattesubjekt med hemvist i landet.⁸⁵ Det är inte alltid tillåtet för en ursprungsstat att ha bestämmelser som särbehandlar bolag på grund av vart deras säte är beläget eftersom det skulle kunna leda till att etableringsfriheten blir utan verkan.⁸⁶

Det faktum att ett moderbolag kan bilda en skattemässig enhet med ett dotterbolag med hemvist i Nederländerna, till skillnad från ett dotterbolag utan hemvist i Nederländerna är två objektivt jämförbara situationer.⁸⁷ Situationerna är objektivt jämförbara förutsatt att bolagen i båda fallen vill erhålla de skatteförmåner som det nederländska beskattningssystemet erbjuder.⁸⁸ EU-domstolen kommer således till fram till att det i målet är fråga om två objektivt jämförbara situationer som behandlas olika, vilket innebär att den nederländska bestämmelsen skulle kunna utgöra en otillåten diskriminering.

Generaladvokaten i målet utesluter inte att det skulle finnas en möjlighet för företag att överföra tillgångar mellan varandra utan att transaktionen leder till beskattning även om företagen inte ingår i en skattemässig enhet.⁸⁹ Generaladvokaten väljer därför att utreda denna möjlighet i ett separat resonemang men har inte tillräckligt underlag för att göra en djupare bedömning kring vilken typ av restriktion som skulle kunna föreligga.⁹⁰ Generaladvokaten uttalar endast att överföringar av tillgångar som leder till beskattningsekvivalens vid gränsöverskridande transaktioner men inte vid inhemska transaktioner skulle kunna utgöra en inskränkning av etableringsfriheten.⁹¹

3.2.3 Analys av restriktioner

Villkoret i 23:16, 1 st. IL, tillåter att moderbolag med hemvist i Sverige genomför en kvalificerad underprisöverlåtelse till ett dotterbolag, förutsatt att dotterbolaget har skattemässig hemvist i Sverige. Bestämmelsen tar inte sikte på bolagens nationalitet, eftersom ett utländskt bolag skulle kunna vara förvärvare så länge det utländska bolaget är skattskyldigt i Sverige. Villkoret i 23:16, 1 st. IL, utgör en bestämmelse som behandlar bolag olika beroende på vart de har sitt skattemässiga hemvist. Då villkoret i 23:16, 1 st.

⁸³ Mål C-337/08, *X Holding BV*, punkt 22.

⁸⁴ Förslag till avgörande i mål *X Holding BV*, punkt 29.

⁸⁵ Mål C-337/08, *X Holding BV*, punkt 23.

⁸⁶ Mål C-337/08, *X Holding BV*, punkt 23.

⁸⁷ Mål C-337/08, *X Holding BV*, punkt 24.

⁸⁸ Mål C-337/08, *X Holding BV*, punkt 24.

⁸⁹ Förslag till avgörande i mål C-337/08, *X Holding BV*, punkt 74.

⁹⁰ Förslag till avgörande i mål C-337/08, *X Holding BV*, punkt 73-81.

⁹¹ Förslag till avgörande i mål C-337/08, *X Holding BV*, punkt 76.

IL tar sikte på förvärvarens skattemässiga hemvist, utgör villkoret den typ av hinder som enligt EU-domstolens uttalande i X Holding BV kan motivera en särbehandling.

Om förvärvaren av en kvalificerad underprisöverlåtelse är skattepliktig i Sverige, leder det till att överföringen inte ska uttagsbeskattas. Att undvika uttagsbeskattning vid omstruktureringar är en förmån för de inblandade företagen. Då EU-domstolens uttalanden kan tillämpas på det svenska villkoret i 23:16, 1 st. IL, bedöms villkoret i enlighet med EU-domstolens och inte generaladvokatens yttrande. Genom att tillämpa EU-domstolens argumentation på den svenska bestämmelsen torde det innebära att situationen där ett moderbolag kan genomföra en kvalificerad underprisöverlåtelse till ett dotterbolag med hemvist i Sverige, kan likställas med situationen att genomföra en kvalificerad underprisöverlåtelse till ett dotterbolag som inte har hemvist i Sverige. I båda fallen vill företagen erhålla en skatteförmån som det svenska skattesystemet erbjuder; att undvika att bli uttagsbeskattad för överlåtelsen. Slutsatsen som kan dras är att även situationen vid kvalificerade underprisöverlåtelser utgör en objektivt jämförbar situation som behandlas olika. Även denna särbehandling skulle kunna utgöra en otillåten inskränkning av etableringsfriheten.

3.3 Rättfärdigande

3.3.1 Inledning

Då det har fastställts att en intern skatteregel utgör en inskränkning av etableringsfriheten, måste det prövas om bestämmelsen kan rättfärdigas. Inskränkningar av etableringsfriheten som inte utgör diskriminering på grund av nationalitet kan vara tillåtna om de kan rättfärdigas med artikel 52 EUF-fördraget eller med hänvisning till *rule of reason* doktrinen.⁹²

En hindrande bestämmelse kan med hänvisning till artikel 52 EUF-fördraget rättfärdigas om bestämmelsen ”grundas på hänsyn till allmän ordning, säkerhet eller hälsa.” Det är dock inte sannolikt att inkomstskatteregler skulle kunna motivera en inskränkning som grundas på de nämnda grunderna i artikel 52 EUF-fördraget.⁹³

Bestämmelser som inte kan rättfärdigas med artikel 52 EUF-fördraget kan rättfärdigas med *rule of reason* doktrinen.⁹⁴ EU-domstolen har utvecklat denna rättfärdigande grund i sin praxis och den innebär att bestämmelser som verkar hindrande för etableringsfriheten kan rättfärdigas om det är motiverat med hänsyn till allmänintresset.⁹⁵

3.3.2 X Holding BV

I fallet X Holding BV, valde EU-domstolen att undersöka om den nederländska bestämmelsen som särbehandlade situationer som involverade utländska dotterbolag kunde rättfärdigas ”av tvingande skäl av allmänintresse.”⁹⁶ I EU-domstolens tidigare prax-

⁹² Dahlberg., *Internationell beskattning*, sid. 235.

⁹³ SOU 2005:99, sid. 396.

⁹⁴ Mål C-55/94, *Gebhard*, punkt 37.

⁹⁵ Mål C-55/94, *Gebhard*, punkt 37.

⁹⁶ Mål C-337/08, *X Holding BV*, punkt 25.

is⁹⁷ har det fastställts att säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna utgör tvingande skäl av allmänintresset, vilket skulle kunna rättfärdiga en inskränkning som den nämnda i målet.⁹⁸

EU-domstolen använder grunden om bolagens rätt att konsolidera över- och underskott inom koncernen som underlag för argumentationen.⁹⁹ Trots att EU-domstolens argumentation förs kring möjligheten för bolagen att kvitta över- och underskott är argumentationen tillämplig även för möjligheten att överföra tillgångar inom koncernen.¹⁰⁰ Då bolagen utgör en enda skattemässig enhet har bolagen även möjlighet att överföra tillgångar inom koncernen utan att någon omedelbar beskattning sker.¹⁰¹

I sitt resonemang kring bolagens möjlighet att utgöra en skattemässig enhet hänvisar EU-domstolen till sin tidigare praxis.¹⁰² För att upprätthålla fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna kan det, vid gränsöverskridande situationer, vara nödvändigt att endast tillämpa en av de inblandade medlemsstaternas skatteregler på både vinster och förluster.¹⁰³ Om bolagen själva fick möjlighet att välja i vilken medlemsstat deras förluster skulle beaktas skulle det kunna medföra att fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna äventyrades.¹⁰⁴ Om förlustutjämning sker hos gränsöverskridande koncerner har dessa bolag möjlighet att korrigera det skattepliktiga resultatet hos bolag som ingår i koncernen.¹⁰⁵ Om ett bolag har ett positivt resultat och ett annat bolag har ett negativt resultat kan bolagen sinsemellan justera dessa resultat genom koncernbidrag, vilket skulle leda till att fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna skulle påverkas.¹⁰⁶ EU-domstolen anser att fördelningen av beskattningsrätten skulle äventyras på samma sätt om bolag som bedriver gränsöverskridande verksamhet tilläts att bilda en skattemässig enhet som det är talan om i målet.¹⁰⁷

Kommissionen uttalade sig i målet och framhöll att situationen om en skattemässig enhet skiljer sig från systemet för överföring av underskott som EU-domstolen behandlat i tidigare praxis.¹⁰⁸ Kommissionen menar att bolag som utgör en skattemässig enhet inte har möjlighet att välja i vilken medlemsstat bolagen ska beskattas, utan koncernen är i

⁹⁷ Mål C-446/03, *Marks & Spencer*, punkt 45.

⁹⁸ Mål C-337/08, *X Holding BV*, punkt 28.

⁹⁹ Mål C-337/08, *X Holding BV*, punkt 28-29.

¹⁰⁰ Mål C-337/08, *X Holding BV*, punkt 30.

¹⁰¹ Förslag till avgörande i mål C-337/08, *X Holding BV*, punkt 8 och 23.

¹⁰² Mål C-446/03, *Marks & Spencer*, mål C-414/06, *Lidl Belgium* och mål C-231/05, *Oy AA*.

¹⁰³ Mål C-446/03, *Marks & Spencer*, punkt 45.

¹⁰⁴ Mål C-446/03, *Marks & Spencer*, punkt 46.

¹⁰⁵ Mål C-231/05, *Oy AA*, punkt 55-56.

¹⁰⁶ Mål C-337/08, *X Holding BV*, punkt 29.

¹⁰⁷ Mål C-337/08, *X Holding BV*, punkt 29 och 30.

¹⁰⁸ Förslag till avgörande i mål C-337/08, *X Holding BV*, punkt 43.

Tidigare praxis syftar till Mål C-446/03, *Marks & Spencer*.

detta fall skattskyldig i den medlemsstat där moderbolaget har sitt säte.¹⁰⁹ EU-domstolen påpekar att moderbolaget har en möjlighet att avgöra om de önskar bilda en skattemässig enhet med sitt dotterbolag samt en möjlighet att fritt upplösa den skattemässiga enheten. Då moderbolagen har denna möjlighet att från år till år välja om de vill utgöra en skattemässig enhet med sitt dotterbolag leder det till samma resultat; bolagen kan fritt välja i vilken medlemsstat de vill göra dotterbolagets underskott gällande.¹¹⁰

EU-domstolen kommer således fram till att om ett moderbolag tilläts att bilda en skattemässig enhet med ett dotterbolag som har skattemässig hemvist utanför landet skulle det kunna leda till att moderbolaget har en möjlighet att avgöra i vilken medlemsstat dotterbolagets underskott ska beaktas.¹¹¹ EU-domstolen konstaterar härmed att den nederländska bestämmelsen kan rättfärdigas med hänvisning till att ”upprätthålla fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.”¹¹² Med detta uttalande avslutar EU-domstolen prövningen som grundats på bolagens rätt att konsolidera över- och underskott inom koncernen och det utreds inte vidare om tillgångar skulle kunna överföras mellan bolagen utan att det leder till någon beskattningsekvens.

Generaladvokaten i målet utvecklar dock resonemanget ytterligare och överväger om det är möjligt att överföringar av tillgångar mellan bolagen kan ske utan att bolagen utgör en skattemässig enhet.¹¹³ Om överföringar av tillgångar till ett dotterbolag som är beläget i en annan medlemsstat särbehandlas negativt i förhållande till en intern transaktion, kan det utgöra en otillåten inskränkning av etableringsfriheten.¹¹⁴ Det undersöks därför om en sådan bestämmelse utgör en inskränkning som kan rättfärdigas ”av behovet att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.”¹¹⁵

Överföring av tillgångar mellan bolag som har skattemässig hemvist i samma medlemsstat påverkar inte medlemsstatens beskattningsrätt.¹¹⁶ Tillgångarna är fortfarande kvar i ursprungsstaten och när tillgångarna avyttras har medlemsstaten fortfarande möjlighet att beskatta ett eventuellt övervärde.¹¹⁷ Vid gränsöverskridande överföringar av tillgångar kan däremot fördelningen av beskattningsrätten påverkas.¹¹⁸ Ett eventuellt obeskattat övervärde i en tillgång skulle i sådant fall överföras till en annan medlemsstat och ursprungsstatens möjlighet att beskatta detta övervärde skulle upphöra.¹¹⁹ General-

¹⁰⁹ Förslag till avgörande i mål C-337/08, *X Holding BV*, punkt 43.

¹¹⁰ Mål C-337/08, *X Holding BV*, punkt 31-32.

¹¹¹ Mål C-337/08, *X Holding BV*, punkt 29 och 30.

¹¹² Mål C-337/08, *X Holding BV*, punkt 33.

¹¹³ Förslag till avgörande i mål C-337/08, *X Holding BV*, punkt 74.

¹¹⁴ Förslag till avgörande i mål C-337/08, *X Holding BV*, punkt 76.

¹¹⁵ Förslag till avgörande i mål C-337/08, *X Holding BV*, punkt 77.

¹¹⁶ Förslag till avgörande i mål C-337/08, *X Holding BV*, punkt 78.

¹¹⁷ Förslag till avgörande i mål C-337/08, *X Holding BV*, punkt 78.

¹¹⁸ Förslag till avgörande i mål C-337/08, *X Holding BV*, punkt 79.

¹¹⁹ Förslag till avgörande i mål C-337/08, *X Holding BV*, punkt 79.

advokaten hänvisar till EU-domstolens tidigare praxis där det har fastställts att medlemsstater har rätt att beskatta ett latent övervärde som har uppkommit i den staten.¹²⁰ Generaladvokaten i *X Holding BV*, har i ett tidigare mål uttryckt att territorialitetsprincipen kan tillämpas ”som vägledande princip vid medlemsstaternas fördelning av beskattningsbehörigheten.”¹²¹

I *X Holding BV*, utesluter inte generaladvokaten möjligheten att överlåtelser av tillgångar skulle kunna genomföras utan att bolagen utgör en skattemässig enhet.¹²² Medlemsstaternas tillämpning av särskiljande bestämmelser på gränsöverskridande transaktioner skulle i sådana fall kunna rättfärdigas av territorialitetsprincipen, som innebär att den medlemsstat där övervärdet för en tillgång uppkom har rätt att beskatta övervärdet.¹²³

3.3.3 Analys av rättfärdigande

För att genomföra kvalificerade underprisöverlåtelser mellan bolag inom en koncern behöver bolagen inte nödvändigtvis utgöra en skattemässig enhet. Föreligger det ett koncernbidragsförhållande mellan bolagen, kan moderbolag överföra enstaka tillgångar till sitt dotterbolag utan att transaktionen medför omedelbara beskattningskonsekvenser. Om gränsöverskridande bolag tilläts att utgöra en skattemässig enhet skulle det leda till att fördelningen av medlemsstaternas beskattningsrätt påverkas. Fördelningen av beskattningsrätten skulle i dessa fall enligt EU-domstolen påverkas av att bolagen har en möjlighet att välja i vilken medlemsstat dotterbolagets underskott ska göras gällande. Fördelningen av beskattningsrätten bör även påverkas av gränsöverskridande underprisöverlåtelser. Om bolagen inte utgör en skattemässig enhet, beskattas tillgångens övervärde i den medlemsstat där överlåtare har sitt hemvist. Om bolagen däremot utgör en skattemässig enhet beskattas tillgångens övervärde i den medlemsstat där förvärvaren har sitt hemvist, då tillgången senare avyttras.

Bolag som ingår i en koncern har i Sverige förvisso ingen möjlighet att bli beskattade som en enhet, utan enligt svensk rätt utgör varje bolag i koncernen en egen skattemässig enhet.¹²⁴ Trots att möjligheten för bolag att utgöra en skattemässig enhet inte finns i Sverige, utgör resonemanget kring fördelningen av beskattningsrätten underlag för att avgöra om villkoret i 23:16, 1 st. IL strider mot EU-rätten. Då gränsöverskridande underprisöverlåtelser till ett utländskt dotterbolag skulle leda till att fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna påverkades kan villkoret rättfärdigas. EU-domstolen har i tidigare praxis fastställt att bestämmelser som reglerar en medlemsstats beskattningsrätt av ett övervärde som har upparbetats på medlemsstatens territorium kan rättfärdigas med hänvisning till territorialitetsprincipen.¹²⁵ Trots att EU-domstolen valde att inte följa generaladvokatens argumentation kring territorialitetsprincipen i *X Holding BV*, är argumentationen av intresse för att utreda Sveriges beslut att uttagsbeskatta

¹²⁰ Mål C-470/04, N, punkt 46.

¹²¹ Förslag till avgörande i mål C-470/04, N, punkt 92.

¹²² Förslag till avgörande i mål *X Holding BV*, punkt 74-75.

¹²³ Förslag till avgörande i mål C-337/08, *X Holding BV*, punkt 79-80.

¹²⁴ LLMS., sid. 399.

¹²⁵ Mål C-470/04, N, punkt 46 och 47.

gränsöverskridande underprisöverlåtelser. Generaladvokatens resonemang medför att bestämmelser som hindrar gränsöverskridande överlåtelser av tillgångar skulle kunna rättfärdigas med hänvisning till territorialitetsprincipen.

Det är värt att nämna att EU-domstolens resonemang kring territorialitetsprincipen har kritiserats. Dahlberg kritiserar domstolens tolkningsstöd, vilket bestod av OECD:s modellavtal.¹²⁶ Dahlberg påpekar att medlemsstaterna inte behöver följa OECD:s modellavtal samt att en stats beskattningsrätt bestäms av ”dess interna rätt, inte dess skatteavtal och särskilt inte OECD:s modellavtal.”¹²⁷ Han anser vidare att EU-domstolens resonemang kring territorialitetsprincipen är ett sätt för medlemsstaterna att skydda sina skattebaser, vilket inte är en accepterad rättfärdigandegrund enligt EU-domstolens tidigare praxis.¹²⁸

Den kritik som Dahlberg uttrycker kring EU-domstolens val att tolka territorialitetsprincipen utifrån OECD:s modellavtal är intressant. Jag håller med om att OECD:s modellavtal är just ett modellavtal som inte är bindande för medlemsstaterna, men samtidigt bör man enligt mig försöka se till syftet med EU-domstolens uttalande. Den huvudsakliga anledningen till att länder ingår skatteavtal med varandra är för att dela upp beskattningsrätten hos skattesubjekt som blivit utsatta för dubbelbeskattning.¹²⁹ Då EU-domstolen gör ett generellt uttalande kring medlemsstaternas fördelning av beskattningsrätten vore det inte lämpligt att de använde sig av ett enstaka skatteavtal som tolkningsstöd. OECD:s modellavtal ligger till grund för många skatteavtal och utgör därför enligt mig en lämplig källa för att fastställa medlemsstaternas beskattningsrätt.

Dahlbergs åsikt att EU-domstolens resonemang kring territorialitetsprincipen är ett uttryck för medlemsstaterna att skydda sin egen skattebas är enligt mig inte rättvisande. EU-domstolen uttrycker att med anledning av avsaknaden av harmoniserade bestämmelser på den direkta beskattningens område så har medlemsstaterna behörighet att fördela beskattningsrätten mellan sig.¹³⁰ För att fördela beskattningsrätten kan de bland annat ingå skatteavtal med varandra.¹³¹ EU-domstolen uttalar att när medlemsstaterna ingår skatteavtal med varandra så är det ”inte orimligt att medlemsstaterna i detta avseende låter sig inspireras av internationell praxis, särskilt av de modellavtal som har utarbetats av Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD)”.¹³² Jag uppfattar EU-domstolens uttalande som ett sätt att fördela beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och inte som ett sätt för medlemsstaterna att skydda sina egna skattebaser.

Då EU-domstolens och generaladvokatens resonemang tillämpas på den svenska regeln i 23:16, 1 st. IL, innebär det att även denna bestämmelse skulle kunna rättfärdigas med hänsyn till att upprätthålla fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.

¹²⁶ Dahlberg., *Internationell beskattning*, sid. 249.

¹²⁷ Dahlberg., *Internationell beskattning*, sid. 249.

¹²⁸ Dahlberg., *Internationell beskattning*, sid. 249.

¹²⁹ Dahlberg., *Internationell beskattning*, sid. 158.

¹³⁰ Mål C-470/04, N, punkt 44.

¹³¹ Mål C-470/04, N, punkt 44.

¹³² Mål C-470/04, N, punkt 45.

Då kvalificerade underprisöverlåtelser innebär att en tillgång överläts utan ersättning eller mot en ersättning som understiger marknadsvärdet innebär det att tillgången har ett obeskattat övervärde.¹³³ Om Sverige inte hade villkoret om skattskyldighet i Sverige skulle det vid gränsöverskridande överlåtelser innebära att övervärdet skulle kunna föras ut ur Sverige utan att bli beskattat. Då tillgångens övervärde har uppkommit i Sverige bör villkoret i 23:16, 1 st. IL, ses som ett sätt att upprätthålla fördelningen av beskattningsrätten. Att transaktionen leder till uttagsbeskattning kan ses som ett uttryck av territorialitetsprincipen vilket skulle kunna rättfärdiga särbehandlingen vid gränsöverskridande transaktioner.

3.4 Proportionalitet

3.4.1 Inledning

Interna bestämmelser som verkar hindrande för etableringsfriheten och som inte utgör diskriminering på grund av nationalitet, kan rättfärdigas om bestämmelsen är motiverad med hänvisning till allmänintresset.¹³⁴ Utöver att skydda allmänintresset måste bestämmelsen vara ”ägnad att säkerställa att det sålunda eftersträvade syftet uppnås och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte”.¹³⁵ Den inskränkande bestämmelsen måste således även vara proportionerlig med hänsyn till syftet som medlemsstaten försöker uppnå med regeln.

3.4.2 X Holding BV

För att den nederländska bestämmelsen som särbehandlar gränsöverskridande situationer ska kunna rättfärdigas måste den vara ägnad att upprätthålla fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål.¹³⁶ I målet prövade EU-domstolen endast om den nederländska bestämmelsen om skattemässig enhet var proportionerlig till det syfte som bestämmelsen sökte att uppnå.

X Holding BV och Kommissionen ansåg att bestämmelsen gick utöver vad som är nödvändigt då de ansåg att dotterbolag som saknar hemvist i landet kan likställas med ett fast driftställe som inte har hemvist i landet.¹³⁷ Nederländsk lag tillåter att underskott i fasta driftställen som är belägna i en annan medlemsstat tillfälligt kan kvittas mot moderbolagets överskott. Att tillämpa liknande bestämmelser på dotterbolag med hemvist utanför Nederländerna skulle innebära att mindre ingripande medel skulle kunna användas för att upprätthålla fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.¹³⁸ Både X Holding BV och Kommissionen ansåg härmed att förbudet för moderbolag med hemvist i Nederländerna att bilda en skattemässig enhet med ett dotterbolag som saknar

¹³³ Prop. 1998/99:15, sid. 126.

¹³⁴ Mål C-55/94, *Gebhard*, punkt 37.

¹³⁵ Mål C-446/03, *Marks & Spencer*, punkt 35.

¹³⁶ Mål C-337/08, *X Holding BV*, punkt 33.

¹³⁷ Mål C-337/08, *X Holding BV*, punkt 35.

¹³⁸ Mål C-337/08, *X Holding BV*, punkt 35.

hemvist i Nederländerna går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå syftet med bestämmelsen.

EU-domstolen godtog dock inte argumenten som framfördes av X Holding BV och Kommissionen.¹³⁹ EU-domstolen anser inte att dotterbolag och fasta driftställen som är belägna i en annan medlemsstat, med avseende av fördelningen av beskattningsrätten, är i jämförbara situationer.¹⁴⁰ Ett dotterbolag, till skillnad från ett fast driftställe, utgör en egen juridisk person och är obegränsat skattskyldig i den stat där bolaget är etablerat.¹⁴¹ Den medlemsstat där moderbolaget finns etablerat har ingen rätt att beskatta dotterbolaget för dess vinster.¹⁴² Ett fast driftställe är ingen självständig juridisk person och det innebär att inkomster från det fasta driftstället utgör inkomster i det bolag som har etablerat det fasta driftstället. Bolaget som har etablerat det fasta driftstället är i sin tur obegränsat skattskyldig i den stat där bolaget har sitt säte.¹⁴³ Den medlemsstat som utgör hemvist för bolaget som har etablerat det fasta driftstället har härmed rätt att beskatta inkomster som uppkommer i det fasta driftstället.¹⁴⁴ Samtidigt har den medlemsstat där det fasta driftstället är etablerat rätt att beskatta inkomster som är hänförliga till det fasta driftstället, eftersom det fasta driftstället är begränsat skattskyldig i etableringsstaten.¹⁴⁵ Inkomster från ett fast driftställe som är beläget i en annan medlemsstat utsätts härmed för två staters beskattningsanspråk. Denna dubbelbeskattning får lösas genom skatteavtal, där de inblandade staterna fördelar beskattningsrätten av det fasta driftställets inkomster.¹⁴⁶

Följden av att etablera ett utländskt dotterbolag är att bolaget blir obegränsat skattskyldig i etableringsstaten vilket innebär att den medlemsstat där moderbolaget är etablerat förlorar sin rätt att beskatta dotterbolagets vinster.¹⁴⁷ Genom att etablera ett fast driftställe i en annan medlemsstat blir i stället det fasta driftstället begränsat skattskyldig i etableringsstaten. Ursprungsstaten kan bli skyldig att undanröja dubbelbeskattning men förlorar inte sin beskattningsrätt av det fasta driftstället.¹⁴⁸ Om situationen med utländska dotterbolag skulle behandlas lika som situationen med utländska fasta driftställen skulle det innebära att ursprungsstatens beskattningsrätt utvidgades.¹⁴⁹

EU-domstolen konstaterar att om moderbolag skulle tillåtas att ingå i en skattemässig enhet med dotterbolag som saknar hemvist i landet, skulle det innebära ”att moderbola-

¹³⁹ Mål C-337/08, *X Holding BV*, punkt 36.

¹⁴⁰ Mål C-337/08, *X Holding BV*, punkt 38.

¹⁴¹ Mål C-337/08, *X Holding BV*, punkt 38.

¹⁴² Förslag till avgörande i mål C-337/08, *X Holding BV*, punkt 53.

¹⁴³ Förslag till avgörande i mål C-337/08, *X Holding BV*, punkt 53.

¹⁴⁴ Mål C-337/08, *X Holding BV*, punkt 38.

¹⁴⁵ Förslag till avgörande i mål C-337/08, *X Holding BV*, punkt 53.

¹⁴⁶ Förslag till avgörande i mål C-337/08, *X Holding BV*, punkt 54.

¹⁴⁷ Förslag till avgörande i mål C-337/08, *X Holding BV*, punkt 55.

¹⁴⁸ Förslag till avgörande i mål C-337/08, *X Holding BV*, punkt 55.

¹⁴⁹ Förslag till avgörande i mål C-337/08, *X Holding BV*, punkt 56.

gen fritt kan välja i vilken medlemsstat de önskar göra gällande underskottet i dotterbolag som saknar hemvist i landet”.¹⁵⁰ Då den nederländska bestämmelsen verkade för att upprätthålla fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna fann EU-domstolen att bestämmelsen stod i proportion till det ändamål som eftersträvades med bestämmelsen.¹⁵¹

I målet valde generaladvokaten att pröva om överföring av tillgångar skulle kunna ske mellan moderbolag och dotterbolag som etablerat sig i olika medlemsstater utan att bolagen utgjorde en skattemässig enhet.¹⁵² Då även generaladvokatens uttalanden kring gränsöverskridande överlåtelser av tillgångar ligger till grund för utredningen av villkoret i 23:16, 1 st. IL, måste det även utredas om beskattning enligt territorialitetsprincipen är proportionerlig.¹⁵³ I målet saknades dock uppgifter för att bedöma om reglerna för överföring av tillgångar är proportionerliga till syftet de försöker uppnå. Generaladvokaten uttalade därav att det ankommer på den nationella domstolen att undersöka om reglerna går utöver vad som är nödvändigt.¹⁵⁴

3.4.3 Analys av proportionalitet

För att utreda huruvida det av Sverige uppställda villkoret i 23:16, 1 st. IL är proportionerligt till syftet det försöker uppnå kan inte några definitiva slutsatser dras från EU-domstolens bedömning i fallet X Holding BV. EU-domstolens argumentation skulle visserligen kunna tillämpas om det i Sverige fanns bestämmelser som liknade de nederländska bestämmelserna om skattemässig enhet. Varje bolag som ingår i koncernen betraktas ur svenskt skattehänseende som en egen juridisk person, koncernen i sig utgör inget skattesubjekt i Sverige.¹⁵⁵ Med anledning av att Sverige inte har regler som tillåter att en koncern bildar en skattemässig enhet, samt att EU-domstolen i fallet X Holding BV kom fram till att det var förenligt samt proportionerligt att neka moderbolag och dotterbolag med hemvist i olika stater från att utgöra en skattemässig enhet, finns det inte anledning att utreda denna del vidare.

Det ska i stället med bakgrund av generaladvokatens uttalande utredas om Sveriges tillämpning av territorialitetsprincipen går utöver vad som är nödvändigt för att fastställa det syfte som villkoret söker att uppnå. Syftet med bestämmelserna om kvalificerade underprisöverlåtelser är att tillåta uppskov med beskattningen för att bolag ska ha möjlighet att genomföra omstruktureringar.¹⁵⁶ Syftet med villkoret att förvärvaren måste vara skattepliktig för tillgången i Sverige är att säkerställa Sveriges beskattningsrätt för tillgången.¹⁵⁷ För att utreda huruvida villkoret i 23:16, 1 st. IL är proportionerligt för att

¹⁵⁰ Mål C-337/08, *X Holding BV*, punkt 41.

¹⁵¹ Mål C-337/08, *X Holding BV*, punkt 42.

¹⁵² Förslag till avgörande i mål C-337/08, *X Holding BV*, punkt 74-81.

¹⁵³ Förslag till avgörande i mål C-337/08, *X Holding BV*, punkt 74 och 80.

¹⁵⁴ Förslag till avgörande i mål C-337/08, *X Holding BV*, punkt 81.

¹⁵⁵ LLMS., sid. 400.

¹⁵⁶ Prop. 1998/99:15, sid. 137.

¹⁵⁷ SOU 2005:99, sid. 99.

uppnå detta syfte ska det undersökas om det finns möjlighet att tillämpa uppskov med beskattningen även vid gränsöverskridande underprisöverlåtelser.

Transaktioner som liknar underprisöverlåtelser och som tillåter uppskov med beskattningen undersöks för att utreda om det finns möjlighet för Sverige att tillämpa mindre ingripande åtgärder för att säkra sin beskattningsrätt vid kvalificerade underprisöverlåtelser. Villkoren för att genomföra en verksamhetsavyttring utreds eftersom denna typ av transaktioner kan leda till uppskov med beskattningen. Även ett förslag från Kommissionen där uppskov med utflyttningskatter behandlas för att se om förslaget kan tillämpas på gränsöverskridande underprisöverlåtelser.

EU har utfärdat ett direktiv med harmoniserade regler som tillåter uppskov med beskattningen vid vissa gränsöverskridande transaktioner som kallas för fusionsdirektivet.¹⁵⁸ Då överföring av enstaka tillgångar inte regleras i detta direktiv ska det i stället utredas hur beskattningen är reglerad vid verksamhetsavyttringar. Fusionsdirektivets syfte är att underlätta för gränsöverskridande omstruktureringar genom att tillåta undantag från omedelbara beskattningskonsekvenser vid vissa typer av transaktioner.¹⁵⁹ Överföringar av en verksamhetsgren liknar även kvalificerade underprisöverlåtelser då transaktionen sker på bolagsnivå.¹⁶⁰ Bestämmelserna om uppskov med beskattningen vid verksamhetsavyttringar har inkorporerats i kapitel 38 IL.¹⁶¹

En verksamhetsavyttring innebär att ett företag överlåter en verksamhetsgren till ett annat företag mot en ersättning som består av andelar i det mottagande företaget, 38:2 IL. Även om transaktionen sker från ett företag i Sverige till ett företag med hemvist i en annan medlemsstat kan transaktionen undantas från omedelbar beskattning, förutsatt att vissa uppställda villkor är uppfyllda.¹⁶² Det villkor som är av intresse för utredningen är det mottagande bolagets skattskyldighet. I 38:7 IL, stadgas att det mottagande bolaget direkt efter förvärvet ska vara skattpliktig för inkomst som är hänförlig till verksamhetsgrenen i inkomstslaget näringsverksamhet. För att gränsöverskridande verksamhetsavyttringar ska medföra ett uppskov med beskattningen krävs att de överförda tillgångarna knyts till ett fast driftställe i Sverige.¹⁶³

De harmoniserade EU-reglerna stadgar att samma villkor föreligger vid gränsöverskridande verksamhetsavyttringar som vid gränsöverskridande underprisöverlåtelser. Om en tillgång från ett moderbolag med hemvist i Sverige överförs till ett utländskt bolags fasta driftställe i Sverige uppfylls villkoret om skatteplikt i Sverige. Enligt territorialitetsprincipen har Sverige rätt att beskatta det fasta driftstället eftersom bolaget är begränsat skattskyldig här. Då bestämmelserna om gränsöverskridande verksamhetsavyttringar och kvalificerade underprisöverlåtelser överstämmer i fråga om skattskyldighet för förvärvaren, tyder det på att villkoret i 23:16, 1 st. IL, inte strider mot EU-rätten då villkoret i 38:7 IL härstammar från harmoniserad EU-lagstiftning.

¹⁵⁸ Fusionsdirektivet, 90/434/EEG.

¹⁵⁹ Fusionsdirektivets ingress, 90/434/EEG.

¹⁶⁰ Dahlberg., *Internationell beskattning*, sid. 288.

¹⁶¹ SOU 2005:19, sid. 80-81.

¹⁶² Prop. 1998/99:15, sid. 233.

¹⁶³ Prop. 1998/99:15, sid. 233-234.

Av intresse för proportionalitetsbedömningen av det svenska villkoret i 23:16, 1 st. IL, är även rättsfallet *N*, som behandlade så kallade utflyttningssskatter.¹⁶⁴ Fallet handlade om nederländska bestämmelser som reglerade vinster på andelsinnehav. De nederländska bestämmelserna stadgade att då en person upphör att vara skattpliktig i landet på grund av att personen flyttar utomlands ska dennes aktieinnehav beskattas som om det hade avyttrats.¹⁶⁵ Den interna lagstiftningen tillät ett uppskov med beskattningen av värdeökningen då skattesubjektet flyttade från medlemsstaten.¹⁶⁶ Uppskov med beskattningen tilläts i en tioårsperiod eller till dess att aktierna avyttrats.¹⁶⁷ För att bedöma hur mycket skatt som skulle tillfalla medlemsstaten då aktierna avyttrats, gjordes en beräkning av hur stor värdeökningen varit i medlemsstatens territorium.¹⁶⁸ Att bedöma beskattningsbar inkomst genom en beräkning av värdeökningen i medlemsstatens territorium är ett uttryck för territorialitetsprincipen.¹⁶⁹

Ett villkor som ställdes för att uppskov med beskattningen skulle medges var att den skattskyldige lämnade in en skattedeklaration innan utflyttning.¹⁷⁰ EU-domstolen ansåg att kravet att lämna in en skattedeklaration utgjorde en formalitet som hindrade etableringsfriheten, men som trots det var proportionerlig till syftet, vilket var att fördela beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.¹⁷¹

Omständigheterna i fallet *N* som är av intresse för gränsöverskridande underprisöverlåtelser är möjligheten till uppskov med beskattningen då en tillgång överförs från en medlemsstat till en annan. Då villkoret om skattskyldighet inte är uppfyllt leder en gränsöverskridande underprisöverlåtelse till uttagsbeskattning, vilket skulle kunna liknas vid att Sverige beskattar tillgångar som lämnar Sverige.

Med bakgrund av EU-domstolens avgörande i fallet *N*, har Kommissionen utfärdat ett meddelande som uppmanar medlemsstaterna att samordna sina bestämmelser angående utflyttningsbeskattning.¹⁷² Kommissionens meddelande innehåller kortsiktiga och långsiktiga förslag för hur medlemsstaternas interna regler kan justeras för att vara förenliga med EU-rätten.¹⁷³

I fallet *N*, fastställde EU-domstolen att medlemsstatens beräkning av skattepliktigt underlag samt ett krav om att skattesubjektet lämnade in en deklaration före utflyttning var

¹⁶⁴ Mål C-470/04, *N*.

¹⁶⁵ Mål C-470/04, *N*, punkt 5.

¹⁶⁶ Mål C-470/04, *N*, punkt 46.

¹⁶⁷ Mål C-470/04, *N*, punkt 8.

¹⁶⁸ Mål C-470/04, *N*, punkt 6 och 8.

¹⁶⁹ Mål C-470/04, *N*, punkt 46.

¹⁷⁰ Mål C-470/04, *N*, punkt 38.

¹⁷¹ Mål C-470/04, *N*, punkt 49.

¹⁷² KOM (2006) 825, *Utflyttningsbeskattning och behovet av samordning av medlemsstaternas skattepolitik*

¹⁷³ KOM (2006) 825, *Utflyttningsbeskattning och behovet av samordning av medlemsstaternas skattepolitik*, sid. 5.

proportionerligt till syftet som bestämmelserna sökte att säkerställa.¹⁷⁴ Kommissionen konstaterar att sedan EU-domstolens avgöranden på området för utflyttningsskatter så har de flesta medlemsstater avskaffat eller ändrat sina interna bestämmelser så de inte står i strid med EU-rätten.¹⁷⁵

I sitt meddelande uttrycker Kommissionen att EU-domstolens uttalanden som rör utflyttningsskatter för fysiska personer, påverkar behandlingen av utflyttningsskatter även för juridiska personer.¹⁷⁶ Kommissionen nämner att tillgångar som överförs från ett bolag till dess fasta driftställe som är beläget i en annan medlemsstat, ofta behandlas som avyttringar i många medlemsstater. Kommissionen anser att EU-domstolens tidigare uttalanden om att medborgare som utnyttjar sin etableringsfrihet inte får beskattas tidigare än medborgare som inte utnyttjar sin etableringsfrihet även gäller för företag.¹⁷⁷ Exempelvis bör regler som tillåter uppskov med beskattning vid överföringar av tillgångar som genomförs inom medlemsstaten men inte vid överföringar utanför medlemsstaten inte vara förenliga med EU-rätten.¹⁷⁸

Den kortsiktiga lösningen för bestämmelser om uppskov med beskattningen är att medlemsstaterna fastställer den inkomst som de vill utöva sin beskattningsrätt på innan överföring av tillgången sker. Vid fastställandet av beskattningsbar inkomst ska inte beskattning ske omedelbart och det får inte ställas upp ytterligare villkor för att uppskjuten beskattning ska inträffa.¹⁷⁹ Rimliga krav får ställas så att skattemyndigheterna har möjlighet att få information som rör innehav eller avyttring av de överförda tillgångarna. Kommissionen anser exempelvis att en skattedeklaration och en årlig bekräftelse från den skattskyldige att tillgången fortfarande innehas skulle kunna utgöra rimliga krav.¹⁸⁰

Då tillgångar överförs från en medlemsstat till en annan kan olika värderingsmetoder kollidera.¹⁸¹ En del medlemsstater värderar tillgångar till bokfört värde och tillåter uppskov med beskattningen. En del medlemsstater tillåter inte uppskov med beskattningen utan väljer att beskatta övervärden då tillgången lämnar landet. Medlemsstater som inte tillåter uppskov med beskattningen värderar i stället tillgången till marknadsvärdet.¹⁸²

¹⁷⁴ Mål C-470/04, *N*, punkt 46 och 49.

¹⁷⁵ KOM (2006) 825, *Utflyttningsskattning och behovet av samordning av medlemsstaternas skattepolitik*, sid. 4.

¹⁷⁶ KOM (2006) 825, *Utflyttningsskattning och behovet av samordning av medlemsstaternas skattepolitik*, sid. 5.

¹⁷⁷ KOM (2006) 825, *Utflyttningsskattning och behovet av samordning av medlemsstaternas skattepolitik*, sid. 5-6.

¹⁷⁸ KOM (2006) 825, *Utflyttningsskattning och behovet av samordning av medlemsstaternas skattepolitik*, sid. 6.

¹⁷⁹ KOM (2006) 825, *Utflyttningsskattning och behovet av samordning av medlemsstaternas skattepolitik*, sid. 6.

¹⁸⁰ KOM (2006) 825, *Utflyttningsskattning och behovet av samordning av medlemsstaternas skattepolitik*, sid. 7.

¹⁸¹ KOM (2006) 825, *Utflyttningsskattning och behovet av samordning av medlemsstaternas skattepolitik*, sid. 7.

¹⁸² KOM (2006) 825, *Utflyttningsskattning och behovet av samordning av medlemsstaternas skattepolitik*, sid. 7.

Om en tillgång överförs från en medlemsstat som inte tillåter uppskov med beskattningen till en medlemsstat som tillåter uppskov med beskattningen kan tillgångens övervärde bli dubbelbeskattad. Tillgången värderas till marknadsvärdet och övervärdet uttagsbeskattas i överlåtarens medlemsstat. Förvärvarens medlemsstat väljer i stället att värdera tillgången till bokfört värde och beskattar övervärdet då tillgången senare avyttras.¹⁸³ Om transaktionen genomförs i motsatt riktning kan det innebära att övervärdet inte beskattas i någon av medlemsstaterna. Om tillgången förs över från en medlemsstat som tillåter uppskov med beskattningen värderas tillgången till bokfört värde. Förvärvarens medlemsstat värderar i stället tillgången till marknadsvärde, vilket innebär att skillnaden mellan det bokförda värdet och marknadsvärdet inte kommer att beskattas i någon av medlemsstaterna.¹⁸⁴

Kommissionens långsiktiga lösning för värderingsskillnaderna innebär att medlemsstaterna bör använda sig av ömsesidigt erkännande.¹⁸⁵ Om en medlemsstat tillämpar marknadsvärde för att värdera en tillgång, bör även förvärvarens medlemsstat värdera tillgången till marknadsvärdet och beräkna framtida värdeökningar utifrån detta värde. Omvänt bör en tillgång som har värderats till bokfört värde hos överlåtaren värderas till bokfört värde även hos förvärvaren.¹⁸⁶

De lösningar både de långsiktiga och de kortsiktiga, som Kommissionen föreslår att medlemsstaterna ska använda sig av vid uppskov av beskattning vid utflyttning, reglerar situationer då en tillgång knyts till ett fast driftställe i en annan medlemsstat.¹⁸⁷ Kommissionen anser att möjlighet till uppskov med beskattning ska medges då en tillgång överförs från ett bolag till dess fasta driftställe som är beläget i en annan medlemsstat.¹⁸⁸ Innan överföringen sker ska medlemsstaterna ha en möjlighet att beräkna inkomsten som uppkommit i deras skattemässiga territorium samt kunna kräva en årlig redovisning som visar att tillgången fortfarande innehas av det fasta driftstället.¹⁸⁹ När det fasta driftstället avyttrar tillgången har ursprungsstaten möjlighet att beskatta det fastställda värdet som tillgången hade innan den fördes ut ur ursprungsstaten.¹⁹⁰

¹⁸³ KOM (2006) 825, *Utflyttningsbeskattning och behovet av samordning av medlemsstaternas skattepolitik*, sid. 7.

¹⁸⁴ KOM (2006) 825, *Utflyttningsbeskattning och behovet av samordning av medlemsstaternas skattepolitik*, sid. 7.

¹⁸⁵ KOM (2006) 825, *Utflyttningsbeskattning och behovet av samordning av medlemsstaternas skattepolitik*, sid. 8.

¹⁸⁶ KOM (2006) 825, *Utflyttningsbeskattning och behovet av samordning av medlemsstaternas skattepolitik*, sid. 8.

¹⁸⁷ KOM (2006) 825, *Utflyttningsbeskattning och behovet av samordning av medlemsstaternas skattepolitik*, sid. 6-9.

¹⁸⁸ KOM (2006) 825, *Utflyttningsbeskattning och behovet av samordning av medlemsstaternas skattepolitik*, sid. 6.

¹⁸⁹ KOM (2006) 825, *Utflyttningsbeskattning och behovet av samordning av medlemsstaternas skattepolitik*, sid. 6-7.

¹⁹⁰ KOM (2006) 825, *Utflyttningsbeskattning och behovet av samordning av medlemsstaternas skattepolitik*, sid. 6-7.

Sammanfattningsvis kan sägas att de två olika transaktioner som tillåter uppskov med beskattningen, nämligen verksamhetsavyttringar med utgångspunkt i fusionsdirektivet samt de av Kommissionen föreslagna ändringarna, behandlar endast transaktioner till ett fast driftställe. Bestämmelserna om verksamhetsavyttringar tillåter uppskov om verksamhetsgrenen knyts till ett fast driftställe i Sverige medan Kommissionens förslag tillåter uppskov om tillgångar överförs till ett fast driftställe i en annan medlemsstat. Frågan är om dessa uppskovstekniker skulle kunna tillämpas på situationer där mottagaren är ett dotterbolag belägen i en annan medlemsstat.

Som EU-domstolen uttalade i *X Holding BV*, är inte dotterbolag och fasta driftställen som är belägna i andra medlemsstater jämförbara när det kommer till fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.¹⁹¹ Ett dotterbolag är en självständigt juridisk person och är obegränsat skattskyldig i den stat där bolaget har sitt säte.¹⁹² Om ett dotterbolag har sitt säte i exempelvis Tyskland, innebär det att endast Tyskland har beskattningsrätt för bolagets inkomster. Sverige har inte rätt att ställa ett skatteanspråk på det i Tyskland belägna dotterbolaget eftersom Sverige inte har någon beskattningsrätt för bolag som inte har någon anknytning till Sverige, 6:3 och 6:7 IL.

Till skillnad från utländska dotterbolag är fasta driftställen inte någon egen juridisk person.¹⁹³ Ett bolag som upprättar ett fast driftställe i någon annan medlemsstat, är obegränsat skattskyldig i ursprungsstaten.¹⁹⁴ Då det fasta driftstället inte utgör en egen juridisk person omfattas det fortfarande av ursprungsstatens beskattningsrätt.¹⁹⁵ Om ett bolag med hemvist i Sverige, upprättar ett fast driftställe i någon annan medlemsstat är bolaget obegränsat skattskyldig för hela dess och det fasta driftställets inkomster. Det fasta driftstället är även begränsat skattskyldig i den medlemsstat det är beläget i, vilket leder till att det fasta driftstället har två olika beskattningsanspråk på sig. Dubbelbeskattningen får lösas genom skatteavtal mellan staterna och är detta skatteavtal grundat på OECD:s modellavtal kommer Sverige enligt artiklarna 7.1 och 23A/B, få undanta eller avräkna den skatt som det fasta driftstället har erlagt i sin etableringsstat. Om ett utländskt bolag etablerar ett fast driftställe i Sverige blir situationen i stället den omvända, det fasta driftstället är obegränsat skattskyldig i den stat där bolaget har sitt säte, och begränsat skattskyldig i Sverige.

Den viktigaste skillnaden med hänsyn till beskattningsrätten mellan de olika etableringsformerna är att det fasta driftstället omfattas av Sveriges beskattningsrätt. Utländska dotterbolag omfattas inte av Sveriges beskattningsrätt vilket innebär att uppskov vid gränsöverskridande underprisöverlåtelser av enstaka tillgångar inte kan göras utan att Sverige förlorar sin beskattningsrätt. Då villkoret i 23:16, 1 st. IL syftar till att säkerställa Sveriges beskattningsrätt får bestämmelsen anses vara proportionerlig för att uppnå detta syfte.

¹⁹¹ Mål C-337/08, *X Holding BV*, punkt 38.

¹⁹² Mål C-337/08, *X Holding BV*, punkt 38.

¹⁹³ Mål C-337/08, *X Holding BV*, punkt 38.

¹⁹⁴ Mål C-337/08, *X Holding BV*, punkt 38.

¹⁹⁵ Mål C-337/08, *X Holding BV*, punkt 38.

3.5 Sammanfattande kommentarer

Utifrån EU-domstolens uttalanden i framförallt fallet, X Holding BV, men även i andra fall har det kunnat fastställas att det svenska villkoret om skattskyldighet för förvärvaren som uttrycks i 23:16, 1 st. IL, är förenligt med EU-rätten.

Möjligheten för ett moderbolag att genomföra en kvalificerad underprisöverlåtelse till ett dotterbolag med hemvist i samma medlemsstat och möjligheten för moderbolag att genomföra samma typ av transaktion till ett dotterbolag som saknar hemvist i samma medlemsstat utgör två objektivt jämförbara situationer. Som villkoret i 23:16, 1 st. IL, är uppställt innebär villkoret att en kvalificerad underprisöverlåtelse mellan moderbolag och dotterbolag med skattemässig hemvist i Sverige kan genomföras. Har moderbolaget etablerat ett dotterbolag i en annan medlemsstat kan inte bolagen genomföra en kvalificerad underprisöverlåtelse. En skillnad i behandlingen av inhemska och utländska dotterbolag innebär att Sverige har en bestämmelse som skulle kunna hindra moderbolag från att etablera dotterbolag i andra medlemsstater. Bestämmelsen i 23:16, 1 st. IL, utgör således en inskränkning av etableringsfriheten.

Bestämmelser som särbehandlar gränsöverskridande situationer kan rättfärdigas med hänsyn till allmänintresset. Syftet med villkoret i 23:16, 1 st. IL, är att säkerställa Sveriges möjlighet att beskatta övervärdet som hör till tillgången. EU-domstolen har fastställt att bestämmelser som syftar till att skydda medlemsstaters skattebas inte utgör en accepterad rättfärdigandegrund.¹⁹⁶ Men, med anledning av att det saknas harmoniserade bestämmelser på den direkta beskattningens område har medlemsstaterna rätt att uppställa villkor som syftar till att fördela beskattningsrätten mellan varandra.¹⁹⁷ Då fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna skulle påverkas om moderbolag kunde genomföra kvalificerade underprisöverlåtelser till ett dotterbolag som är etablerat i en annan medlemsstat kan villkoret i 23:16, 1 st. IL rättfärdigas. EU-domstolen har uttalat att säkerställandet av beskattningsrätten utgör ett tvingande skäl av allmänintresse.¹⁹⁸

Medlemsstaterna får tillämpa territorialitetsprincipen för att fördela beskattningsrätten mellan varandra. Då en medlemsstat tillämpar territorialitetsprincipen har medlemsstaten beskattningsrätt på övervärden som har upparbetats på statens territorium.¹⁹⁹ Då gränsöverskridande underprisöverlåtelser leder till uttagsbeskattning kan de svenska bestämmelserna anses ge uttryck för territorialitetsprincipen som således kan rättfärdigas.

Det avgörande momentet för att utreda huruvida det svenska villkoret om skattskyldighet kan rättfärdigas handlar om proportionalitetsbedömningen. Om fördelningen av Sveriges beskattningsrätt kan uppnås med mindre ingripande bestämmelser kan villkoret i 23:16, 1 st. IL, inte rättfärdigas. Då generaladvokaten i målet X Holding BV inte hade underlag för att genomföra en proportionalitetsbedömning skickades denna del tillbaka till högsta förvaltningsdomstolen i Nederländerna. Då det inte utreddes huruvida den nederländska bestämmelsen var proportionerlig till syftet som bestämmelsen sökte att uppnå kan inte denna del besvaras med ledning från X Holding BV.

¹⁹⁶ Mål C- 324/00, *Lankhorst*, punkt 36.

¹⁹⁷ Mål C-470/04, *N*, punkt 44.

¹⁹⁸ Mål C-337/08, *X Holding BV*, punkt 28.

¹⁹⁹ Mål C-470/04, *N*, punkt 46.

Syftet som Sverige försöker uppnå med villkoret i 23:16, 1 st. IL är att säkerställa beskattningsrätten på obeskattade övervärden som har uppkommit i Sverige. För att undersöka om villkoret om skattskyldighet i Sverige är oproportionerligt till syftet som det söker att uppnå har andra situationer där uppskov med beskattningen kan ges undersökts. Framförallt har förvärvarens skattskyldighet i dessa situationer undersökts för att se om mindre inskränkande bestämmelser kan uppställas.

Det villkor som uppställs för uppskov med beskattningen vid verksamhetsavyttringar samt vid beräkning av beskattningsunderlaget vid utflyttning är att tillgången ska knytas till ett fast driftställe i en annan medlemsstat. Utifrån EU-domstolens tidigare uttalanden är situationen mellan dessa två uppskovssituationer och kvalificerade överlätelser från ett moderbolag till ett dotterbolag belägna i olika medlemsstater inte två objektivt jämförbara situationer. Att de inte utgör jämförbara situationer leder till att proportionalitetsbedömningen för villkoret i 23:16, 1 st. IL, inte kan göras på grundval av dessa transaktioner.

Om en tillgång överförs från ett moderbolag i Sverige till ett dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat, förlorar Sverige rätten att beskatta övervärdet i tillgången. Då gränsöverskridande överlåtelser av tillgångar till ett dotterbolag inte kan genomföras utan att Sverige förlorar sin beskattningsrätt medför det att den hindrande bestämmelsen i 23:16, 1 st. IL är proportionerlig.

4 Slutsats

Syftet med uppsatsen var att utreda huruvida villkoret om skattskyldighet för förvärvaren som Sverige ställer upp vid kvalificerade underprisöverlåtelser är oförenligt med etableringsfriheten som stadgas i artikel 49 EUF-fördraget. Om utredningen visade att villkoret i 23:16, 1 st. IL faktiskt utgjorde en inskränkning av etableringsfriheten var syftet även att undersöka om villkoret kunde rättfärdigas.

I kapitel två som behandlar svensk intern rätt fastställdes det att underprisöverlåtelser från ett moderbolag till ett dotterbolag som inte är skattpliktig i Sverige inte kan göras, utan att transaktionen blir uttagsbeskattad. Då en tillgång överförs till ett dotterbolag som inte är skattepliktig i Sverige, ska transaktionen behandlas som om den avyttrats till marknadsvärdet, 22:7 IL. Det innebär att skillnaden mellan tillgångens marknadsvärde och priset som dotterbolaget erlägger ska beskattas.

För kvalificerade underprisöverlåtelser är ett villkor som återfinns i 23:16, 1 st. IL, att förvärvaren av tillgången omedelbart efter förvärvet ska vara skattepliktig för tillgången i inkomstslaget näringsverksamhet. Det innebär att det är hemstaten, Sverige, som uppställer ett hindrande villkor som kan leda till att bolag avstår från att utöva sin etableringsfrihet eftersom de i så fall inte får ta del av möjligheten att skjuta upp beskattningen vid omstruktureringssituationer. Då moderbolag som etablerat dotterbolag i andra medlemsstater inte kan genomföra liknande omstruktureringar utan att drabbas av beskattningskonsekvenser kan det medföra att bolag påverkas av bestämmelsen när de funderar på att utöva sin etableringsfrihet. Moderbolag kanske väljer att avstå från att etablera dotterbolag i andra medlemsstater eller väljer en annan etableringsform som exempelvis att upprätta ett fast driftställe.

Etableringsfriheten som stadgas i artikel 49 EUF-fördraget innebär en rätt för bolag att genomföra primära och sekundära etableringar i andra medlemsstater. Trots bristen på harmoniserade bestämmelser på den direkta beskattningens område måste medlemsstaterna respektera etableringsfriheten och inte tillämpa bestämmelser som inskränker bolagens möjligheter att fritt etablera sig. Det finns mycket lite utrymme för medlemsstaterna att tillämpa bestämmelser som särbehandlar bolag på grund av dess nationalitet. Bestämmelser som grundar sig på bolagens nationalitet utgör direkt diskriminering och kan endast rättfärdigas på de grunder som anges i artikel 52 i EUF-fördraget, vilket är ”hänsyn till allmän ordning, säkerhet eller hälsa”. Den svenska bestämmelsen utgör inte diskriminering på grund av nationalitet eftersom även utländska bolag kan genomföra kvalificerade underprisöverlåtelser. Villkoret i 23:16, 1 st. IL, stadgar endast en skattskyldighet i Sverige, inte att bolagen måste vara av svensk nationalitet. Bestämmelser som särbehandlar gränsöverskridande situationer på grund av bolagens skattemässiga hemvist kan i vissa fall vara tillåtna.

Bestämmelser som har en hindrande verkan på etableringsfriheten kan rättfärdigas om syftet som medlemsstaten försöker uppnå med bestämmelsen är av tvingande allmänintresse. Det går att argumentera för att villkoret i 23:16, 1 st. IL utgör ett skäl av tvingande allmänintresse, nämligen att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. EU-domstolen har stadgat att medlemsstaterna får tillämpa bestämmelser som innebär att beskattning säkerställs av ett övervärde som upparbetats i medlemsstaten. Då det svenska villkoret om skattskyldighet särbehandlar gränsöverskridande situationer utgör det en inskränkning av etableringsfriheten. Inskränkningen från

Sveriges sida försvaras med att syftet med villkoret i 23:16, 1 st. IL, är att säkerställa att beskattning av övervärdet i tillgången sker i Sverige.

Utöver ett skäl av tvingande allmänintresse får bestämmelsen inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det syfte som medlemsstaten försöker uppnå med bestämmelsen. Om medlemsstaten kan uppnå samma syfte med en mindre inskränkande metod, kan inte bestämmelsen rättfärdigas. Proportionalitetsutredningen kring det svenska villkoret har bestått av en jämförelse med situationer som erbjuder en möjlighet till uppskov med beskattningen vid gränsöverskridande situationer. Skillnaden på de situationer som tillåter uppskov med beskattningen och underprisöverlåtelser av enstaka tillgångar från ett moderbolag till ett dotterbolag beläget i en annan medlemsstat är att uppskov kan tillåtas om en tillgång eller verksamhetsgren knyts an till ett fast driftställe.

EU-domstolen har uttalat att dotterbolag och fasta driftställen inte utgör objektivt jämförbara situationer när det kommer till fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Då situationerna inte är objektivt jämförbara kan det inte krävas att Sverige justerar sina bestämmelser i enlighet med de situationer där uppskov med beskattningen tillåts. Med anledning av att jag inte funnit någon mindre inskränkande möjlighet för Sverige att säkra sin beskattningsrätt vid gränsöverskridande underprisöverlåtelser får villkoret i 23:16, 1 st. IL anses vara proportionerligt till syftet som villkoret försöker uppnå.

För att knyta an till uppsatsen syfte kan det sammanfattningsvis sägas att villkoret i 23:16, 1 st. IL som stadgar att "[f]örvärvaren ska omedelbart efter förvärvet vara skattskyldig för inkomst av en näringsverksamhet i vilken tillgången ingår" utgör en inskränkning av etableringsfriheten. Inskränkningen kan dock rättfärdigas med hänsyn till allmänintresset, vilket i detta fall är fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Villkoret går inte utöver vad som är nödvändigt för att säkerställa denna beskattningsrätt, vilket innebär att bestämmelsen även är proportionerlig till syftet som Sverige försöker uppnå med bestämmelsen.

Referenslista

Svensk lagstiftning

Inkomstskattelag (1999:1229)

Lag mot skatteflykt (1995:575)

EU-rättslig lagstiftning

Konsoliderad version av Fördraget om Europeiska Unionens Funktionsätt

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 (fusionsdirektivet 90/434/EEG)

Rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (Kallad moder-/dotterbolagsdirektivet 90/435/EEG)

Rådets direktiv 2003/49/EG av den 3 juni 2003 om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater (Kallad ränte-/royaltydirektivet 2003/49/EG)

Offentligt tryck

Sverige

Regeringens proposition 1998/99:15, Omstruktureringar och beskattning

SOU 2005:99. Vissa företagsskattefrågor

SOU 2005:19. Beskattningen vid omstruktureringar enligt fusionsdirektivet

EU

KOM (2006) 825, Utflyttningsbeskattning och behovet av samordning av medlemsstaternas skattepolitik

Rättsfall från EU-domstolen

Mål 6/64, *Flaminio Costa mot E.N.E.L.*, [1964], ECR 585 (Mål 6/64, Costa & E.N.E.L.)

Mål 270/83, *Europeiska gemenskapernas kommission mot Franska republiken*, [1986] ECR 273 (Mål 270/83, Avoir Fiscal)

Mål C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt mot Roland Schumacker*, REG 1995, s. I-225 (Mål C-279/93, Schumacker)

Referenslista

- Mål C-55/94, *Reinhard Gebhard mot Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano*, REG 1995, s. I-4165 (Mål C-55/94, Gebhard)
- Mål C-311/97, *Royal Bank of Scotland plc mot Elliniko Dimosio (grekiska staten)*, REG 1999, s. I-2651 (Mål C-311/97, Royal Bank of Scotland)
- Mål C-55/98, *Skatteministeriet mot Bent Vestergaard*, REG 1999, s. I-7641 (Mål C-55/98, Vestergaard)
- Mål C-251/98, *C. Baars mot Inspecteur der Belastingen Particulieren/Ondernemingen Gorinchem*, REG. 2000, s. I-2787 (Mål C-251/98, Baars)
- Mål C-324/00, *Lankhorst-Hohorst GmbH mot Finanzamt Steinfurt*, REG 2002, s. I-11779 (Mål C-324/00, Lankhorst)
- Mål C-319/02, *Petri Manninen*, REG 2004, s. I-7477 (Mål C-319/02, Manninen)
- Mål C-169/03, *Florian W. Wallentin mot Riksskatteverket*, REG 2004, s. I-6443 (Mål C-169/03, Wallentin)
- Mål C-446/03, *Marks & Spencer plc mot David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, REG 2005, s. I-10837 (Mål C-446/03, Marks & Spencer)
- Mål C-470/04, *N mot Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo*, REG 2006, s. I-7409 (Mål C-470/04, N)
- Mål C-231/05, *Oy AA*, REG 2007, s. I-6373 (Mål C-231/05, Oy AA)
- Mål C-414/06, *Lidl Belgium GmbH & Co. KG mot Finanzamt Heilbronn*, REG 2008, s. I-3601 (Mål C-414/06, Lidl)
- Mål C-337/08, *X Holding BV mot Staatssecretaris van Financiën*, REG 2010, s. 0 (Mål C-337/08, X Holding BV)

Förslag till avgörande

Förslag till avgörande av generaladvokat Poiares Maduro föredraget den 7 april 2005, Mål C-446/03, *Marks & Spencer plc mot David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, REG 2005, s. I-10837 (Förslag till avgörande i mål C-446/03, Marks & Spencer)

Förslag till avgörande av generaladvokat Kokott föredraget den 30 mars 2006, Mål C-470/04, *N mot Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo*, REG 2006, s. I-7409 (Förslag till avgörande i mål C-470/04, N)

Förslag till avgörande av generaladvokat Kokott föredraget den 19 november 2009, Mål C-337/08, *X Holding BV mot Staatssecretaris van Financiën*, REG 2010, s.0 (Förslag till avgörande i mål C-337/08, X Holding BV)

Internationell litteratur

OECD Model Tax Convention on Income and Capital 2009/2010

Litteratur

Dahlberg, Mattias., *Internationell beskattning*, andra upplagan, Författaren och studentlitteratur, 2007 (Dahlberg., Internationell beskattning)

Lodin, Sven-Olof., Lindencrona, Gustaf., Melz, Peter., Silfverberg, Christer., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, tolfte upplagan, Studentlitteratur, Lund, 2009 (LLMS)

Ståhl, Kristina., Österman, Roger P., *EG-skatterätt*, Författarna och Iustus Förlag, Uppsala, 2000 (Ståhl., Österman., EG-skatterätt)

