Statens offentliga utredningar
1994:100
Finansdepartementet

Beskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG, m.m.

Ur KB:s samlingar
Digitaliserad år 2014

KUNGL. BIBLIOTEKET
National Library of Sweden

Delbetänkande av 1992 års företagsskatteutredning
Stockholm 1994

Statens offentliga utredningar
1994:100
Finansdepartementet

Beskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG, m.m.

Delbetänkande av 1992 års företagsskatteutredning
Stockholm 1994

RefKB Occ 500

Statens offentliga utredningar
1994:100
Finansdepartementet

Beskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG, m.m.

Delbetänkande av 1992 års företagsskatteutredning
Stockholm 1994

SOU och Ds kan köpas från Fritzes kundtjänst. För remissutsändningar av SOU och Ds svarar Fritzes, Offentliga Publikationer, på uppdrag av Regeringskansliets förvaltningskontor

Beställningsadress: Fritzes kundtjänst
106 47 Stockholm
Fax: 08-20 50 21
Telefon: 08-690 90 90

NORSTEDTS TRYCKERI AB
Stockholm 1994

ISBN 91-38-13742-9
ISSN 0375-250X

Till statsrådet Bo Lundgren

Genom beslut våren 1992 bemyndigade regeringen statsrådet Bo Lundgren att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att göra en översyn av vissa företagsskattefrågor.

Med stöd av bemyndigandet tillkallades jag som särskild utredare. Utredningen antog namnet 1992 års företagsskatteutredning.

I en första etapp, som redovisades i ett betänkande i juni 1992 (SOU 1992:67), behandlades frågor om bolagsskattesatsen, avveckling av skatteutjämningsreserven, förlustutjämning m.m.

I en andra etapp, som redovisades i ett betänkande i maj 1993 (SOU 1993:29), behandlades frågor om dubbelbeskattningen av utdelade och kvarhållna inkomster hos aktiebolag och ekonomiska föreningar.

I en tredje etapp, som redovisades i ett betänkande i januari 1994 (SOU 1994:13), behandlades bl.a. en modell för undantagande av kvarhållna inkomster från aktievinstbeskattning, den s.k. JIK-metoden.

I det föreliggande betänkandet lämnas förslag om anpassning av den svenska skattelagstiftningen till två EG-direktiv avseende direkt skatt. Det ena behandlar skatteregler vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG, det andra behandlar utdelning från ett dotterbolag i en EG-stat till ett moderbolag i en annan EG-stat.

I den nu redovisade etappen har som sakkunniga deltagit ekonomen Per-Olof Edin, professorn Sven-Olof Lodin och departementsrådet Johan Svanberg. Som experter har deltagit ekonomiska rådet Peder André, skattechefen Roland Armholt, departementssekreteraren Ellen Bramness Arvidsson, departementsrådet Stefan Ersson, skattedirektören Sune Jansson, departementsrådet Peter Kindlund, kammarrättsassessorn Ingrid Melbi, advokaten Brita Munck-Persson och bankdirektören Niclas Virin.

Utredningen kommer i en följande etapp att se över de skatteregler som har samband med omstruktureringar inom landet (dir. 1993:54).

Särskilt yttrande har lämnats av Brita Munck-Persson.

Stockholm den 27 juni 1994

Klas Herrlin

Innehåll

Förkortningar 7

Sammanfattning 9

Författningsförslag

1 Lag om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG 11
2 Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370) 19
3 Lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt 21
4 Lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624) 26
5 Lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt 28
6 Lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter 30
7 Lag om ändring i lagen (1990:663) om ersättningsfonder 32
8 Lag om ändring i lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder 34
9 Lag om ändring i lagen (1993:1540) om återföring av skatteutjämningsreserv 35

1 Inledning 37

2 Beskattningskonsekvenser när ett fast driftställe upphör, m.m. 39

3 Författningskommentar 43
3.1 Lagen om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG 43
3.2 Kommunalskattelagen (1928:370) 74
3.3 Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt 75
3.4 Kupongskattelagen (1970:624) 78
3.5 Lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt 79
3.6 Lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter 79
3.7 Lagen (1990:663) om ersättningsfonder 79
3.8 Lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder 79
3.9 Lagen (1993:1540) om återföring av skatteutjämningsreserv 80

Särskilt yttrande 81

Bilaga 1 EG:s fusionsdirektiv 83

Bilaga 2 Provisorisk svensk översättning av EG:s fusionsdirektiv 93

Bilaga 3 EG:s moder-dotterbolagsdirektiv 99

Bilaga 4 Provisorisk svensk översättning av EG:s moder-dotterbolagsdirektiv 105

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen (1975:1385)
EG	Europeiska gemenskapen
EU	Europeiska unionen
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
Implementeringslagen	Den föreslagna lagen om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG
SIL	Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt
UAL	Lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet

Förkortningar

Bilaga 1 EGrå fusionsdirektiv 89

Bilaga 2 Provisorisk svensk översättning av EGrå fusionsdirektiv 90

Bilaga 3 EGrå moder-dotterbolagsdirektiv 99

Bilaga 4 Provisorisk svensk översättning av EGrå moder-dotterbolagsdirektiv

ABL	Aktiebolagslagen (1975:1385)
EG	Europeiska gemenskapen
EU	Europeiska unionen
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
Implementeringslagen	Den föreslagna lagen om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG
SIL	Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt
UAL	Lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet

Sammanfattning

I betänkandet föreslås lagstiftning som baseras på två EG-direktiv på företagsbeskattningens område.

Det ena direktivet brukar kallas *fusionsdirektivet*. Det syftar till att de stater som är medlemmar i EG i sina skattelagstiftningar skall införa regler, som medför att omstruktureringar av företag över gränserna mellan EG-staterna inte hindras eller försvåras av att beskattning utlöses. Utredningen föreslår att de svenska regler som direktivet föranleder vid ett svenskt inträde i EU/EG tas in i en ny lag, lagen om beskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG (implementeringslagen).

I implementeringslagen definieras fyra typer av förfaranden: internationella fusioner, fissioner, verksamhetsöverlåtelser och andelsbyten. Internationella fusioner och fissioner kan för närvarande inte genomföras i brist på civilrättslig lagstiftning och lämnas därför åt sidan i denna sammanfattning.

En *internationell verksamhetsöverlåtelse* föreligger om ett bolag i en EG-stat överlåter samtliga tillgångar i sin verksamhet eller i en eller flera verksamhetsgrenar till ett bolag i en annan EG-stat. Med bolag avses svenska aktiebolag (inkl. bankaktiebolag och försäkringsaktiebolag) och utländska motsvarigheter. Vederlaget skall bestå av andelar i det övertagande bolaget. De skulder som är hänförliga till den överlåtna verksamheten får övertas.

Om de överlåtna tillgångarna knyts till ett fast driftställe i Sverige för det övertagande bolaget, medför inte en verksamhetsöverlåtelse beskattning av ett svenskt överlåtande bolag. I stället inträder det övertagande bolaget i det överlåtande bolagets ställe såvitt avser den överlåtna verksamheten. Det innebär bl.a. att skattemässiga värden på anläggnings- och lagertillgångar övertas. De övervärden som kan finnas i de överlåtna tillgångarna kommer härigenom fram till beskattning hos det övertagande bolaget när tillgångarna avyttras eller förbrukas.

Med *internationellt andelsbyte* avses ett förfarande genom vilket ett bolag (det förvärvande bolaget) förvärvar andelar i ett annat bolag (det förvärvade bolaget) av andelsägare i det senare bolaget. Vederlag skall utgå i form av andelar i det förvärvande bolaget. Som vederlag får dock även lämnas kontanter till högst ett belopp motsvarande 10 % av det nominella värdet av de andelar som lämnas som vederlag.

Vid ett internationellt andelsbyte beskattas inte andelsägare i det förvärvade bolaget. Beskattningen av vinsten på grund av andelsbytet - skillnaden mellan marknadsvärdet av de andelar i det förvärvande bolaget som erhålls i vederlag och anskaffningsvärdet för de bortbytta andelarna -

sker i stället när vederlagsandelarna avyttras. Utgår en del av vederlaget vid andelsbytet i form av kontanter, beskattas dock denna del redan vid andelsbytet.

Implementeringslagen avslutas med en bestämmelse mot skatteflykt. Denna kan bli tillämplig om ett omstruktureringsförfarande medfört en otillbörlig skatteförmån för den skattskyldige och denna förmån utgjort ett huvudskäl för förfarandet.

Den andra direktivet, det s.k. *moder-dotterbolagsdirektivet*, syftar till att utdelning skall kunna lämnas av ett dotterbolag i en EG-stat till ett moderbolag i en annan EG-stat utan att inkomstskatt eller källskatt utgår. Ett bolag anses som moderbolag till ett annat bolag om det innehar andelar i detta som motsvarar minst 25 % av andelskapitalet. Utredningen föreslår att regler som uppfyller kraven i direktivet tas in i 7 § 8 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och i 4 § kupongskattelagen (1970:624). Reglerna får begränsad betydelse, eftersom lättnader av det angivna slaget redan medges i betydande omfattning.

Med utgångspunkt i att Sverige inträder som medlem i EU/EG den 1 januari 1995 föreslår utredningen att de nya reglerna skall träda i kraft den dagen.

Författningsförslag

1 Förslag till Lag om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG

Härigenom föreskrivs följande.

Inledande bestämmelser

1 § Denna lag gäller vid beräkning av inkomst enligt kommunalskattelagen (1928:370) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt i fråga om sådana omstruktureringar som anges i 3-6 §§ (internationella fusioner, fissioner, verksamhetsöverlåtelser och andelsbyten). En förutsättning är att omstruktureringen berör bolag, vilka är hemmahörande i olika medlemsstater i den Europeiska gemenskapen eller, i fråga om internationella andelsbyten, att någon andelsägare i det förvärvade bolaget är hemmahörande i Sverige och det förvärvande bolaget är hemmahörande i en annan medlemsstat.

2 § Med *bolag* avses svenskt aktiebolag, svenskt bankaktiebolag och svenskt försäkringsaktiebolag samt utländskt företag som uppfyller villkoren i artikel 3 leden a och c i det av de Europeiska gemenskapernas råd den 23 juli 1990 antagna direktivet om en gemensam ordning för beskattning avseende fusioner, fissioner, överföringar av tillgångar och andelsbyten, som berör bolag från olika medlemsstater, i direktivets lydelse den 1 januari 1995 (90/434/EEG).

Ett bolag skall anses vara *hemmahörande i en viss medlemsstat* om det enligt lagstiftningen i denna stat är hemmahörande i staten i skattehänseende och inte skall anses ha hemvist i en annan stat på grund av avtal om undvikande av dubbelbeskattning. Skall bolaget anses ha hemvist i en annan medlemsstat, skall det anses vara hemmahörande i denna andra medlemsstat. Motsvarande gäller i fråga om andelsägare som inte är bolag.

3 § Med *internationell fusion* avses ett förfarande genom vilket

dels ett eller flera bolags samtliga tillgångar och skulder övertas av ett annat bolag på det sätt som anges i andra stycket,

dels det överlåtande bolaget eller de överlåtande bolagen upplöses utan likvidation,

dels vederlag till andra andelsägare i det överlåtande bolaget eller de överlåtande bolagen än det övertagande bolaget utgår enligt tredje stycket.

Fusion kan ske mellan ett eller flera överlåtande bolag på den ena sidan och ett befintligt övertagande bolag på den andra sidan eller mellan två eller flera överlåtande bolag genom att de bildar ett nytt övertagande bolag.

Vederlag i form av andelar i det övertagande bolaget skall utgå till andra andelsägare i det överlåtande bolaget eller de överlåtande bolagen än det övertagande bolaget. Som vederlag får även lämnas pengar. Den kontanta ersättningen får dock uppgå till högst ett belopp motsvarande 10 procent av det nominella värdet av de andelar som lämnas som vederlag. Saknas nominellt värde på dessa andelar, beräknas i stället den högsta tillåtna kontanta ersättningen med utgångspunkt i den del av det inbetalade andelskapitalet i det övertagande bolaget som belöper på andelarna.

4 § Med *internationell fission* avses ett förfarande genom vilket

dels ett bolags samtliga tillgångar och skulder övertas av två eller flera andra bolag,

dels det överlåtande bolaget upplöses utan likvidation,

dels vederlag till andra andelsägare i det överlåtande bolaget än de övertagande bolagen utgår enligt andra stycket.

Vederlag i form av andelar i de övertagande bolagen skall utgå till andra andelsägare i det överlåtande bolaget än de övertagande bolagen. Vart och ett av de övertagande bolagen skall utge vederlag i förhållande till värdet av vad som erhållits. Som vederlag får även lämnas pengar. Den kontanta ersättningen får dock uppgå till högst ett belopp motsvarande 10 procent av det nominella värdet av de andelar som lämnas som vederlag av respektive bolag. Saknas nominellt värde på dessa andelar, beräknas i stället den högsta tillåtna kontanta ersättningen med utgångspunkt i den del av det inbetalade andelskapitalet i respektive övertagande bolag som belöper på andelarna.

5 § Med *internationell verksamhetsöverlåtelse* avses ett förfarande genom vilket ett bolag (det överlåtande bolaget) överlåter samtliga tillgångar i sin verksamhet eller i en eller flera verksamhetsgrenar till ett annat bolag (det övertagande bolaget) mot vederlag av andelar i det övertagande bolaget. Har det överlåtande bolaget skulder, som är hänförliga till de överlåtna tillgångarna, får vederlag utgå i form av, utom andelar i det övertagande bolaget, att det övertagande bolaget övertar betalningsansvaret för dessa skulder.

Med *verksamhetsgren* avses sådana tillgångar som utgör en rörelsegren enligt 11 kap. 8 § 9 aktiebolagslagen (1975:1385) eller, om fråga inte är om ett svenskt aktiebolag, skulle ha utgjort en sådan rörelsegren om bolaget varit ett svenskt aktiebolag.

6 § Med *internationellt andelsbyte* avses ett förfarande genom vilket ett bolag (det förvärvande bolaget) förvärvar andelar i ett annat bolag (det förvärvade bolaget) av andelsägare i det senare bolaget. Vederlag skall utgå i form av andelar i det förvärvande bolaget. Som vederlag får även lämnas pengar. Den kontanta ersättningen får dock uppgå till högst ett belopp motsvarande 10 procent av det nominella värdet av de andelar som lämnas som vederlag. Saknas nominellt värde på dessa andelar, beräknas i stället den högsta tillåtna kontanta ersättningen med utgångspunkt i den del av det inbetalade andelskapitalet i det övertagande bolaget som belöper på andelarna.

Internationella fusioner

7 § Vid internationella fusioner gäller 8-16 §§. Vad som sägs beträffande det överlåtande bolaget gäller, om det finns flera överlåtande bolag, vart och ett av dessa.

8 § En internationell fusion medför inte att det överlåtande bolaget skall beskattas eller att bolaget medges avdrag för förlust.

9 § Det övertagande bolaget träder i det överlåtande bolagets ställe vid beräkning av beskattningsbar inkomst med de undantag som anges i 10-12 §§.

Såvitt avser rätt till avdrag för underskott enligt lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet och enligt 2 § 14 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt gäller första stycket endast när ett helägt dotterbolag går upp i sitt moderbolag eller när det överlåtande bolaget är ett bankaktiebolag.

Beträffande rätt till avdrag för underskott enligt 2 § 14 mom. lagen om statlig inkomstskatt gäller vidare inte första stycket om det överlåtande bolaget vid ingången av beskattningsåret närmast före det beskattningsår då fusionen skedde var ett fåmansföretag enligt punkt 14 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370), såvida inte det övertagande bolaget ägde mer än nio tiondelar av andelarna i det överlåtande bolaget vid samma tidpunkt.

10 § I fråga om tillgångar samt skulder och andra förpliktelser gäller 8 och 9 §§ endast till den del tillgångar och förpliktelser har överförts från ett bolag som är hemmahörande i Sverige till ett bolag som är hemmahörande i en annan medlemsstat och knutits till ett fast driftställe i Sverige för det övertagande bolaget, i fråga om vilket inkomst inte är undantagen från beskattning här på grund av avtal om undvikande av dubbelbeskattning.

Föreligger förutsättningar enligt första stycket för att tillämpa 8 och 9 §§ på tillgångar samt skulder och andra förpliktelser, gäller dessa paragrafer även beträffande periodiseringsfonder enligt lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder, ersättningsfonder enligt lagen (1990:663) om

ersättningsfonder, reserveringar för framtida utgifter och rätt till avdrag för underskott som avses i 9 § andra stycket.

Med *fast driftställe i Sverige* avses sådan plats för affärsverksamhet som utgör fast driftställe här i landet enligt såväl punkt 3 första och andra styckena av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen (1928:370) som, om avtal om undvikande av dubbelbeskattning med den stat i vilken det övertagande bolaget är hemmahörande föreligger, sådant avtal. Motsvarande gäller beträffande fall som avses i tredje stycket den nämnda punkten.

11 § Har inventarier och andra tillgångar, på vilka reglerna om avdrag för värdeminskning i punkterna 12-14 av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen (1928:370) är tillämpliga, överförts och har dessa tillgångar i räkenskaperna för det övertagande bolaget tagits upp till ett högre värde än det som följer av 9 §, medför detta inte att bolaget förlorar rätten att tillämpa räkenskapsenlig avskrivning. En förutsättning är att bolaget tar upp skillnaden som intäkt för det beskattningsår då fusionen skett eller med en tredjedel för vart och ett av det beskattningsåret och de två närmast följande beskattningsåren.

12 § Det övertagande bolaget har rätt till avdrag för underskott hos det överlåtande bolaget avseende beskattningsåret före det beskattningsår då fusionen ägde rum först vid taxeringen för det sjätte beskattningsåret efter det sistnämnda beskattningsåret.

Var det överlåtande bolaget ett bankaktiebolag har 7 § femte stycket lagen (1993:1539) om avdrag för underskott motsvarande tillämpning.

13 § Var det överlåtande och det övertagande bolaget hemmahörande i främmande medlemsstater och har det överlåtande bolaget ett fast driftställe i Sverige enligt de grunder som anges i 10 § tredje stycket, tillämpas 8-12 §§ som om detta bolag varit svenskt.

14 § Har tillgångar och skulder överförts från ett bolag som är hemmahörande i Sverige till ett bolag som är hemmahörande i en annan medlemsstat, gäller andra stycket till den del de överförda tillgångarna och skulderna är knutna till en plats i en tredje medlemsstat, som enligt avtal för undvikande av dubbelbeskattning mellan Sverige och den tredje staten utgör ett fast driftställe eller, om sådant avtal inte föreligger, skulle ha utgjort ett fast driftställe om bestämmelserna i punkt 3 av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen (1928:370) varit tillämpliga i den tredje staten.

I fall som anges i första stycket gäller inte 8 §. Punkt 4 av anvisningarna till 20 § kommunalskattelagen och lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt skall tillämpas som om den skatt i den tredje staten, som skulle ha utgått förutan lagstiftning där enligt det i 2 § första stycket angivna direktivet, faktiskt hade utgått.

15 § Har ett övertagande bolag, som är hemmahörande i Sverige, haft andelar i det överlåtande bolaget, medför utslocknandet av andelarna genom fusionen inte att skattepliktig inkomst eller avdragsgill förlust uppkommer. Detta gäller dock inte om röstetalet för andelarna har understigit 25 procent av samtliga röster i det överlåtande bolaget.

16 § Vid beskattningen av andelsägarna i det överlåtande bolaget har bestämmelserna i 23 § eller, om de på grund av fusionen utslocknade andelarna har utgjort lagertillgångar i näringsverksamhet, 24 § motsvarande tillämpning. Det som sägs i de nämnda lagrummen beträffande andelar i det förvärvade bolaget och i det förvärvande bolaget skall härvid gälla de utslocknade andelarna i det överlåtande bolaget respektive de andelar i det övertagande bolaget som lämnats som fusionsvederlag.

Internationella fissioner

17 § 8-16 §§ har motsvarande tillämpning vid internationella fissioner, varvid det som sägs om det övertagande bolaget gäller de övertagande bolagen.

18 § Vid tillämpning av 9 § skall periodiseringsfond, ersättningsfond och rätt till avdrag för underskott fördelas på de övertagande bolagen i förhållande till de på varje bolag överförda nettovärdena.

Med nettovärde avses skillnaden mellan de skattemässiga värdena på tillgångarna och skulderna.

Internationella verksamhetsöverlåtelser

19 § Vid en internationell verksamhetsöverlåtelse tas vederlaget inte upp som intäkt hos det överlåtande bolaget. I stället skall som vederlag anses,

1. till den del de överlåtna tillgångarna har utgjorts av inventarier och andra tillgångar på vilka reglerna om avdrag för värdeminskning i punkterna 12-14 av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen (1928:370) är tillämpliga: det skattemässiga restvärdet,
2. till den del de överlåtna tillgångarna har utgjorts av fastigheter som var lagertillgångar: det skattemässiga värdet minskat med medgivna värdeminskningsavdrag som inte har gjorts i räkenskaperna,
3. till den del de överlåtna tillgångarna har utgjorts av andra lagertillgångar än fastigheter samt av pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar: det skattemässiga värdet.

Har överlåtna inventarier m.m. utgjort endast en del av det överlåtande bolagets hela bestånd av inventarier m.m., skall som skattemässigt restvärde för de överlåtna inventarierna m.m. anses en skälig del av restvärdet för hela beståndet av inventarier m.m.

I fråga om sådana tillgångar som avses i 25-30 §§ lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall en internationell verksamhetsöverlåtelse

behandlas som en gåva för det överlåtande bolaget. Bestämmelsen i 24 § 2 mom. tredje stycket lagen om statlig inkomstskatt skall dock inte tillämpas.

Bestämmelserna i punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen skall inte tillämpas vid internationella verksamhetsöverlåtelser.

20 § 9-14 och 16 §§ har motsvarande tillämpning vid internationella verksamhetsöverlåtelser.

21 § Vid tillämpning av 9 § gäller följande. Har överlåtelsen inte omfattat hela verksamheten i det överlåtande bolaget, får högst så stor andel av periodiseringsfond, ersättningsfond och rätt till avdrag för underskott övertas, som svarar mot förhållandet mellan det nettovärde som avses i 18 § andra stycket och nettovärdet av tillgångarna och skulderna i det överlåtande bolaget omedelbart före överlåtelsen. Reservering för framtida utgifter skall övertas till den del den är hänförlig till vad som överlåtits.

Internationella andelsbyten

22 § Vid ett internationellt andelsbyte gäller inte 27 § 4 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

Har en realisationsvinst uppkommit enligt den nämnda lagen för den som avyttrat andelar i det förvärvade bolaget, gäller 23 § denna lag. Har de avyttrade andelarna utgjort lagertillgångar i näringsverksamhet och överstiger vederlaget deras skattemässiga värde, gäller 24 §.

En förutsättning för bestämmelserna i andra stycket är, om vederlag i pengar utgår, att denna del av vederlaget understiger realisationsvinsten eller, i fråga om lagertillgångar, skillnaden mellan hela vederlaget och andelarnas skattemässiga värde.

23 § Som realisationsvinst avseende det beskattningsår, då avyttringen av andelar i det förvärvade bolaget skett, skall räknas den del av vederlaget som utgörs av pengar.

Som realisationsvinst avseende det beskattningsår, då de mottagna andelarna i det förvärvande bolaget avyttrats, skall anses, förutom realisationsvinst på dessa andelar, även realisationsvinst på grund av avyttringen av andelar i det förvärvade bolaget. Från belopp som på grund härav skall tas upp som intäkt av näringsverksamhet, tjänst eller kapital avräknas belopp som tagits upp i respektive inkomstslag på grund av första stycket. Avyttras inte samtliga mottagna andelar, skall som realisationsvinst på grund av avyttringen av andelar i det förvärvade bolaget anses så stor del av realisationsvinsten, efter avräkning som anges i andra meningen, som svarar mot förhållandet mellan antalet avyttrade andelar och antalet mottagna andelar.

Avyttras även de mottagna andelarna i det förvärvande bolaget genom ett internationellt andelsbyte, skall belopp som avses i andra stycket i stället beskattas när de andelar som erhållits som vederlag vid det andelsbytet avyttras. Utslocknar de mottagna andelarna på grund av en internationell fusion eller fission, skall belopp som avses i andra stycket i stället beskattas när de andelar, som erhållits som vederlag vid fusionen eller fissionen, avyttras. Motsvarande gäller om ytterligare andelsbyten, fusioner eller fissioner sker.

Det som sägs i andra stycket om beskattning av belopp som avses där gäller även om andelarna i det förvärvande bolaget övergår till ny ägare genom arv, testamente, bodelning eller gåva. Motsvarande gäller vid tillämpning av tredje stycket.

De mottagna andelarna i det förvärvande bolaget skall anses anskaffade för ett belopp som motsvarar deras värde vid förvärvet.

Det belopp som enligt andra stycket beskattas när en andel i det förvärvande bolaget avyttras och anskaffningsvärdet enligt femte stycket för de mottagna andelarna i detta bolag skall fastställas av skattemyndigheten vid taxeringen för det beskattningsår då andelsbytet skett.

24 § Har de avyttrade andelarna i det förvärvade bolaget utgjort lagertillgångar, räknas den del av vederlaget som utgörs av pengar, som intäkt av näringsverksamhet avseende det beskattningsår då avyttringen skett.

Har de mottagna andelarna i det förvärvande bolaget inte erhållit karaktär av lagertillgångar genom andelsbytet, tas som intäkt av näringsverksamhet avseende det beskattningsår, då andelarna i det förvärvade bolaget avyttrats, även upp ett belopp motsvarande de avyttrade andelarnas värde i skattehänseende.

Som intäkt av näringsverksamhet avseende det beskattningsår, då de mottagna andelarna i det förvärvande bolaget avyttras, skall anses, förutom eventuell intäkt av näringsverksamhet på grund av avyttringen av dessa andelar, även intäkten av näringsverksamhet på grund av avyttringen av andelar i det förvärvade bolaget. Från den senare intäkten avräknas belopp som tagits upp som intäkt på grund av första stycket. Avyttras inte samtliga mottagna andelar, skall som intäkt på grund av avyttringen av andelar i det förvärvade bolaget anses så stor del av intäkten, efter avräkning som anges i andra meningen, som svarar mot förhållandet mellan antalet avyttrade andelar och antalet mottagna andelar.

Bestämmelserna i 23 § tredje-sjätte styckena har motsvarande tillämpning vid avyttring av andelar som utgör lagertillgångar.

Bestämmelser mot skatteflykt

25 § Medför ett förfarande som anges i 3-6 §§, ensamt eller i förening med andra rättshandlingar, vid tillämpning av 7-24 §§ en otillbörlig skatteförmån för den skattskyldige, som inte är oväsentlig, och kan det

antas att skatteförmånen utgjort ett huvudskäl för förfarandet, skall de sistnämnda paragraferna inte tillämpas på detta.

Vid tillämpning av bestämmelserna om omprövning i 4 kap. taxeringslagen (1990:324) får omprövningsbeslut till den skattskyldiges nackdel meddelas före utgången av det femte året efter taxeringsåret utan hinder av bestämmelserna om eftertaxering.

Överklagar Riksskatteverket skattemyndighetens beslut med åberopande av första stycket, skall - i stället för vad som anges i 6 kap. taxeringslagen - överklagandet ha kommit in inom den tidsfrist som anges i andra stycket eller efter utgången av denna men inom två månader från den dag då det överklagade beslutet meddelades.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1995 och tillämpas i fråga om förfaranden som genomförs efter ikraftträdandet.

Det som föreskrivs i 10 § andra stycket, 18 och 21 §§ om periodiseringsfond har till och med 1999 års taxering motsvarande tillämpning för skatteutjämningsreserv enligt lagen (1993:1540) om återföring av skatteutjämningsreserv.

2 Förslag till Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Härigenom föreskrivs att punkt 1 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

Anvisningar
till 22 §

1.[1] Till intäkt av näringsverksamhet hänförs samtliga intäkter i pengar eller varor, som har influtit i verksamheten. Detta innebär, att intäkten skall vara av sådan beskaffenhet, att den normalt är att räkna med och ingår som ett led i verksamheten. Hit räknas inflytande betalning för varor, som den skattskyldige handlar med eller tillverkar. Det sagda gäller även då näringsidkaren vid överlåtelse av verksamheten låter befintliga varor ingå i överlåtelsen. Denna överlåtelse utgör då så att säga den sista affärshändelsen i verksamheten.

Till intäkt av näringsverksamhet hänförs också vad som inflyter vid avyttring av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier eller av tillgångar som är likställda med dessa vid beräkning av värdeminskningsavdrag. Även ersättning som i fall som avses i 2 § andra och tredje styckena lagen (1990:663) om ersättningsfonder uppbärs av en fysisk person eller ett dödsbo utgör intäkt av näringsverksamhet om den skattskyldige begär det.

Till intäkt av näringsverksamhet hänförs vidare vinst vid icke yrkesmässig avyttring (realisationsvinst) av andel i sådan ekonomisk förening som avses i 2 § 8 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt såvida innehavet av andelen betingats av sådan verksamhet. I fråga om handelsbolag hänförs till intäkt av näringsverksamhet också realisationsvinst vid avyttring av andra tillgångar som avses i 27 § 1 mom., av tillgångar som avses i 28 §, 29 § 1 mom., 30 § 1 mom. och 31 § samt av förpliktelser som avses i 3 § 1 mom. nämnda lag.

Har en tillgång tagits ut ur en förvärvskälla sker beskattning som om tillgången i stället hade avyttrats för ett vederlag motsvarande marknadsvärdet (uttagsbeskattning). Vad nu sagts gäller dock endast om vederlag eller vinst vid en avyttring skulle ha tagits upp som intäkt av näringsverksamhet och särskilda skäl mot uttagsbeskattning inte föreligger. Uttag av bränsle från fastighet som är taxerad som lantbruksenhet för uppvärmning av den skattskyldiges privatbostad på denna beskattas ej.

Uttagsbeskattning sker också vid uttag i mer än ringa omfattning av tjänst. Värdet av bilförmån beräknas enligt punkterna 2 och 4 av anvisningarna till 42 §.

Uttagsbeskattning skall även ske
- under förutsättning att särskilda
skäl mot det inte föreligger -

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1. om verksamheten i en förvärvskälla har upphört,

2. om en näringsidkare upphört att vara skattskyldig för inkomst av en förvärvskälla,

3. om inkomst av en förvärvskälla skall undantas från beskattning på grund av ett nytt avtal om undvikande av dubbelbeskattning eller

4. i fråga om tillgång som har förts över från en del av en förvärvskälla till en annan del, om inkomst av den senare delen men inte av den förra är undantagen från beskattning i Sverige på grund av avtal om undvikande av dubbelbeskattning.

I fall som avses i sjätte stycket 2 och 3 skall uttagsbeskattning dock inte ske till den del tillgångarna i förvärvskällan knutits till ett fast driftställe i Sverige. Undantas endast en del av inkomsten från en förvärvskälla från beskattning på grund av avtal om undvikande av dubbelbeskattning, gäller sjätte stycket 3 tillgångar som är hänförliga till motsvarande del av förvärvskällan.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1995 och tillämpas i fråga om händelser som inträffar efter ikraftträdandet.

[1] Senaste lydelse 1993:1541.

3 Förslag till Lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt[1] att 2 § 3 mom., 6 § 1 mom. och 7 § 8 mom. skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	2 §
3 mom.[2] Äger svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening, svensk sparbank eller svenskt ömsesidigt skadeförsäkringsföretag (moderföretag) mer än nio tiondelar av aktierna eller andelarna i ett eller flera svenska aktiebolag eller svenska ekonomiska föreningar (helägda dotterföretag), skall koncernbidrag som moderföretaget lämnar till helägt dotterföretag eller som sådant företag lämnar till moderföretaget eller till annat helägt dotterföretag hos moderföretaget anses som avdragsgill omkostnad för givaren och skattepliktig intäkt för mottagaren, även om bidraget inte för givaren utgör omkostnad för intäkternas förvärvande eller bibehållande. Som förutsättning för detta gäller	
a) att varken givare eller mottagare är bostadsföretag enligt 7 mom. eller investmentföretag enligt 10 mom.,	
b) att såväl givare som mottagare redovisar bidraget till samma års taxering öppet i självdeklaration eller därvid fogad bilaga,	
c) att dotterföretag som lämnar eller mottar bidrag har varit helägt under hela beskattningsåret för både givare och mottagare eller sedan dotterföretaget började bedriva verksamhet av något slag,	
d) att, om bidrag lämnas från dotterföretag till moderföretag, aktierna eller andelarna i dotterföretaget inte utgör lagertillgångar hos moderföretaget *samt*	d) att, om bidrag lämnas från dotterföretag till moderföretag, aktierna eller andelarna i dotterföretaget inte utgör lagertillgångar hos moderföretaget,
e) att, om bidrag lämnas från dotterföretag till annat dotterföretag och om aktierna i det givande dotterföretaget utgör lagertillgångar hos moderföretaget skall även aktierna i det mottagande dotterföretaget utgöra lagertillgångar hos moderföretaget.	e) att, om bidrag lämnas från dotterföretag till annat dotterföretag och om aktierna i det givande dotterföretaget utgör lagertillgångar hos moderföretaget skall även aktierna i det mottagande dotterföretaget utgöra lagertillgångar hos moderföretaget *samt*
	f) att mottagaren inte enligt avtal om undvikande av dubbelbeskattning skall anses ha hemvist i en främmande stat.
Lämnar svenskt moderföretag koncernbidrag till svenskt aktiebolag som inte är sådant helägt dotterbolag som avses i första stycket, skall bidraget ändå anses som avdragsgill omkostnad för moderföretaget och skattepliktig intäkt för mottagaren, om de förutsättningar som anges i första	

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

stycket a och b är uppfyllda och om ägarförhållandena under hela beskattningsåret för både givare och mottagare eller sedan mottagaren började bedriva verksamhet av något slag har varit sådana att mottagaren genom fusioner mellan moderföretag och dotterbolag har kunnat bringas att uppgå i moderföretaget. Därvid skall fusion anses kunna äga rum när moderföretaget äger mer än nio tiondelar av aktierna i dotterbolag men inte i annat fall.

Även i andra fall skall koncernbidrag som svenskt företag lämnar till annat svenskt företag anses som avdragsgill omkostnad för givaren och skattepliktig intäkt för mottagaren under förutsättning att bidraget med avdragsrätt för givaren enligt första och andra styckena hade kunnat lämnas till annat företag än mottagaren och att bidraget därefter, direkt eller genom förmedling av ytterligare företag, hade kunnat vidarebefordras till mottagaren på sådant sätt att varje förmedlande företag skulle ha haft rätt till avdrag enligt första och andra styckena för vidarebefordrat belopp.

Avdrag för koncernbidrag får åtnjutas endast av den som visar att förutsättningar för sådant avdrag föreligger.

Lämnas bidrag från svenskt företag till annat svenskt företag, med vilket givaren är i intressegemenskap, för verksamhet av väsentlig betydelse från samhällsekonomisk synpunkt och redovisas bidraget öppet, kan regeringen medge att bidraget skall anses som avdragsgill omkostnad för givaren och skattepliktig intäkt för mottagaren även om en eller flera av de förutsättningar som anges i första-tredje styckena inte är uppfyllda.

6 §

1 mom.[3] Skyldighet att erlägga skatt för inkomst åligger, såframt ej annat föreskrivs i denna lag eller i särskilda bestämmelser, meddelade på grund av överenskommelse eller beslut, varom i 20 och 21 §§ sägs:

a) fysisk person:

för tid under vilken han varit bosatt här i riket:

för all inkomst som förvärvats inom eller utom riket; samt

för tid under vilken han ej varit bosatt här i riket:

för inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till fastighet eller fast driftställe här i riket;

för inkomst av näringsverksamhet som utgör intäkt när egendom som avses i 26 § och som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller del av ett hus här i riket övergår till privatbostad eller avyttras;

för inkomst genom utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar;

för löpande inkomster som hänför sig till privatbostadsfastighet och privatbostad här i riket;

för vinst vid avyttring av fastighet här i riket eller av egendom som avses i 26 § och som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller del av ett hus här i riket;

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

för vinst vid avyttring dels av aktier och andelar i andra svenska aktiebolag, handelsbolag och ekonomiska föreningar än sådana som avses i 2 § 7 mom., dels av konvertibla skuldebrev och konvertibla vinstandelsbevis som utgivits av svenska aktiebolag, dels av sådana av svenska aktiebolag utfästa optionsrätter som avser rätt till nyteckning eller köp av aktie och blivit utfästa i förening med skuldebrev och dels optioner och terminer som avser något av nu nämnda finansiella instrument, om överlåtaren vid något tillfälle under de tio kalenderår som närmast föregått det år då avyttringen skedde haft sitt egentliga bo och hemvist här i riket eller stadigvarande vistats här;

för återfört avdrag för egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter, för egenavgifter som har fallit bort i den mån avdrag har medgetts för avgifterna samt för avgifter som avses i 46 § 2 mom. första stycket 3 kommunalskattelagen (1928:370) och som har satts ned genom ändrad debitering i den mån avdrag har medgetts för avgifterna och dessa hänför sig till näringsverksamhet;

b) svenska aktiebolag och sådana bolag, som enligt särskild författning äro skyldiga att avstå sin vinst, ekonomiska föreningar, samebyar, samfund, stiftelser, verk, inrättningar och andra inländska juridiska personer, dock såvitt gäller sådana juridiska personer som enligt författning eller på därmed jämförligt sätt bildats för att förvalta samfällighet endast om samfälligheten taxerats såsom särskild taxeringsenhet och avser marksamfällighet eller regleringssamfällighet:

för all inkomst, som av dem här i riket eller å utländsk ort förvärvats;

c) utländska bolag:

för inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till fastighet eller fast driftställe här i riket;

för inkomst av näringsverksamhet vid avyttring av egendom som avses i 26 § och som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller del av ett hus här i riket;

för slutlig skatt eller tillkommande skatt, som fallit bort, i den mån avdrag därför av bolaget åtnjutits vid tidigare års taxeringar samt;

för inkomst genom utdelning å andelar i svenska ekonomiska föreningar;

d) andra utländska juridiska personer än utländska bolag:

för inkomst som anges under c med avdrag för delägares inkomst som avses i punkt 10 andra stycket av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen.

I fråga om vad som avses med fast driftställe gäller vad som sägs i punkt 3 av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen.

I fråga om sådan realisationsvinst som avses i 23 § andra stycket lagen (1994:000) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG, skall med ordet avyttring

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

i 1 mom. a näst sista ledet förstås avyttring eller överlåtelse genom arv, testamente, bodelning eller gåva av mottagen andel i det förvärvande bolaget eller, i fall som avses i tredje stycket den nämnda paragrafen, vederlagsandel som avses där.

7 §

8 mom.[4] Svenskt företag är frikallat från skattskyldighet för utdelning på aktie eller andel i utländsk juridisk person under förutsättning att innehavet av den utländska aktien eller andelen är ett kapitalplaceringsinnehav eller ett näringsbetingat innehav.

För att utdelning på näringsbetingat innehav skall vara skattebefriad skall den inkomstbeskattning som den utländska juridiska personen är underkastad vara jämförlig med den inkomstbeskattning som skulle ha skett enligt denna lag, om inkomsten hade förvärvats av ett svenskt företag. Vid jämförelsen skall utdelning som den utländska juridiska personen erhållit på kapitalplaceringsinnehav anses utgöra inkomst som skall beskattas enligt denna lag. Vidare skall bortses från bestämmelser i avtal för undvikande av dubbelbeskattning.

Ett innehav av aktier eller andelar i en utländsk juridisk person skall anses vara näringsbetingat om aktierna eller andelarna inte utgör omsättningstillgångar i företagets verksamhet och

det sammanlagda röstetalet för företagets aktier eller andelar i den utländska juridiska personen vid beskattningsårets utgång motsvarade en fjärdedel eller mer av röstetalet för samtliga aktier eller andelar i den utländska juridiska personen eller

innehavet av aktierna eller andelarna betingas av verksamhet som bedrivs av företaget eller av företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära.

Ett innehav av aktier eller andelar i en utländsk juridisk person skall anses vara ett kapitalplaceringsinnehav om aktierna eller andelarna inte utgör omsättningstillgångar i företagets verksamhet och inte heller skall anses vara näringsbetingade.

Med svenskt företag avses i detta moment svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening, svensk sparbank, svenskt ömsesidigt skadeförsäkringsföretag och svensk värdepappersfond.

Utländsk juridisk person hemmahörande i något av de länder med vilka Sverige ingått avtal för undvikande av dubbelbeskattning (avtalsländer) skall anses underkastad inkomstbeskattning jämförlig med den som skulle ha skett enligt denna lag. Denna presumtion gäller dock endast om personens intäkter härrör från verksamhet i Sverige eller avtalsland och verksamheten är underkastad normal inkomstskatt i det eller de länder där den bedrivs. I det fall personens intäkter endast till obetydlig del

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

härrör från verksamhet i andra länder eller från särskilt skattemässigt gynnad verksamhet skall den ändå anses underkastad jämförlig beskattning.

Ett innehav av aktier eller andelar i ett bolag i en främmande stat som är medlem i den Europeiska gemenskapen skall anses vara näringsbetingat - även om förutsättningarna enligt tredje stycket inte är för handen - om innehavet av aktier eller andelar i bolaget motsvarar 25 procent eller mer av andelskapitalet i detta.

Med bolag i en främmande stat som är medlem i den Europeiska gemenskapen avses utländskt företag som uppfyller villkoren i artikel 2 i det av de Europeiska gemenskapernas råd den 23 juli 1990 antagna direktivet om en gemensam ordning för beskattning avseende moder- och dotterbolag i olika medlemsstater i direktivets lydelse den 1 januari 1995 (90/435/EEG).

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1995 och tillämpas i fråga om händelser som inträffar efter ikraftträdandet.

[1] Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:770.
[2] Senaste lydelse 1993:1544.
[3] Senaste lydelse 1994:489.
[4] Senaste lydelse 1994:778.

4 Förslag till Lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)

Härigenom föreskrivs att 4 § kupongskattelagen (1970:624)[1] skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

4 §[2]

Skattskyldighet föreligger för utdelningsberättigad, om denne är fysisk person, som ej är bosatt eller stadigvarande vistas här i riket, dödsbo efter sådan person eller utländsk juridisk person, och utdelningen ej är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits från fast driftställe här i riket. Skattskyldighet föreligger dock inte för utdelningsberättigad utländsk juridisk person för den del av utdelningen som enligt punkt 10 andra stycket av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen (1928:370) har beskattats hos delägaren.

För handelsbolag, kommanditbolag och rederi föreligger skattskyldighet för den del av utdelningen som ej är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits från fast driftställe här i riket och som belöper på delägare som ej är bosatt eller stadigvarande vistas här.

Skattskyldighet föreligger slutligen för utdelningsberättigad, som innehar aktie under sådana förhållanden, att annan därigenom obehörigen beredes förmån vid taxering till inkomstskatt eller vinner befrielse från kupongskatt.

Skattskyldighet föreligger icke för person, som avses i 17 § eller 18 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

Skattskyldighet föreligger inte heller för en juridisk person i en främmande stat som är medlem i den Europeiska gemenskapen, om den innehar 25 procent eller mer av aktierna i det utdelande bolaget och uppfyller villkoren i artikel 2 i det av de Europeiska gemenskapernas råd den 23 juli 1990 antagna direktivet om en gemensam ordning för beskattning avseende moder- och dotterbolag i olika medlemsstater i direktivets lydelse den 1 januari 1995 (90/435/EEG).

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1995 och tillämpas på utdelning som lämnas efter ikraftträdandet.

[1] Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:996.
[2] Senaste lydelse 1993:1555.

5 Förslag till Lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt

Härigenom föreskrivs att 1 § lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
1 §[1]	
Om fysisk person, under tid då han varit bosatt här i riket, eller inländsk juridisk person har haft intäkt	
a) som medtagits vid taxering enligt kommunalskattelagen (1928:370) eller lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt,	
b) för vilken han beskattats i utländsk stat och	
c) som enligt skattelagstiftningen i den utländska staten anses härröra därifrån,	
har han - med den inskränkning som följer av 2 § - genom avräkning av den del av den utländska skatten som belöper på intäkten rätt att erhålla nedsättning av statlig inkomstskatt och kommunal inkomstskatt i enlighet med vad som framgår av 4-13 §§.	
Motsvarande gäller i tillämpliga delar i fall då fysisk person enligt lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt har att erlägga fastighetsskatt för en i utlandet belägen privatbostad.	
Kan ett svenskt företag vid prövning enligt 7 § 8 mom. lagen om statlig inkomstskatt inte visa att den inkomstbeskattning som den utländska juridiska personen är underkastad är jämförlig med den inkomstbeskattning som skulle ha skett enligt lagen om statlig inkomstskatt om inkomsten hade förvärvats av svenskt företag, och skall mottagen utdelning därför beskattas i Sverige, men är övriga förutsättningar för att erhålla skattefrihet för utdelningen i nämnda moment uppfyllda har företaget, utöver den avräkning som medges enligt första stycket och enligt dubbelbeskattningsavtal, genom avräkning rätt att erhålla nedsättning av statlig inkomstskatt med ett belopp motsvarande *tio* procent av denna utdelnings bruttobelopp. Vid sådan avräkning gäller i tillämp-	Kan ett svenskt företag vid prövning enligt 7 § 8 mom. lagen om statlig inkomstskatt inte visa att den inkomstbeskattning som den utländska juridiska personen är underkastad är jämförlig med den inkomstbeskattning som skulle ha skett enligt lagen om statlig inkomstskatt om inkomsten hade förvärvats av svenskt företag, och skall mottagen utdelning därför beskattas i Sverige, men är övriga förutsättningar för att erhålla skattefrihet för utdelningen i nämnda moment uppfyllda har företaget, utöver den avräkning som medges enligt första stycket och enligt dubbelbeskattningsavtal, genom avräkning rätt att erhålla nedsättning av statlig inkomstskatt med ett belopp motsvarande *tretton* procent av denna utdelnings bruttobelopp. Vid sådan avräkning gäller i till-

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
liga delar vad som föreskrivs i 4-13 §§.	lämpliga delar vad som föreskrivs i 4-13 §§.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1995 och tillämpas på utdelning som tas emot efter ikraftträdandet.

[1] Senaste lydelse 1994:781.

6 Förslag till Lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter

Härigenom föreskrivs att 2 kap. 17 § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*

2 kap.

17 §[1]

Om den skattskyldige under beskattningsåret har avyttrat fast eller lös egendom eller betalat eller överlåtit lån i utländsk valuta, skall han i självdeklarationen lämna de uppgifter som behövs för att beräkna skattepliktig realisationsvinst. Detsamma gäller, om den skattskyldige under beskattningsåret överfört eller upplåtit egendom under sådana förhållanden att överföringen eller upplåtelsen enligt 25 § 2 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall jämställas med avyttring av fastighet. Kan intäktens totala belopp inte fastställas på grund av att den är beroende av viss framtida händelse, skall uppgift lämnas om detta i självdeklarationen.

Den som yrkar uppskovsavdrag enligt lagen (1993:1469) om uppskovsavdrag vid byte av bostad skall i självdeklarationen lämna uppgift om beteckning på sådan ersättningsbostad som avses i 11 § nämnda lag. Om ersättningsbostaden utgörs av bostad som avses i 11 § andra meningen nämnda lag, skall uppgift lämnas även om föreningens eller bolagets organisationsnummer och namn. Om ersättningsbostad förvärvas först nästkommande år, skall uppgift i stället lämnas i självdeklarationen för det året.

Har äganderätten till en sådan ersättningsbostad som avses i andra stycket under beskattningsåret övergått till annan genom arv, testamente, bodelning eller gåva skall i självdeklarationen lämnas uppgift om

1. storleken på det belopp som enligt 10 § nämnda lag skall dras ifrån omkostnadsbeloppet när ersättningsbostaden avyttras,

2. ersättningsbostadens beteckning samt, om ersättningsbostaden utgörs av bostad som avses i andra stycket andra meningen, föreningens eller bolagets organisationsnummer och namn samt

3. den nye ägarens namn, adress och person- eller organisationsnummer.

Har den skattskyldige under beskattningsåret avyttrat andelar genom ett sådant internationellt andelsbyte som avses i 6 § lagen (1994:000) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	omstruktureringar inom EG, skall han i självdeklarationen lämna de uppgifter som behövs för tillämpningen av 23 § sjätte stycket och, i motsvarande hänseende, 24 § fjärde stycket den nämnda lagen.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1995 och tillämpas första gången vid 1996 års taxering.

[1] Senaste lydelse 1994:483.

7 Förslag till Lag om ändring i lagen (1990:663) om ersättningsfonder

Härigenom föreskrivs att 9 § lagen (1990:663) om ersättningsfonder skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
9 §[1]	
Ersättningsfond skall återföras till beskattning om	
1. fonden har tagits i anspråk i strid med 4 eller 5 §,	
2. hela eller den huvudsakliga delen av förvärvskällan under beskattningsåret har överlåtits eller verksamheten har upphört och fonden inte har övertagits enligt sjätte stycket,	
3. företaget har upplösts genom fusion och fonden inte har övertagits enligt sjätte stycket,	
4. beslut har fattats om att det företag som innehar fonden skall träda i likvidation,	
5. beslut har meddelats om att den skattskyldige skall försättas i konkurs, *eller*	5. beslut har meddelats om att den skattskyldige skall försättas i konkurs,
6. fonden inte har tagits i anspråk senast under det beskattningsår för vilket taxering sker under tredje taxeringsåret efter det då avdrag för avsättningen har medgetts.	6. fonden inte har tagits i anspråk senast under det beskattningsår för vilket taxering sker under tredje taxeringsåret efter det då avdrag för avsättningen har medgetts, *eller*
	7. skattskyldigheten för inkomst av förvärvskällan har upphört eller om sådan inkomst skall undantas från beskattning på grund av ett nytt avtal om undvikande av dubbelbeskattning.

Vad som sägs i första stycket 2 gäller inte om avsättningen grundas på avyttring som avses i 2 § andra stycket 1-3.

Med överlåtelse som avses i första stycket 2 likställs att förvärvskällan helt eller delvis tillfallit en ny ägare genom bodelning eller arv eller genom förordnande i testamente. Skattemyndigheten får dock, om det finns särskilda skäl, medge att fonden i stället för att återföras till beskattning övertas av den nya ägaren. Därvid skall bestämmelserna i 11 § tredje stycket tillämpas.

Har fysisk person fått avdrag för avsättning till ersättningsfond för byggnader och markanläggningar i fall som avses i 2 § andra och tredje styckena skall återföring till beskattning göras till den del fonden motsvarar belopp som tagits upp som intäkt av näringsverksamhet enligt bestämmelserna i punkt 5 första och tredje-sjätte styckena av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370). Fonden i övrigt skall

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

återföras till beskattning i inkomstslaget kapital. Ersättningsfond för mark skall återföras till beskattning i inkomstslaget kapital.

Skattemyndigheten kan, om det finns särskilda skäl, medge att fond som skall återföras enligt första stycket 6 får behålllas under viss tid, dock längst till och med det beskattningsår för vilket taxering sker under sjätte taxeringsåret efter det då avdrag för avsättningen har medgetts.

Vid sådan fusion som avses i 2 § 4 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt får ersättningsfond övertas. Har en ekonomisk förening skiftat ut aktier enligt punkt 1 a tredje stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen får ersättningsfond i föreningen övertas av det aktiebolag vars aktier skiftats ut. Har fonden övertagits skall anses som om det övertagande företaget har gjort avsättningen under det beskattningsår då avsättningen gjorts hos det överlåtande företaget.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1995 och tillämpas i fråga om händelser som inträffar efter ikraftträdandet.

[1] Senaste lydelse 1994:783.

8 Förslag till Lag om ändring i lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder

Härigenom föreskrivs att 5 § lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
5 §	
Avdrag för avsättning till periodiseringsfond återförs omedelbart till beskattning om	
1. den skattskyldige eller, i fråga om handelsbolag, detta har upphört att bedriva *näringsverksamhet,*	1. den skattskyldige eller, i fråga om handelsbolag, detta har upphört att bedriva *verksamhet i den förvärvskälla som avdraget hänför sig till,*
2. delägare i handelsbolag har avyttrat sin andel i bolaget,	
3. företag har upplösts genom fusion och fonden inte har övertagits enligt 7 §,	
4. beslut har fattats om att företag som innehar fond skall träda i likvidation *eller*	4. beslut har fattats om att företag som innehar fond skall träda i likvidation,
5. beslut har meddelats om att den skattskyldige skall försättas i konkurs.	5. beslut har meddelats om att den skattskyldige skall försättas i konkurs, *eller*
	6. skattskyldigheten för inkomst av förvärvskällan har upphört eller om sådan inkomst skall undantas från beskattning på grund av ett nytt avtal om undvikande av dubbelbeskattning.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1995 och tillämpas i fråga om händelser som inträffar efter ikraftträdandet.

9 Förslag till Lag om ändring i lagen (1993:1540) om återföring av skatteutjämningsreserv

Härigenom föreskrivs att 11 § lagen (1993:1540) om återföring av skatteutjämningsreserv skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
11 §	
Återstående del av belopp som avses i 1-6 §§ återförs omedelbart till beskattning om	
1. den skattskyldige eller, i fråga om handelsbolag, detta har upphört att bedriva *näringsverksamhet*,	1. den skattskyldige eller, i fråga om handelsbolag, detta har upphört att bedriva *verksamhet i förvärvskällan, skattskyldigheten för inkomst av förvärvskällan har upphört eller om sådan inkomst skall undantas från beskattning på grund av ett nytt avtal om undvikande av dubbelbeskattning*,
2. företaget har upplösts genom fusion och 13 § inte är tillämplig,	
3. beslut har fattats om att företaget skall träda i likvidation eller	
4. beslut har meddelats om att den skattskyldige skall försättas i konkurs.	
Vid tillämpning av första stycket gäller även bestämmelserna i 10 §. I sådana fall anses avsättningen till skatteutjämningsreserv uppgå till noll kronor.	

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1995 och tillämpas i fråga om händelser som inträffar efter ikraftträdandet.

1 Inledning

Den 23 juli 1990 antog de Europeiska gemenskapernas råd (numera Europeiska unionens råd) två direktiv på företagsbeskattningens område, det s.k. fusionsdirektivet (90/434/EEG) och det s.k. moder-dotterbolagsdirektivet (90/435/EEG/. Antagandet hade föregåtts av mer än 20 års förberedande arbete och förhandlingar mellan medlemsstaterna. De engelska versionerna av direktiven har tagits in som *bil. 1* resp. *bil. 3*. I *bil. 2* och *bil. 4* finns provisoriska svenska översättningar. (Officiella översättningar föreligger ännu inte.)

Fusionsdirektivet och moder-dotterbolagsdirektivet riktar sig - som alla direktiv - till de stater som är medlemmar i Europeiska gemenskapen (EG) och förpliktar dem att i sina lagstiftningar införa regler som medför sådana rättsverkningar som åsyftas med direktiven. För de stater som redan är medlemmar skall sådana regler tillämpas i princip fr.o.m. den 1 januari 1992. Det anslutningsavtal som reglerar ett inträde av Sverige i EU/EG innehåller inga övergångsregler avseende de aktuella direktiven. Det innebär att Sverige är förpliktat att vid ett inträde ha infört bestämmelser i sin lagstiftning enligt kraven i direktiven.

Våren 1993 erhöll utredningen genom tilläggsdirektiv (dir. 1993:54) i uppdrag att göra en översyn av vissa inkomstskattefrågor i samband med omstruktureringar. Utredningen skulle i ett första steg lägga fram förslag som innebär en anpassning av svenska beskattningsregler till de nämnda direktiven. I det föreliggande betänkandet lämnas sådana förslag.

Utredningen avser att i en kommande etapp ta upp skattefrågor avseende omstruktureringar inom Sveriges gränser. I det arbetet kommer t.ex. reglerna om s.k. aktiebyten i 27 § 4 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, att ses över.

Enligt utredningens förslag skall huvuddelen av de regler som föranleds av fusionsdirektivet tas in i en särskild lag, lagen om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG (implementeringslagen). De bestämmelser som föranleds av moder-dotterbolagsdirektivet skall enligt förslaget i huvudsak tas in 7 § 8 mom. SIL och i 4 § kupongskattelagen (1970:624). Förslagen motiveras i författningskommentaren i anslutning till de olika bestämmelserna. För en översikt över förslagen hänvisas till sammanfattningen.

Ett viktigt inslag i implementeringslagen är att tillgångar som överförs från ett svenskt bolag till ett utländskt knyts till ett fast driftställe för det utländska bolaget i Sverige. Detta aktualiserar frågan vad som händer i skattehänseende när ett fast driftställe upphör. Denna fråga behandlas i ett särskilt avsnitt (avsnitt 2). I det avsnittet tas även upp frågan om beskattningskonsekvenser av att ett svenskt företag förlorar sitt

skatterättsliga hemvist i Sverige på grund av ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning.

Inget hindrar att en stat vid implementeringen av de aktuella direktiven går längre än vad som föranleds av föreskrifterna i direktiven. Så kan t.ex. vid implementeringen av fusionsdirektivet lagstiftningen utformas så att även andra omstruktureringar omfattas än de som behandlas i direktivet eller rättsföljderna göras förmånligare för de skattskyldiga än vad som följer av direktivet.

Utredningen har emellertid bedrivit arbetet med inriktningen att man vid implementeringen bör begränsa skattelättnaderna till vad direktiven kräver. Det huvudsakliga skälet för detta är att utredningen först i den kommande arbetsetappen har tillfälle att se över de svenska interna skattereglerna för omstruktureringar. Att nu medge t.ex. längre gående lättnader vid internationella omstruktureringar än vad som krävs kunde skapa onödiga bindningar i det arbetet.

Här kan nämnas att förslag till direktiv om ändringar i fusionsdirektivet och moder-dotterbolagsdirektivet har lämnats av EG-kommissionen [COM (93)293]. Förslagen innebär i huvudsak att den krets juridiska personer som omfattas av direktiven utvidgas.

Utredningens förslag innebär vissa statsfinansiella kostnader som inte närmare kan anges. Man kan emellertid utgå från att de blir obetydliga.

2 Beskattningskonsekvenser när ett fast driftställe upphör, m.m.

En grundsten i direktivet och därmed i implementeringslagen är att de tillgångar och skulder som överlåts vid en internationell fusion, fission eller verksamhetsöverlåtelse knyts till ett fast driftställe för det övertagande bolaget i den stat där det överlåtande bolaget är hemmahörande. Den bakomliggande tanken är att denna stat inte skall förlora rätten att beskatta avkastningen av verksamheten eller en vinst vid avyttring av tillgångarna. För att detta syfte skall uppnås krävs även att anknytningen av tillgångarna till det fasta driftstället inte kan upplösas utan att beskattning sker. Det finns anledning att ställa frågan vad som gäller i detta hänseende enligt svensk lagstiftning.

Med fast driftställe avses enligt punkt 3 första stycket av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, en stadigvarande plats för affärsverksamhet, från vilken verksamheten helt eller delvis bedrivs. Som exempel nämns i andra stycket bl.a. plats för företagsledning, filial, kontor, fabrik, gruva och plats för byggnadsarbete. Enligt tredje stycket anses fast driftställe också föreligga om någon är verksam för näringsverksamheten i Sverige och har fått och regelmässigt använder fullmakt för att sluta avtal för verksamhetens innehavare. De definitioner av fast driftställe som finns i avtal om undvikande av dubbelbeskattning har i allt väsentligt samma innebörd.

Enligt punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 22 § KL gäller följande. Har en tillgång tagits ut ur en förvärvskälla, sker enligt första meningen i stycket beskattning som om tillgången i stället hade avyttrats för ett vederlag motsvarande marknadsvärdet (uttagsbeskattning). En begränsning görs i andra meningen genom att två förutsättningar uppställs för att uttagsbeskattning skall ske. En är att vederlag eller vinst vid en avyttring skulle ha tagits upp som intäkt av näringsverksamhet. Denna förutsättning torde alltid vara för handen i de fall som diskuteras här och kan därför lämnas därhän. Den andra förutsättningen är att särskilda skäl mot uttagsbeskattning inte föreligger. Sådana skäl kan knappast föreligga när det finns risk för att beskattningsunderlag försvinner ur landet. Även denna förutsättning kan därför föras åt sidan nu.

Enligt utredningens uppfattning kan någon tvekan knappast råda om att uttagsbeskattning skall ske om t.ex. en maskin, som är knuten till ett fast driftställe i Sverige, förs över till verksamhet som ägaren bedriver i en annan stat. Däremot är det inte lika klart vad som gäller när ett fast driftställe upphör. Detta kan ske genom att verksamheten läggs ned eller, vid fortsatt verksamhet, genom att det moment i verksamheten som

konstituerar det fasta driftstället försvinner (fullmakten för en representant dras in, t.ex.). Medför upphörande av ett fast driftställe att de tillgångar som varit knutna till det fasta driftstället har tagits ut ur förvärvskällan i den mening som avses i punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 22 § KL? Enligt utredningens uppfattning talar övervägande skäl för ett jakande svar även om ordalydelsen i lagrummet inte är anpassad till situationen. Utredningen föreslår emellertid att saken otvetydigt klarläggs i lagtexten.

I detta sammanhang finns det anledning att även beakta vissa frågor om uttagsbeskattning när ägaren är ett svenskt subjekt. Detta aktualiseras av bl.a. följande. Enligt 8 kap. 4 § aktiebolagslagen (1975:1385), ABL, gällde tidigare att styrelseledamot och verkställande direktör skulle vara svenska medborgare och bosatta i Sverige. Regeringen eller myndighet som regeringen förordnade kunde dock dispensera från detta krav. Med svenskt medborgarskap jämställdes medborgarskap i Danmark, Finland, Island eller Norge. Nordiska medborgare, som var bosatta i något av dessa länder, kunde vara styrelseledamöter om minst halva antalet styrelseledamöter var bosatta i Sverige. Genom en lagändring år 1992, som trätt i kraft den 1 januari 1994, gäller i stället att verkställande direktören och minst halva antalet styrelseledamöter skall vara bosatta inom det Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, om dispens inte medges från detta krav.

I Sveriges avtal om undvikande av dubbelbeskattning finns bestämmelser om skatterättsligt hemvist. Enligt dessa anses fysiska och juridiska personer ha hemvist i en avtalsslutande stat om personen är skattskyldig där på grund av bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet. Om en person på grund av en sådan bestämmelse anses ha hemvist i båda de avtalsslutande staterna, bestäms hans hemvist enligt särskilda regler. Dessa innebär i fråga om juridiska personer att de skall anses ha hemvist i den stat där personen har sin verkliga ledning.

Den nya lydelsen av 8 kap. 4 § ABL synes medföra att ett svenskt aktiebolag kan flytta sitt skatterättsliga hemvist enligt ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning mellan Sverige och en stat inom det Europeiska ekonomiska samarbetsområdet genom att förändra ledningens sammansättning, t.ex. så att majoriteten av ledamöterna och verkställande direktören kommer att vara bosatta i den andra staten. Mycket tyder på att en sådan förändring inte medför uttagsbeskattning i Sverige. Uttagsbeskattning bör emellertid ske i den mån Sverige förlorar rätten att beskatta inkomst av verksamheten.

Även andra situationer bör uppmärksammas. De olika situationer där enligt utredningens uppfattning uttagsbeskattning bör ske framgår av följande förteckning. Förteckningen omfattar inte det typiska fallet, som helt klart täcks av ordalagen i punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 22 § KL, att en tillgång regelrätt tas ut ur en förvärvskälla. Till detta fall hör enligt utredningens uppfattning även fallet att en utländsk näringsidkare med fast driftställe i Sverige för över en tillgång från det fasta driftstället till verksamhet i en annan stat.

(Med "avtal" avses ett avtal mellan Sverige och en annan stat om undvikande av dubbelbeskattning. Med "exemptavtal" avses ett avtal av detta slag enligt vilket inkomst från ett fast driftställe i den andra staten, som uppbärs av en person med hemvist i Sverige, undantas från beskattning här. Med "creditavtal" avses ett avtal enligt vilket från svensk skatt avräknas skatt i den andra staten).

Svensk ägare

1. Verksamheten i en förvärvskälla upphör, t.ex. genom att ett aktiebolag likvideras.
2. En fysisk person, som är bosatt i Sverige och bedriver näringsverksamhet här eller i en annan stat med vilken Sverige saknar avtal eller har ett creditavtal, upphör att vara bosatt här. Uttagsbeskattning bör dock inte ske till den del tillgångarna i verksamheten knyts till ett fast driftställe i Sverige.
3. En fysisk person, som är bosatt i Sverige och bedriver näringsverksamhet här eller i en annan stat med vilken Sverige saknar avtal eller har ett creditavtal, erhåller skatterättsligt hemvist i en annan stat på grund av ett avtal (personen är bosatt här enligt intern svensk rätt men får hemvist i den andra staten på grund av avtalet). Uttagsbeskattning bör dock inte ske till den del tillgångarna i verksamheten knyts till ett fast driftställe i Sverige.
4. Ett svenskt aktiebolag erhåller skatterättsligt hemvist i en annan stat på grund av ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning ("den verkliga ledningen" flyttas ut). Uttagsbeskattning bör dock inte ske till den del tillgångarna i verksamheten knyts till ett fast driftställe i Sverige.
5. En tillgång i en verksamhet som bedrivs i två eller flera stater överförs från Sverige till en annan stat med vilken Sverige har ett exemptavtal och knyts till ett fast driftställe där.
6. En tillgång i en verksamhet som bedrivs i flera stater överförs från en stat med vilken Sverige saknar avtal eller har ett creditavtal till en annan stat med vilken Sverige har ett exemptavtal och knyts till ett fast driftställe där.
7. Ett exemptavtal ingås med en stat med vilken Sverige tidigare inte haft något avtal eller haft ett creditavtal. En tillgång i en verksamhet som bedrivs i staten blir enligt avtalet knuten till ett fast driftställe där.

Utländsk ägare med fast driftställe i Sverige

8. Verksamheten vid det fasta driftstället upphör.
9. Det moment som konstituerar det fasta driftstället försvinner.

I vissa av dessa fall är det mer eller mindre klart att uttagsbeskattning kan eller inte kan ske enligt gällande rätt. Det torde t.ex. inte råda någon tvekan om att uttagsbeskattning skall ske om verksamheten i en förvärvs-

källa upphör, exempelvis genom ett bolags likvidation. I andra fall är det mer tveksamt vad som gäller. Utredningen föreslår att ett nytt stycke fogas till punkt 1 av anvisningarna till 22 § KL, av vilket det otvetydigt framgår att uttagsbeskattning skall ske i samtliga fall, om särskilda skäl mot uttagsbeskattning inte föreligger.

Av naturliga skäl bör inte ett aktiebolag få avdrag för koncernbidrag om bidraget inte kan beskattas hos mottagaren på grund av ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning. Villkoren i 2 § 3 mom. SIL för att ett koncernbidrag skall få verkan vid beskattningen bör därför kompletteras, så att koncernbidrag inte kan lämnas med avdragsrätt om mottagaren enligt ett avtal skall anses ha hemvist i en främmande stat.

En annan bestämmelse av intresse i sammanhanget finns i 5 § 1 lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder. Enligt denna bestämmelse skall en periodiseringsfond omedelbart återföras till beskattning om den skattskyldige har upphört att bedriva näringsverksamhet. Bestämmelsen bör kompletteras så att det framgår att återföring skall ske även om skattskyldighet för verksamheten upphör eller inkomst av verksamheten undantas från beskattning i Sverige på grund av ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning. Motsvarande gäller i fråga om ersättningsfonder [9 § lagen (1990:663) om ersättningsfonder] och skatteutjämningsreserver [11 § lagen (1993:1540) om återföring av skatteutjämningsreserv].

Det finns anledning till en mer omfattande analys av frågor rörande uttagsbeskattning m.m. än den som kunnat företas nu. Utredningen avser att göra en sådan analys i nästa utredningsetapp.

3 Författningskommentar

3.1 Lagen om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG

Fusionsdirektivet är indelat i fem kapitel med tillsammans 13 artiklar.

Det första kapitlet består av allmänna föreskrifter. Artikel 1 föreskriver att medlemsstaterna skall tillämpa direktivet på fusioner, fissioner, överföringar av tillgångar och andelsbyten, som berör bolag från två eller flera medlemsstater. I artikel 2 och 3 ges ett stort antal definitioner. Utredningen har valt att arbeta in en del av dem av mer "formell" karaktär i lagförslagets grundläggande definitioner av de olika förfarandena. I något fall har en särskild definition ansetts onödig.

(Det förfarande som i den engelska versionen av fusionsdirektivet benämns "transfer of assets" har i den provisoriska översättningen i bilaga 2 översatts med "överföring av tillgångar". I implementeringslagen har valts termen "internationell verksamhetsöverlåtelse". Av enkelhetsskäl används denna term i fortsättningen även på tal om direktivet.)

Föreskrifterna i 1 kap. ligger till grund för 1-6 §§ lagförslaget med rubriken "Inledande bestämmelser".

2 kap. i direktivet har rubriken "Bestämmelser om fusioner, fissioner och andelsbyten". Detta kapitel innehåller den stora massan av regler. Verksamhetsöverlåtelser behandlas i 3 kap., som endast innehåller en föreskrift om att artiklarna 4-6 skall tillämpas på sådana överlåtelser.

Utredningen har i syfte att göra lagförslaget så överskådligt som möjligt behandlat varje typ av omstrukturering för sig under särskilda rubriker. Huvuddelen av reglerna anknyts i lagförslaget primärt till fusioner (7-16 §§). I fråga om fissioner (17 och 18 §§) och verksamhetsöverlåtelser (19-21 §§) sker regleringen i huvudsak genom hänvisningar till reglerna för fusioner. Andelsbyten regleras i 22-24 §§.

Av reglerna för resp. fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser kommer endast reglerna för verksamhetsöverlåtelser att få någon praktisk betydelse tills vidare, eftersom civilrättsliga regler saknas för internationella fusioner och fissioner. Utredningen har därför varit inne på tanken att strukturera om reglerna på så sätt att huvuddelen av reglerna knyts till verksamhetsöverlåtelser. Denna tanke har emellertid avvisats. Skälet för detta är att ansatsen vid implementeringen bör vara att direktivet har en förnuftig utformning och att således civilrättsliga regler om internationella fusioner och fissioner måste antas komma inom överskådlig tid.

I 4 kap. i direktivet lämnas vissa särskilda föreskrifter för det fallet att en fusion, fission eller verksamhetsöverlåtelse omfattar tillgångar och

skulder som är knutna till ett fast driftställe, som är beläget i en annan stat än den där det överlåtande bolaget är hemmahörande. De bestämmelser i lagförslaget som föranleds av dessa föreskrifter har arbetats in i bestämmelserna om fusion (13 och 14 §§).

Det femte och avslutande kapitlet i direktivet innehåller föreskrifter mot skatteflykt (artikel 11). Dessa föreskrifter har föranlett bestämmelser i lagförslaget som tagits under rubriken "Bestämmelser mot skatteflykt" (25 §). Kapitel 5 innehåller även föreskrifter om implementeringen (artikel 12) och en föreskrift om att direktivet riktar sig till medlemsstaterna (artikel 13).

Inledande bestämmelser

1 §

Paragrafen ansluter till artikel 1 i direktivet. Enligt denna artikel skall varje medlemsstat tillämpa direktivet på fusioner, fissioner, verksamhetsöverlåtelser och andelsbyten, som berör bolag från två eller flera medlemsstater.

Som framgår av *första meningen* kan lagen aktualiseras vid beräkning av inkomst enligt KL och SIL i fråga om sådana omstruktureringar som anges i 3-6 §§. Samtliga inkomstslag kan beröras. I de nämnda paragraferna definieras internationella fusioner, fissioner, verksamhetsöverlåtelser och andelsbyten. Det ligger i sakens natur att bestämmelserna i lagen har företräde framför bestämmelserna i KL och SIL.

I *andra meningen* anges, i överensstämmelse med artikel 1 i direktivet, att en förutsättning för bestämmelsen i första meningen är att omstruktureringen berör bolag som är hemmahörande i olika medlemsstater (beträffande "bolag" och "hemmahörande i en viss medlemsstat", se 2 §). Vid ett internationellt andelsbyte (innebörden härav framgår av 6 §) kan man tänka sig att den som byter bort andelar i det förvärvade bolaget är hemmahörande i Sverige samt det nämnda bolaget och det förvärvande bolaget hemmahörande i en annan medlemsstat. I denna situation berörs inte bolag från två eller flera medlemsstater. Andra meningen har utformats så att även detta fall täcks in.

Den territoriella omfattningen av EG-området får bedömas med utgångspunkt i artikel 227 i EEG-fördraget.

2 §

Paragrafen ansluter till artikel 3 i direktivet, där direktivets begrepp "bolag från en medlemsstat" definieras. Eftersom man vid tillämpning av implementeringslagen behöver kunna avgöra, inte endast om ett bolag är hemmahörande i en medlemsstat, utan även i vilken, ges i paragrafen regler för ett sådant avgörande.

Ordet "bolag" definieras i *första stycket*. I definitionen hänvisas till artikel 3 leden a och c i fusionsdirektivet. De aktuella svenska företagsformerna - aktiebolag, bankaktiebolag och försäkringsaktiebolag - nämns dock särskilt.

Artikel 3 led a hänvisar i sin tur till en lista över företagsformer i de olika medlemsstaterna som tagits in i en bilaga till direktivet. (Se *bil. 1*.) Utredningen rekommenderar att bilagan i officiell översättning till svenska tas in i Riksskatteverkets utgåva av skatte- och taxeringsförfattningarna i anslutning till implementeringslagen.

Enligt anslutningsakten skall denna lista utökas med bl.a. de redan nämnda svenska företagsformerna.

Enligt artikel 3 led c skall företaget vara föremål för en av de skatter som anges där utan möjlighet till valrätt eller till undantagande (se *bil.1*).

Enligt anslutningsakten skall artikel 3 led c utökas med bl.a. statlig inkomstskatt i Sverige.

I *andra stycket första och andra meningarna* ges regler för att man skall kunna avgöra om ett bolag är hemmahörande i en viss medlemsstat och i så fall i vilken. Grundregeln är att ett bolag skall anses vara hemmahörande i en viss medlemsstat om det enligt lagstiftningen i staten är hemmahörande där. Det kan nämnas att ett svenskt företag, dvs. ett företag som är bildat enligt svensk rätt, har skatterättsligt hemvist i Sverige (det är skattskyldigt här för all inkomst, 6 § 1 mom. SIL).

Skall bolaget på grund av avtal anses ha hemvist i en annan medlemsstat, skall det i stället anses vara hemmahörande där i implementeringslagens mening. Skall bolaget på grund av avtal anses ha hemvist i en stat som inte är ansluten till EG, skall bolaget anses vara icke hemmahörande i en medlemsstat.

Man behöver även kunna avgöra i vilken stat en andelsägare som inte är bolag är hemmahörande. I *andra stycket tredje meningen* har därför tagits in en bestämmelse av innebörd att det som gäller för bolag även gäller för andelsägare som inte är bolag. (Begreppet "hemmahörande" omfattar här begreppet "bosatt".)

3 §

Paragrafen ansluter till artikel 2 led a i direktivet. Vid utformningen av paragrafen har utredningen även haft definitionen av fusion i 14 kap. 1 § ABL för ögonen (lydelse enligt prop. 1993/94:196). Denna definition bygger på det tredje bolagsdirektivet.

En internationell fusion karaktäriseras i *första stycket* genom tre delssatser.

Enligt den *första dels-satsen* skall ett eller flera överlåtande bolags samtliga tillgångar och skulder övertas av ett övertagande bolag på det sätt som anges i andra stycket. Enligt den engelska versionen av direktivet utgörs föremålet för övertagandet av "all (their) assets and liabilities". I 14 kap. 1 § ABL talas om att "tillgångar och skulder" övertas. Övertagandet i en fusion har karaktär av universalsuccession, vilket innebär att det övertagande bolaget inträder i det överlåtande

bolagets rättigheter och skyldigheter. "Rättigheter och skyldigheter" torde vara ett mer omfattande begrepp än "tillgångar och skulder". Det synes emellertid lämpligast att implementeringslagen i detta hänseende anknyter till terminologin i ABL. I lagförslaget används därför det senare begreppet.

I den *andra dels-satsen* krävs att det överlåtande bolaget upplöses utan likvidation, dvs. att det upphör att existera så att säga automatiskt på grund av fusionen. Enligt den *tredje dels-satsen* skall fusionsvederlag utgå enligt tredje stycket.

Det kan även vara fråga om flera överlåtande bolag.

I *andra stycket* anges de olika slagen av fusion. Ett eller flera överlåtande bolag kan gå upp i ett befintligt övertagande bolag (absorption). Ett särskilt slag av absorption föreligger när ett dotterbolag går upp i ett moderbolag som äger samtliga andelar i dotterbolaget. Vidare kan två eller flera överlåtande bolag gå upp i ett övertagande bolag som ett bildar (kombination).

Tredje stycket innehåller ett villkor rörande fusionsvederlaget. Detta är - av naturliga skäl - inte aktuellt till den del det övertagande bolaget äger andelar i det överlåtande bolaget. När ett helägt dotterbolag går upp i sitt moderbolag aktualiseras villkoret naturligtvis överhuvudtaget inte.

Villkoret är att fusionsvederlaget skall utgå i form av andelar i det övertagande bolaget. Ett kontant vederlag på högst 10 % av det nominella värdet av andelarna godtas dock. Däremot får inte någon del av vederlaget utgå i annan form, t.ex. en revers. Ett alternativ vore att godta att vederlaget fick utgå i valfri form, t.ex. reverser, inom 10 %-ramen. Den valda lösningen, som överensstämmer med föreskrifterna i direktivet, har emellertid fördelen att värderingsproblem undviks och därmed tvekan huruvida i enskilda fall 10 %-gränsen överskridits eller ej. Det kan noteras att reglerna för aktiebyten i 27 § 4 mom. SIL medger att högst 10 % av vederlaget får utgå i pengar.

Saknas nominellt värde på de andelar som lämnas som fusionsvederlag, vilket möjligen kan förekomma i vissa andra medlemsstater än Sverige, skall enligt direktivet den högsta tillåtna kontantdelen i stället beräknas med utgångspunkt i andelarnas "bokförda parivärde". Detta begrepp definieras inte i direktivet. Som framgår av lydelsen av stycket uppfattar utredningen innebörden som den del av hela det inbetalade andelskapitalet i det övertagande bolaget som belöper på vederlagsandelarna.

I den engelska versionen av direktivet används i fråga om fusionsvederlaget uttrycket "securities representing the capital of that other company" (dvs. det övertagande bolaget). Detta uttryck kan leda tanken till att inte bara andelar utan även t.ex. konvertibla skuldebrev skulle godtas som fusionsvederlag. De franska och tyska versionerna tyder emellertid på att den åsyftade innebörden är "andelar i det övertagande bolaget". Lagförslaget har utformats i enlighet härmed.

I den engelska versionen används vidare i fråga om fusionsvederlaget uttrycket "the issue of securities". Detsamma gäller beträffande fissioner. I enlighet härmed skulle tillämpningsområdet för lagen såvitt gäller fusioner och fissioner kunna begränsas till sådana fall då det övertagande

bolaget nyemitterar vederlagsandelarna. Beträffande verksamhetsöverlåtelser används ett annat uttryck, "transfer of securities". I det senare fallet måste således lagen utformas så att den omfattar även den situationen att vederlaget består av andelar i det egna bolaget, som det övertagande bolaget innehar. I t.ex. Sverige kan ett aktiebolag undantagsvis inneha egna aktier (7 kap. 1 § ABL).

Enligt utredningens uppfattning är det lämpligt att villkoret utformas lika för å ena sidan fusioner och fissioner och å andra sidan verksamhetsöverlåtelser. I motsats till vad som föreskrivs i direktivet krävs därför inte i lagförslaget i fråga om fusioner och fissioner att vederlagsandelarna skall ha nyemitterats.

4 §

Paragrafen ansluter till artikel 2 led b i direktivet. Några regler i svensk civilrätt om fission finns inte.

Genom fission fördelas tillgångarna och skulderna i ett överlåtande bolag på två eller flera övertagande bolag. Liksom vid fusion skall tillgångarna och skulderna övergå genom universalsuccession. Förfarandet har även den likheten med fusion att det överlåtande bolaget skall upplösas utan likvidation. Definitionen av fission i lagförslaget har bestämmelser om vederlag som överensstämmer med vad som föreskrivs beträffande fusion. En bestämmelse avseende fission som inte aktualiseras vid fusion är att vederlaget skall utges av de övertagande bolagen i förhållande till värdet av vad som erhållits, dvs. nettovärdet av de erhållna tillgångarna och skulderna.

Direktivet innehåller inte något uttryckligt villkor som hindrar snedfördelning av tillgångar och skulder på de övertagande bolagen, t.ex. så att ett övertagande bolag erhåller endast obetydliga tillgångsvärden men betydande skulder och ett annat erhåller betydande tillgångsvärden och obetydliga skulder. Om framtida bolagsrättslig lagstiftning om internationella fissioner inte kommer att innehålla regler som hindrar snedfördelning, bör enligt utredningens uppfattning frågan om särskilda skattemässiga regler tas upp.

5 §

Första stycket ansluter till artikel 2 led c i direktivet. Enligt detta led utgör en verksamhetsöverlåtelse (överföring av tillgångar) ett förfarande, varigenom ett bolag, utan att upplösas, överlåter samtliga eller en eller flera av sina verksamhetsgrenar till ett annat bolag mot vederlag av värdepapper som representerar kapitalet i det bolag som tar emot de överförda tillgångarna. Med verksamhetsgren avses enligt artikel 2 led i alla tillgångar och skulder i en bolagsenhet ("division") som från organisatorisk synpunkt bildar en oberoende affärsverksamhet, dvs. en enhet som kan fungera självständigt ("an entity capable of functioning by its own means").

Civilrättsligt innebär för svensk rätts vidkommande en "överlåtelse av tillgångar och skulder" i en verksamhet att tillgångarna avyttras mot ett vederlag som består av dels det köpande bolagets åtagande att överta betalningsansvaret för skulderna, dels övrigt vederlag. Definitionen av internationell verksamhetsöverlåtelse i *första stycket* har utformats mot bakgrund härav. Endast skulder som är hänförliga till en överlåten verksamhetsgren får övertas. Parterna har rätt att helt eller delvis avstå från att föra över skulder.

I direktivets definition anges som nämnts att en verksamhetsöverlåtelse inte skall medföra att det överlåtande bolaget upplöses. Detta får anses följa indirekt av definitionen i lagförslaget och har därför inte skrivits in.

Av intresse när det gäller att definiera begreppet "verksamhetsgren" är 11 kap. 8 § 9 ABL. Enligt detta lagrum skall, om ett aktiebolag driver rörelsegrenar som är väsentligen oberoende av varandra, bruttoresultatet av varje rörelsegren redovisas särskilt. I Bokföringsnämndens rekommendation nummer 9 om redovisning av rörelsegrenar m.m. sägs följande (punkt 6).

> En oberoende rörelsegren är en del av företagets verksamhet som skiljer sig från andra företagsdelar vad gäller affärsidé, efterfråge- och produktionsstruktur, risknivå e.dyl. För att en rörelsegren skall anses oberoende fordras också att den är fristående i bemärkelsen att den har externa kunder och leverantörer eller i varje fall marknadsliknande relationer till andra enheter vid internleveranser.

Begreppet rörelsegren i ABL synes vara något mer omfattande än begreppet verksamhetsgren i direktivet. Eftersom det förra begreppet redan finns i svensk lagstiftning och erhållit viss stadga genom Bokföringsnämndens anvisning, är det enligt utredningens uppfattning lämpligt att vid definitionen av begreppet verksamhetsgren i implementeringslagen anknyta till detta begrepp. *Andra stycket* har utformats i enlighet härmed.

Med "bruttoresultat" i 11 kap. 8 § 9 ABL avses rörelseresultat före avskrivningar, vilket innebär att ränteutgifter inte behöver hänföras till en oberoende rörelsegren och därmed inte heller skulder. När det gäller att hänföra skulder till en verksamhetsgren bör i första hand en företagsekonomisk bedömning göras. I frånvaro av utredning som kan ligga till grund för en sådan bedömning, bör bolagets totala skulder fördelas mellan den aktuella verksamhetsgrenen och verksamheten i övrigt på grundval av värdet av tillgångarna. Härvid bör man kunna använda de bokförda värdena, om dessa inte ger ett resultat som framstår som uppenbart missvisande.

6 §

Paragrafen ansluter till artikel 2 led d i direktivet. Med "internationellt andelsbyte" avses enligt definitionen i direktivet ett förfarande, varigenom ett bolag (det förvärvande bolaget) förvärvar andelar i ett annat bolag (det förvärvade bolaget) av andelsägare i det senare bolaget mot vederlag av nyemitterade andelar i det förra bolaget. Genom förvärvet

skall det förvärvande bolaget erhålla andelar med mer än hälften av rösterna i det förvärvade bolaget. Som vederlag får även lämnas pengar. Den kontanta ersättningen får dock utgöra högst 10 % av det nominella värdet av de andelar som lämnas som vederlag. Saknas nominellt värde på dessa andelar beräknas i stället den högsta kontanta ersättningen med utgångspunkt i "det bokförda parivärdet".

I direktivets definition av andelsbyte krävs alltså att det förvärvande bolaget genom förvärvet skall erhålla en majoritet av rösterna i det förvärvade bolaget ("... an operation whereby a company acquires a holding in the capital of another company such that it obtains a majority of the voting rights in that company ..."). En del frågor reses av denna definition.

En första fråga är om direktivet tar sikte på förvärv av en majoritetspost i det förvärvade bolaget eller om det är tillräckligt att det förvärvande bolaget erhåller röstmajoriteten genom förvärvet (t.ex. genom att gå från 50 till 51 % av rösterna). En naturlig läsart talar enligt utredningens mening för den senare ståndpunkten, även om ordalydelsen inte kan anses utesluta den förra ståndpunkten. Ser man till syftet med direktivet - att undanröja skattemässiga hinder för bl.a. internationella andelsbyten - är det svårt att inse varför tillämpligheten skulle begränsas till att avse förvärv av majoritetsposter. Utredningen tolkar således direktivet så att det är tillräckligt att röstmajoriteten erhålls genom förvärvet.

En annan fråga uppkommer när förvärvet avser fler andelar än som behövs för att det förvärvande bolaget skall erhålla röstmajoriteten i det förvärvade bolaget, t.ex. samtliga andelar eller andelar med 50 % av rösterna när det förvärvande bolaget redan har andelar med 25 % av rösterna. Även i detta fall talar enligt utredningens uppfattning såväl ordalydelsen av direktivet som dess syfte för den liberala tolkningen, alltså att skattelättnaderna skall omfatta samtliga de förvärvade andelarna.

En tredje fråga är hur man skall se på det fallet att det förvärvande bolaget redan har röstmajoriteten i det förvärvade bolaget. Det synes klart att ordalydelsen av direktivet innebär att lättnad medges för t.ex. ett förvärv av andelar med 100 % av rösterna men inte för ett förvärv där det förvärvande bolaget går från t.ex. 51 % till 100 % av rösterna. En sådan gränsdragning kan framstå som inkonsekvent. I många fall är det otvivelaktigt betydelsefullt för skapande av en effektiv företagsstruktur att skattemässiga hänsyn inte hindrar att ett moderbolag ökar sitt innehav av andelar i ett delägt dotterbolag så att detta blir helägt eller nästan helägt.

Här finns det anledning att uppmärksamma de regler om byten av aktier m.m. som finns i 27 § 4 mom. SIL. Dessa är inte begränsade till transaktioner mellan svenska kontrahenter eller med svenska värdepapper. Det ställs inte heller upp något krav avseende förvärv av inflytande e.d. i det förvärvade företaget. Reglerna är således i detta hänseende generösare än vad som krävs enligt direktivet.

Enligt utredningens uppfattning är det lämpligt att regler om internationella andelsbyten tas in i implementeringslagen och att dessa regler

får gälla i stället för reglerna i 27 § 4 mom. SIL (jfr kommentaren vid rubriken före 22 §). Den fråga som uppkommer är om man i dessa regler bör ta in ett krav avseende förvärv av inflytande motsvarande det i direktivet, eller om den generösa regleringen i 27 § 4 mom. SIL bör slå igenom.

Utredningens inställning i denna fråga är följande. Vid 1990 års skattereform intogs ståndpunkten att uppskovsregeln borde ges den generösa utformning den har. Situationen var då den att det var ovisst om andra stater överhuvudtaget skulle tillämpa liknande regler vid internationella andelsbyten som berörde företag i Sverige. Genom Sveriges anslutning till EU/EG kommer medlemsstaterna att visavi Sverige tillämpa regler som närmar sig uppskovsregeln. Det vore ologiskt om Sverige, såvitt avser internationella andelsbyten, då samtidigt snävade in tillämpningsområdet för de regler som nu finns i 27 § 4 mom. SIL. I lagförslaget har således så inte skett.

Internationella fusioner

Den följande framställningen innehåller bl.a. redgörelser för olika bestämmelser i fusionsdirektivet. Dessa gäller inte bara för fusioner utan även för fissioner och i något fall andelsbyten. På grund av en hänvisning i artikel 9 i direktivet omfattar bestämmelserna även verksamhetsöverlåtelser. För enkelhets skull redogörs för bestämmelserna som om de gällde endast för fusioner.

7 §

Paragrafen innehåller två bestämmelser av redaktionell karaktär. I *första meningen* anges att 8-16 §§ gäller vid internationella fusioner. Av definitionen av internationell fusion i 3 § följer att det kan finnas ett eller flera överlåtande bolag i en sådan fusion. För enkelhets skull talas i de olika bestämmelserna om fusion endast om "det överlåtande bolaget". I *andra meningen* anges att, om det finns flera överlåtande bolag, det citerade uttrycket syftar på vart och ett av dem.

8 §

Paragrafen ansluter till artikel 4 punkt 1 och artikel 5 i direktivet.

Enligt den förstnämnda bestämmelsen skall en fusion inte medföra någon beskattning av kapitalvinster (capital gains) grundad på skillnaden mellan de verkliga värdena av de överlåtna tillgångarna och skulderna och deras skattemässiga värden.

I sammanhanget bör beaktas definitionen av skattemässigt värde i artikel 4 punkt 1 första strecksatsen. Enligt den utgörs det skattemässiga värdet av det värde utifrån vilket skattemässig inkomst eller kapitalvinst eller förlust skulle ha beräknats för det överlåtande bolaget, om till-

gångarna och skulderna skulle ha avyttrats vid tidpunkten för fusionen men oberoende av denna.

Själva huvudbestämmelsen kan möjligen synas begränsa tillämpningsområdet för regeln till vad som i svensk rätt benämns "realisationsvinst". Definitionen av skattemässigt värde tyder emellertid på att någon sådan begränsning inte är åsyftad, utan att avsikten är att regeln skall omfatta alla former av inkomstbeskattning hos det överlåtande bolaget, som skulle ha skett förutan särskilda bestämmelser.

Till bilden hör också punkterna 2 och 3 i samma artikel. Enligt punkt 2 skall medlemsstaterna villkora tillämpningen av punkt 1 av att det övertagande bolaget beräknar värdeminskning eller vinster eller förluster avseende de överförda tillgångarna och skulderna enligt de regler som skulle ha gällt för det överlåtande bolaget i frånvaro av fusionen. Punkt 3 tar sikte på det fallet att skattelagstiftningen i det land, där det överlåtande bolaget är hemmahörande, tillåter att det övertagande bolaget beräknar värdeminskningsavdrag eller vinster eller förluster avseende de överlåtna tillgångarna eller skulderna på ett annat underlag än det som följer av punkt 2. I ett sådant fall gäller enligt punkt 3 inte punkt 1 med avseende på sådana tillgångar och skulder i fråga om vilka denna möjlighet utnyttjas.

I 9 § lagförslaget föreskrivs kontinuitet i beskattningen såvitt avser de överförda tillgångarna och skulderna. Den bestämmelsen är tvingande. Det syfte som kommer till uttryck i artikel 4, punkterna 2 och 3, tillgodoses genom denna bestämmelse.

Mot bakgrund av det anförda kan - som skett i 8 § lagförslaget - de aktuella föreskrifterna i direktivet tillgodoses genom en bestämmelse om att en internationell fusion inte skall medföra beskattning av det överlåtande företaget.

I artikel 5 i direktivet finns en föreskrift om att skattemässiga reserveringar skall få tas över av det övertagande företaget (med visst undantag, se det följande). Denna föreskrift synes ta sikte på såväl renodlat skattemässiga reserveringar som företagsekonomiskt motiverade reserveringar som godtas vid beskattningen. Den enda rent skattemässiga reservering som förekommer i Sverige är periodiseringsfond. Ersättningsfond har inslag av rent skattemässig reservering men är till sin allmänna karaktär en företagsekonomiskt motiverad reservering. Som exempel på rent företagsekonomiskt motiverade reserveringar kan nämnas avsättning för framtida garantiutgifter eller återställningsutgifter (t.ex. avseende en grustäkt). (Tillgångsanknutna reserveringar i form av ekonomiskt inte motiverade avskrivningar eller nedskrivningar fångas upp av reglerna för tillgångar.)

Artikel 5 innehåller ett undantag från föreskriften om att skattemässiga reserveringar skall få övertas av det övertagande bolaget. Undantaget avser fallet att reserveringen är hänförlig till ett fast driftställe utomlands. Det har såvitt utredningen kan förstå sin grund i farhågor för att den stat i vilken det överlåtande företaget är hemmahörande skulle kunna gå miste om möjligheten att beskatta en upplösning av reserven.

För att skattelättnad avseende reserveringar skall medges fordras enligt vad som följer av 10 § andra stycket lagförslaget att tillgångar och skulder knutits till ett fast driftställe i Sverige för det övertagande bolaget. Därmed kommer periodiseringsfonder, ersättningsfonder och reserveringar för framtida utgifter att återföras vid beskattningen av detta fasta driftställe, oberoende av om avdraget grundades på resp. intäkt från det fasta driftstället utomlands för det överlåtande bolaget, en brand e.d. där eller en befarad framtida utgift där. Utredningens bedömning är med hänsyn härtill att någon motsvarighet till det diskuterade undantaget i artikel 5 i direktivet inte behövs i implementeringslagen.

Att en reservering tas över innebär att någon beskattning inte skall ske hos det överlåtande företaget genom återföring av avdraget för avsättningen till beskattning e.d. Lydelsen av 8 § lagförslaget innefattar detta.

Direktivet har inte någon föreskrift om behandlingen av en skattemässig förlust för det överlåtande bolaget vid en internationell fusion. En sådan förlust uppkommer om det marknadsmässiga nettovärdet av de överlåtna tillgångarna och skulderna understiger det skattemässiga värdet. En konsekvens av kontinuitetsbestämmelsen i 9 § bör vara att en förlust på grund av en internationell fusion hos det överlåtande bolaget inte medför rätt till avdrag. Redan av bestämmelsen om att en internationell fusion inte skall medföra beskattning av det överlåtande bolaget kan möjligen slutsatsen dras att avdrag inte medges för en förlust. I klarhetens intresse har emellertid detta uttryckligen föreskrivits.

9 §

Första stycket innehåller den grundläggande kontinuitetsbestämmelsen. (Jfr vad som sägs i kommentaren till 8 § i anslutning till artikel 4 punkterna 2 och 3 i direktivet.) Den kasuistiska lagstiftningsteknik som präglar bestämmelserna om fusion mellan svenska företag (jfr 2 § 4 mom. SIL) har övergetts till förmån för en generell bestämmelse. Enligt denna träder, med vissa undantag, det övertagande bolaget i det överlåtande bolagets ställe vid beräkning av beskattningsbar inkomst.

Kontinuitetsbestämmelsen innebär att de skattemässiga värden och övriga skattemässiga karaktäristika avseende de överförda tillgångarna etc. som gällde för det överlåtande bolaget överförs till det övertagande bolaget. I det följande belyses detta närmare.

I 2 § 4 mom. SIL finns kontinuitetsbestämmelser avseende vissa slag av fusion. Såvitt nu är aktuellt omfattas fusion enligt 14 kap. 8 § ABL, dvs. fallet att ett helägt dotterföretag går upp i sitt moderföretag (14:8-fusion), och samtliga former av fusion enligt bankaktiebolagslagen (1987:618).

Enligt 2 § 4 mom. tredje stycket SIL gäller följande. Har byggnad, markanläggning, maskin eller annat inventarium, patenträtt, hyresrätt eller tillgång av goodwills natur övertagits, skall vid beräkning av värdeminskningsavdrag och av vad som återstår oavskrivet av tillgångens anskaffningsvärde anses som om det överlåtande och det övertagande företaget utgjort en skattskyldig. Kontinuitetsbestämmelsen innebär att

motsvarande kommer att gälla vid internationella fusioner. Av kontinuitetsbestämmelsen följer även klart att värdeminskningsavdrag avseende t.ex. en byggnad, som medgetts det överlåtande bolaget, skall återföras till beskattning hos det övertagande bolaget när fastigheten avyttras.

Enligt 2 § 4 mom. andra stycket SIL gäller följande. Har lager, fordringar och liknande tillgångar hos det övertagande företaget tagits upp till ett högre värde än det värde som i beskattningshänseende gällde för det överlåtande företaget, skall det övertagande företaget ta upp skillnaden som intäkt. Uttrycket "liknande tillgångar" torde i första hand syfta på pågående arbeten (jfr punkt 1 första stycket av anvisningarna till 24 § KL).

9 § första stycket lagförslaget medför att motsvarande kommer att gälla vid internationella fusioner. Tar det övertagande bolaget upp t.ex. lager till ett högre värde än det hade hos det överlåtande bolaget, följer av lydelsen och allmänna principer att skillnaden skall tas upp som intäkt hos det övertagande bolaget.

Det kan inträffa att en tillgång ändrar skattemässig karaktär genom en internationell fusion, från lagertillgång till anläggningstillgång eller, mer generellt, från en sådan tillgång vars in- och utgående värden påverkar det skattemässiga resultatet till en sådan tillgång beträffande vilken en koppling av detta slag saknas. Ett karaktärsbyte kan också ske i den motsatta riktningen. Karaktärsbyten kan även ske vid en fusion mellan svenska företag. Utredningen avser att i nästa arbetsetapp ta upp frågan om innehållet i gällande rätt avseende karaktärsbyten av detta slag och om det finns anledning till ändringar eller klarlägganden.

I 2 § 4 mom. femte stycket SIL finns en bestämmelse avseende övertagande av skog. Enligt denna skall beträffande skogens anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde anses som om det överlåtande och det övertagande företaget utgjort en skattskyldig. Kontinuitetsbestämmelsen medför att motsvarande kommer att gälla vid internationella fusioner.

Enligt 2 § 4 mom. sjunde stycket första meningen SIL skall en fusion inte leda till skattepliktig reavinst eller avdragsgill reaförlust för något av de deltagande företagen. Det är här fråga om icke yrkesmässiga avyttringar av t.ex. fastigheter eller aktier. Även ett moderbolags "avyttring" av aktier i ett dotterbolag som går upp i moderbolaget omfattas av bestämmelsen (aktierna avyttras inte i strikt mening utan utslocknar).

Såvitt gäller det överlåtande bolaget i en internationell fusion täcks motsvarigheten till denna bestämmelse av 9 § första stycket lagförslaget. (Beträffande det övertagande bolagets andelar i det överlåtande bolaget när sådana förekommer, se 15 §.)

Enligt 2 § 4 mom. sjunde stycket andra meningen SIL gäller följande. Avyttras tillgångar som övertagits vid fusionen, skall vid bedömandet av om skattepliktig reavinst eller avdragsgill reaförlust uppkommit anses som om det överlåtande och det övertagande företaget utgjort en

skattskyldig. Kontinuitetsbestämmelsen medför att motsvarande kommer att gälla vid internationella fusioner.

Enligt 2 § 1 mom. sjätte stycket SIL räknas - utöver bl.a. vinst (reavinst) vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar - vinst vid icke yrkesmässig avyttring av "sådana förpliktelser som avses i 3 § 1 mom. (SIL)" till intäkt av näringsverksamhet. I 3 § 1 mom. första stycket SIL nämns bl.a. vinst "vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar och åtaganden enligt avtal om optioner och terminer samt andra därmed jämförliga förpliktelser".

Någon kontinuitetsbestämmelse i 2 § 4 mom. SIL avseende "vinst vid icke yrkesmässig avyttring av åtaganden etc." finns inte. Den föreslagna kontinuitetsbestämmelsen medför emellertid att kontinuitet kommer att råda i detta hänseende vid internationella fusioner.

En skattskyldig som bedriver näringsverksamhet har i princip rätt till avdrag för företagsekonomiskt motiverade avsättningar för framtida utgifter, t.ex. på grund av garantiåtaganden.

Enligt 2 § 4 mom. sjätte stycket SIL gäller följande. Har betalningsansvaret för framtida utgifter övertagits och har det överlåtande företaget medgetts avdrag för utgifterna, skall ett belopp som motsvarar avdraget tas upp som intäkt hos det övertagande företaget. Avdragsrätten för det övertagande företaget prövas med utgångspunkt i de förhållanden som gäller vid utgången av beskattningsåret. Med hänsyn till punkt 1 första stycket fjärde och femte meningarna av anvisningarna till 24 § KL är detta likvärdigt med att överlåtande och övertagande företag skall anses som en skattskyldig. Kontinuitetsbestämmelsen medför att motsvarande kommer att gälla vid internationella fusioner.

Enligt 7 § lagen om periodiseringsfonder skall vid tillämpning av lagen överlåtande och övertagande företag i en fusion som omfattas av bestämmelsen anses som en skattskyldig. Kontinuitetsbestämmelsen innebär att motsvarande kommer att gälla vid internationella fusioner.

Enligt 9 § sjätte stycket lagen om ersättningsfonder får ersättningsfond övertas vid en fusion som omfattas av bestämmelsen. Har en fond övertagits, skall anses som om det övertagande företaget gjort avsättningen under det beskattningsår då avsättningen gjorts hos det överlåtande företaget. Kontinuitetsbestämmelsen innebär att motsvarande kommer att gälla vid internationella fusioner.

Som ytterligare exempel på regler som kommer att omfattas av kontinuitetsbestämmelsen kan nämnas följande regler i anvisningarna till 23 § KL: om substansminskning (punkt 11), om personalstiftelse (punkt 20 a), om pensionstryggande (punkterna 20 b-20 e), om brandförsäkring (punkt 31).

I artikel 6 i direktivet finns en föreskrift om övertagande av rätt till förlustavdrag. Innebörden är att en stat som har bestämmelser om att rätt till förlustavdrag får övertas vid fusion mellan inhemska bolag skall utvidga dessa bestämmelser, så att, vid en internationell fusion där det överlåtande bolaget är hemmahörande i staten, rätt till förlustavdrag får tas över av det övertagande bolagets fasta driftställen i samma stat.

Enligt 12 § första stycket första meningen lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet, UAL, skall vid tillämpning av lagen i fråga om - såvitt nu är aktuellt - 14:8-fusion samt fusion enligt 11 kap. bankaktiebolagslagen det överlåtande och det övertagande företaget anses som ett och samma företag.

I 11 kap. bankaktiebolagslagen regleras fallen *att* ett aktiebolag eller ett bankaktiebolag går upp i ett bankaktiebolag (1 §), *att* två eller flera bankaktiebolag förenas genom att bilda ett nytt bankaktiebolag (2 §) och *att* ett helägt dotterbolag går upp i ett bankaktiebolag (9 §).

Det finns även en annan form av underskottsavdrag än den som regleras i UAL. Enligt 2 § 14 mom. SIL gäller följande i fråga om juridiska personer utom dödsbon. Avdrag för förlust vid avyttring av aktie medges endast mot vinst vid avyttring av aktie. Uppkommer underskott, behandlas det vid taxeringen för det närmast följande beskattningsåret som förlust på grund av avyttring av aktie. Avdragsbegränsningen gäller inte vid avyttring av näringsbetingad aktie eller av aktie som ingår i ett innehav som representerar ett röstvärde på minst 25 %. Reglerna gäller även i fråga om aktieliknande finansiella instrument.

Enligt 2 § 4 mom. åttonde stycket SIL gäller följande för bl.a. 14:8-fusioner och bankfusioner. Det övertagande företaget har samma rätt till avdrag för underskott som avses i 2 § 14 mom. SIL som det överlåtande företaget skulle ha haft om fusionen inte ägt rum. Om det övertagande företaget var ett fåmansföretag vid utgången av beskattningsåret eller det överlåtande företaget var ett sådant företag vid ingången av det närmast föregående beskattningsåret, krävs det dock att det förra företaget ägde mer än nio tiondelar av aktierna i det senare företaget vid den sistnämnda tidpunkten.

Det är enligt utredningens uppfattning inte motiverat att nu införa en mer omfattande rätt till avdrag för underskott i implementeringslagen än vad som gäller vid fusion mellan svenska företag. Det kan nämnas att utredningen avser att i den kommande arbetsetappen ta upp frågan om de interna kontinuitetsreglerna vid vissa slag av fusion bör utvidgas till att omfatta även andra slag av fusion. Om detta resulterar i förslag om lagändringar aktualiseras givetvis frågan om följdändringar i implementeringslagen.

Kontinuitetsbestämmelsen omfattar rätt till avdrag för underskott. Med hänsyn till det anförda begränsas i 9 § *andra stycket* tillämpligheten av denna såvitt gäller båda formerna av avdrag för underskott till två situationer. Den ena är när ett helägt dotterbolag går upp i sitt moderbolag. Den andra situationen gäller bankfusioner. På grund av svårigheten att i fråga om utländska bolag ange motsvarigheten till ett bankaktiebolag är rekvisitet här endast att det överlåtande bolaget - som enligt sakens natur är svenskt - är ett bankaktiebolag. I ett *tredje stycke* har tagits in en begränsning av tillämpligheten av första stycket avseende rätt till avdrag för underskott enligt 2 § 14 mom. SIL som baseras på begränsningen för fåmansföretag i 2 § 4 mom. åttonde stycket SIL.

I 12 § lagförslaget finns regler som begränsar kontinuiteten såvitt avser rätt till avdrag för underskott.

10 §

Första och andra styckena innehåller regler som begränsar tillämpligheten av 8 och 9 §§.

Enligt *första stycket* gäller 8 och 9 §§ såvitt avser tillgångar samt skulder och andra förpliktelser endast till den del tillgångar och förpliktelser förts över från ett svenskt bolag till ett bolag i en annan medlemsstat och knutits till ett - på visst sätt kvalificerat - fast driftställe i Sverige för det övertagande bolaget.

Bestämmelserna ansluter till en definition av "överlåtna tillgångar och skulder" i artikel 4 punkt 1 i direktivet. Enligt denna definition utgörs överlåtna tillgångar och skulder av sådana tillgångar och skulder hos det överlåtande företaget som, till följd av fusionen, knyts till ett fast driftställe i den stat där det överlåtande företaget är hemmahörande och har betydelse för skapandet av skattemässiga vinster eller förluster.

Det är för svensk lagstiftningstradition naturligare att, som skett i lagförslaget, utforma detta krav, vilket i direktivet getts formen av en begreppsbestämning, som ett villkor för att de berörda reglerna skall vara tillämpliga.

Den antydda kvalificeringen av det fasta driftstället innebär att inkomst från detta inte får vara undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning. Detta har sin bakgrund i att enligt de skatteavtal som Sverige ingått beskattas inkomst genom användning av skepp eller luftfartyg eller på grund av avyttring av sådan tillgång endast i den avtalsslutande stat där företaget har sin verkliga ledning (jfr artikel 8 och artikel 13 punkt 3 i OECD:s modellavtal). En anknytning till ett fast driftställe i Sverige skulle således i de diskuterade fallen inte få den avsedda verkan att Sveriges beskattningsanspråk vidmakthålls. Kvalificeringen har inte stöd av någon föreskrift i direktivet men synes ofrånkomlig. Den får anses godtagbar enligt grunderna för direktivet - en av de bärande tankarna bakom detta är ju att beskattningsunderlaget för den stat i vilken det överlåtande bolaget är hemmahörande skall skyddas.

Periodiseringsfonder, ersättningsfonder och rätt till avdrag för underskott är skattemässiga begrepp. Det synes oegentligt att klassificera dem som knutna eller inte knutna till ett fast driftställe. Snarare ligger det i sakens natur att man skall ta hänsyn till dessa företeelser vid beräkningen av inkomsten av ett fast driftställe *om* ett sådant föreligger. Med hänsyn härtill har i *andra stycket* tagits in en bestämmelse som innebär att 8 och 9 §§ är tillämpliga beträffande periodiseringsfonder etc. om tillgångar och skulder knyts till ett fast driftställe. Bestämmelsen omfattar även reserveringar för framtida utgifter.

I *tredje stycket* definieras begreppet "fast driftställe i Sverige".

Direktivet innehåller inte någon definition av begreppet "fast driftställe". En sådan definition fanns däremot i det ursprungliga utkastet till

direktivet. Denna definition var nästan identisk med definitionen av fast driftställe i OECD:s modellavtal av år 1963. Skälet till att definitionen uteslöts i den slutliga versionen av direktivet synes ha varit att man ansåg att den var onödig med hänsyn till att definitionen i OECD:s modellavtal är allmänt accepterad. Det kan nämnas att definitionen i 1992 års modellavtal i sak överensstämmer med definitionen i 1963 års avtal.

I implementeringslagen bör emellertid uttrycket "fast driftställe i Sverige" definieras. Med hänsyn till vad som nyss anförts är det naturligt att knyta definitionen till det tillämpliga avtalet för undvikande av dubbelbeskattning om ett sådant avtal föreligger. I Sveriges avtal med medlemsstaterna (Sverige har avtal med samtliga medlemsstater utom Portugal) ansluter definitionen av fast driftställe utan undantag till definitionen i modellavtalet. Avvikelser kan dock förekomma i detaljer.

Enligt den grundläggande bestämmelsen i modellavtalets definition avses med "fast driftställe" en stadigvarande plats för affärsverksamhet, från vilken ett företags verksamhet helt eller delvis bedrivs. Denna bestämmelse preciseras i olika hänseenden genom kompletterande bestämmelser.

Den svenska legaldefinitionen av fast driftställe i punkt 3 av anvisningarna till 53 § KL ansluter även den i huvudsak till definitionen i modellavtalet och torde regelmässigt omfatta de fall då fast driftställe i Sverige föreligger enligt ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning. Av systematiska skäl har ändå definitionen i lagförslaget utformats så att det krävs att platsen för affärsverksamhet i fråga utgör fast driftställe både enligt svensk intern lagstiftning och enligt avtal för undvikande av dubbelbeskattning om ett sådant finns. Bestämmelsen i *sista meningen* föranleds av att det fasta driftstället i fall som avses i tredje stycket av den aktuella anvisningspunkten (representant) inte är hänförligt till någon särskild plats.

I orden (att tillgångarna och skulderna) "knutits till" (ett fast driftställe i Sverige) ligger att det övertagande bolaget förfogar över tillgångarna och redovisar tillgångarna och skulderna på ett sådant sätt att hänsyn skall tas till dem vid beräkning av inkomst av det fasta driftstället. Normalt torde detta förutsätta att tillgångarna befinner sig i Sverige.

11 §

En av förutsättningarna för rätt till avdrag för värdeminskning enligt reglerna för räkenskapsenlig avskrivning är enligt punkt 13 första stycket av anvisningarna till 23 § KL att avdraget motsvarar avskrivningen i räkenskaperna. Av detta och 9 § i lagförslaget följer att det övertagande bolaget - utan en särskild bestämmelse - skulle förlora rätten att använda räkenskapsenlig avskrivning om övertagna inventarier m.m. i räkenskaperna togs upp till ett högre värde än det värde som gällde för det överlåtande bolaget.

I 2 § 4 mom. fjärde stycket SIL finns en regel om att ett övertagande bolag i en fusion inte förlorar rätten till räkenskapsenlig avskrivning i

denna situation, under förutsättning att skillnaden mellan värdena tas upp som intäkt för det beskattningsår då fusionen genomförs eller med en tredjedel för det beskattningsåret och vart och ett av de två närmast följande beskattningsåren.

Denna möjlighet för det övertagande bolaget att ta upp inventarier m.m. till ett högre värde än det värde som gällde för det överlåtande bolaget utan att rätten till räkenskapsenlig avskrivning förloras bör finnas även vid internationella fusioner. Bestämmelser med denna innebörd har tagits in i paragrafen.

Det kan nämnas att en motsvarande reglering för det fallet att det övertagande bolaget tar upp inventarier m.m. till ett lägre värde än det värde som gällde för det överlåtande bolaget inte behövs. Åtgärden får anses innebära att det övertagande företaget skrivit av tillgångarna med skillnadsbeloppet (jfr prop. 1957:46 s. 39). Även om denna avskrivning medför att det samlade bokförda värdet vid utgången av beskattningsåret blir lägre än vad som kan godtas enligt reglerna för räkenskapsenlig avskrivning, förloras inte rätten till räkenskapsenlig avskrivning. Det överskjutande beloppet får enligt punkt 13 nionde stycket av anvisningarna till 23 § KL dras av genom årliga avskrivningar efter 20 % per år.

12 §

I 12 § andra och tredje styckena UAL finns vissa regler som inskränker tillämpligheten av kontinuitetsbestämmelsen i första stycket första meningen samma paragraf. Dessa regler syftar till att hindra att det blir förmånligare i fråga om avdrag för underskott att fusionera än att endast genomföra en sådan ägarförändring som avses i - såvitt nu är aktuellt - 4 § första stycket UAL. En ägarförändring enligt detta stycke innebär att ett företag får ett bestämmande inflytande över ett förlustföretag.

Enligt 12 § andra stycket UAL har således det övertagande företaget rätt till avdrag för gammalt underskott först vid taxeringen för det sjätte beskattningsåret efter det beskattningsår då fusionen skedde. En motsvarande bestämmelse har tagits in i *första stycket*.

I 12 § tredje stycket UAL görs ett undantag från andra stycket för det fall att de fusionerande företagen ingick i samma koncern före fusionen. En motsvarande bestämmelse har inte förts in i 12 § lagförslaget, eftersom det skulle öppna möjligheter till förlustutjämning som inte medges vid fusion mellan svenska företag.

I 7 § femte stycket UAL finns det en bestämmelse som medför att den s.k. beloppsspärren i första stycket samma paragraf blir tillämplig även vid fusioner enligt bl.a. 11 kap. 1 och 2 §§ bankaktiebolagslagen. En motsvarande bestämmelse har tagits in i *andra stycket* lagförslaget.

13 §

Artikel 10 punkt 1 första meningen i direktivet behandlar situationen att de tillgångar, som överlåts i en internationell fusion, omfattar ett fast driftställe till det överlåtande bolaget som är beläget i en annan med-

lemsstat än den där detta bolag är hemmahörande. I punkt 1 tredje meningen föreskrivs att den stat, i vilken det fasta driftstället är beläget, och den stat, där det övertagande bolaget är hemmahörande, skall tillämpa föreskrifterna i direktivet som om den förra staten var den stat där det överlåtande bolaget är hemmahörande.

Punkt 1 första meningen omfattar enligt sin ordalydelse - utom fallet att det överlåtande bolaget och det övertagande bolaget är hemmahörande i olika medlemsstater samt det fasta driftstället är beläget i en tredje medlemsstat - fallet att det överlåtande bolaget är hemmahörande i en stat samt det övertagande bolaget och det fasta driftstället är hemmahörande resp. beläget i en annan stat. I detta fall blir innebörden av tredje meningen att den sistnämnda staten skall tillämpa direktivet som om den var den stat där det överlåtande bolaget är hemmahörande, dvs. denna stat får rollen av hemstat för både det överlåtande och det övertagande bolaget.

Enligt utredningens uppfattning borde, om det resultat som följer av en sådan tolkning varit åsyftat, saken ha uttryckts på ett klarare sätt. Vidare synes beskattningskonsekvenserna av fusionen i det diskuterade fallet böra bedömas enligt reglerna för interna fusioner i den stat där det övertagande bolaget är hemmahörande och det fasta driftstället är beläget. Det ter sig naturligare att i stället tolka första meningen så att den avser fallet att det överlåtande bolaget, det övertagande bolaget och det fasta driftstället är hemmahörande resp. beläget i skilda stater. 13 § lagförslaget har utformats i enlighet härmed.

14 §

Även 14 § ansluter till artikel 10 i direktivet (jfr kommentaren till 13 §), närmare bestämt till punkt 1 första meningen och punkt 2. (Punkt 1 andra meningen innehåller en bestämmelse om återföring av förlustavdrag, som torde syfta på fallet att förlustavdrag medgetts trots att inkomst är undantagen från beskattning enligt ett skatteavtal. Denna bestämmelse är inte är aktuell för svenskt vidkommande.)

Enligt punkt 1 första meningen skall den stat, i vilken det överlåtande bolaget är hemmahörande, avstå från att beskatta det fasta driftstället. Enligt punkt 2 gäller följande. Utan hinder av punkt 1 får, när den stat i vilken det överlåtande bolaget är hemmahörande beskattar inkomster oberoende av var de förvärvats, denna stat beskatta inkomster och kapitalvinster från det fasta driftstället på grund av en fusion. Som förutsättning gäller att den ger lättnad ("relief") för den skatt som i frånvaro av direktivet skulle ha utgått på inkomsterna eller kapitalvinsterna i den medlemsstat, där det fasta driftstället är beläget, på samma sätt och med samma belopp som skulle ha skett om skatten verkligen hade utgått och betalats.

Enligt 6 § 1 mom. SIL är svenska aktiebolag m.fl. juridiska personer skattskyldiga för all inkomst oberoende av om inkomsten förvärvats här i landet eller utomlands. Sker beskattning av en inkomst även i en annan stat gäller följande. Saknas avtal om undvikande av dubbelbeskattning

med den andra staten räknas den utländska skatten av från svensk skatt enligt lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt. I avtal om undvikande av dubbelbeskattning kan ha föreskrivits antingen att den utländska inkomsten skall undantas från beskattning i Sverige eller att skatteavräkning skall ske. I det senare fallet sker avräkningen enligt den nämnda lagen. Sker beskattning både i den andra staten och i Sverige, föreligger vidare enligt punkt 4 av anvisningarna till 20 § KL rätt till avdrag för skatten vid beräkningen av den svenska inkomsten. Vid avräkning tas hänsyn till eventuellt skatteavdrag.

I överensstämmelse med vad som anförts i kommentaren till 13 § beskrivs den nu aktuella situationen *i första stycket* med utgångspunkt i att den relaterar till tre stater. Det överlåtande bolaget är hemmahörande i Sverige, det övertagande bolaget är hemmahörande i en annan medlemsstat och det fasta driftstället är beläget i en tredje medlemsstat.

I *andra stycket* anges att i en sådan situation 8 § inte gäller och att avdrag för utländsk skatt och skatteavräkning skall ske på basis av en fiktiv skatt i den stat där det fasta driftstället är beläget, nämligen den skatt som skulle ha utgått på grund av överlåtelsen i frånvaro av implementeringslagstiftning i den staten.

Någon bestämmelse motsvarande föreskriften i punkt 1 första meningen - om att Sverige skall avstå från att beskatta det fasta driftstället - har inte ansetts erforderlig. Den situation där en sådan bestämmelse aktualiseras är när inkomsten från det fasta driftstället är undantagen från beskattning i Sverige enligt avtal om undvikande av dubbelbeskattning. Men då följer ju redan av avtalet att någon beskattning inte skall ske.

15 §

Paragrafen ansluter till artikel 7 i direktivet. Punkt 1 i artikeln tar sikte på situationen att det övertagande bolaget innehar andelar i det överlåtande bolaget. I punkten föreskrivs att en vinst på grund av att andelarna utslocknar genom en fusion inte skall beskattas. I punkt 2 ges medlemsstaterna rätt att avvika från punkt 1 om röstetalet för andelarna inte överstiger 25 %.

I *första meningen* har tagits in en bestämmelse som svarar mot punkt 1 i den aktuella artikeln. Punkten innehåller inte någon föreskrift beträffande fusionsförlust. I det ursprungliga direktivförslaget föreskrevs däremot att en fusionsförlust skulle vara avdragsgill. Av direktivets tystnad på denna punkt torde följa att medlemsstaterna själva får avgöra hur en fusionsförlust skall behandlas. Enligt utredningens uppfattning bör vinster och förluster behandlas lika i det föreliggande hänseendet. Bestämmelsen i första meningen har med hänsyn härtill utformats så att utslocknandet av andelarna genom fusionen inte skall medföra att skattepliktig inkomst eller avdragsgill förlust uppkommer.

Punkt 2 medför att lättnad inte behöver medges i där angivet fall. Punkten är aktuell i andra fall än sådana där ett helägt dotterbolag går upp i sitt moderbolag. Bortsett från bankfusioner finns det inga särskilda skatteregler för sådana fusioner mellan svenska aktiebolag. Utredningen

avser att i nästa arbetsetapp ta upp frågan om regler av detta slag. I avvaktan på resultatet av detta bör möjligheten enligt punkt 2 utnyttjas. *Andra meningen* har utformats i enlighet härmed.

På en punkt är andra meningen liberalare än vad som krävs enligt direktivet. I det fallet att röstetalet för andelarna är exakt 25 % behöver inte lättnad medges enligt direktivet, medan lagförslaget medger lättnad även i detta fall. Avvikelsen överensstämmer med ett förslag till ändring av direktivet (jfr avsnitt 1).

16 §

Paragrafen ansluter till artikel 8 i direktivet. I punkt 1 föreskrivs följande. Vid en fusion skall tilldelningen till en andelsägare i det överlåtande bolaget av värdepapper som representerar kapitalet i det övertagande bolaget (dvs. andelar i detta, jfr kommentaren till 3 §) inte medföra att andelsägaren beskattas för inkomst eller kapitalvinst. Enligt punkt 2 skall medlemsstaterna villkora tillämpningen av punkt 1 av att andelsägarna inte åsätter de mottagna värdepapperen ett högre skattemässigt värde än vad de bortbytta värdepapperen hade omedelbart före fusionen.

Dessa föreskrifter gäller även för andelsbyten. Utredningen har valt att föra in grundbestämmelser av det aktuella slaget i anslutning till bestämmelserna om andelsbyten. I 16 § har tagits in en hänvisning till dessa bestämmelser.

Internationella fissioner

17 §

Genom bestämmelsen i paragrafen blir bestämmelserna om internationella fusioner tillämpliga även på internationella fissioner.

18 §

Direktivet innehåller inte någon föreskrift om fördelningen av reserveringar och rätt till förlustavdrag på de övertagande bolagen. Enligt utredningens uppfattning bör emellertid detta regleras. Det synes naturligt att fördelningen sker på grundval av de övertagna värdena. Som övertaget värde bör kunna godtas skillnaden mellan de skattemässiga värdena på de övertagna tillgångarna och skulderna.

I enlighet härmed föreskrivs i *första stycket* att periodiseringsfond, ersättningsfond och rätt till avdrag för underskott skall fördelas på de övertagande bolagen i förhållande till de på varje bolag överförda nettovärdena. Om ett bolag har flera periodiseringsfonder eller ersättningsfonder skall en fördelning göras av varje fond för sig. Det får anses ligga i sakens natur att, om det överlåtande bolaget har rätt till avdrag för underskott men rätten delvis är spärrad enligt 8 § UAL, överföring av

rätt till underskottsavdrag till lika delar hos de övertagande bolagen avser spärrad och ospärrad del. En reservering för framtida utgifter bör hänföras till den verksamhet som reserveringen avser. En bestämmelse om detta har ansetts onödig.

I *andra stycket* definieras nettovärde enligt det anförda.

Internationella verksamhetsöverlåtelser

19 §

Enligt 8 § skall en internationell fusion inte medföra beskattning av det överlåtande bolaget eller att bolaget medges avdrag för förlust. I 19 § har tagits in bestämmelser som medför samma resultat i fråga om internationella verksamhetsöverlåtelser. På grund av att det överlåtande bolaget lever vidare efter överlåtelsen, kommer den förändring av den utgående balansräkningen som förfarandet medför att påverka beskattningen i vissa hänseenden. Bl.a. på grund av detta skiljer sig regleringen i 19 § från regleringen i 8 § i tekniskt hänseende.

I *första stycket första meningen* anges att vederlaget - dvs. summan av värdet av de andelar i det övertagande bolaget som det överlåtande bolaget erhåller och beloppet av övertagna skulder - inte skall tas upp som intäkt hos det överlåtande bolaget. I stället skall enligt *första stycket andra meningen* summan av vissa andra belopp anses som vederlag. Dessa bestäms för olika slag av tillgångar (ej "reavinsttillgångar", som behandlas i tredje stycket) på ett sätt som medför att någon skattepliktig inkomst inte uppkommer för det överlåtande bolaget på grund av verksamhetsöverlåtelsen.

I *första ledet* behandlas inventarier och tillgångar som behandlas som inventarier i avskrivningshänseende (byggnads- och markinventarier, goodwill-rättigheter m.m.). Som vederlag skall anses det skattemässiga restvärdet. Av punkterna 13 och 14 av anvisningarna till 23 § KL framgår att det skattemässiga restvärdet utgörs av anskaffningsvärdet minskat med medgivna värdeminskningsavdrag.

Första ledet bör ses mot bakgrund av följande reglering i de nämnda anvisningspunkterna, som behandlar räkenskapsenlig avskrivning resp. restvärdeavskrivning. Har ett avyttrat inventarium anskaffats före ingången av beskattningsåret, medges ett särskilt avdrag motsvarande vederlaget. Vidare skall avskrivningsunderlaget minskas med samma belopp. Nettoeffekten är således att avskrivningsunderlaget minskas med vederlaget. Har inventariet anskaffats under beskattningsåret, gäller i stället att avdrag medges för ett belopp motsvarande anskaffningsvärdet.

I *andra och tredje leden* behandlas tillgångar som utgör omsättningstillgångar i skattehänseende. Med "omsättningstillgångar i skattehänseende" åsyftas sådana tillgångar beträffande vilka värdesättningen i den in- och utgående balansräkningen påverkar resultatet.

I *tredje ledet*, som omfattar andra sådana tillgångar än lagerfastigheter, anges att som vederlag skall anses det skattemässiga värdet. I allmänhet

överenstämmer detta med det bokförda värdet. Någon gång kan dock det skattemässiga värdet avvika från det bokförda, t.ex. om lagertillgångar värderats lägre i den utgående balansräkningen än vad som godtas vid beskattningen.

Enligt punkt 4 av anvisningarna till 22 § KL skall, om en fastighet som utgör lagertillgång avyttrats, medgivna värdeminskningsavdrag som inte har gjorts i räkenskaperna återföras till beskattning. Mot bakgrund härav skall enligt *andra ledet* i fråga om lagerfastigheter som vederlag anses det skattemässiga värdet minskat med sådana avdrag. (När det övertagande bolaget avyttrar fastigheten skall värdeminskningsavdrag som medgetts det överlåtande företaget tas upp som intäkt.)

I *andra stycket* finns en hjälpregel för det fall att överlåtelsen omfattar endast en del av ett bestånd av inventarier m.m. Enligt detta stycke skall som skattemässigt restvärde för de överlåtna tillgångarna anses en skälig del av restvärdet för hela beståndet av inventarier m.m. En möjlighet är att fördela de gjorda skattemässiga avskrivningarna på inventarierna m.m. på grundval av interna avskrivningsplaner, om sådana finns. En annan är att göra en uppskattning grundad på den s.k. 20 %-regeln. Enligt denna beräknas ett alternativt avskrivningsutrymme med utgångspunkt i en årlig avskrivning efter 20 %. I allmänhet torde en relativt grov beräkning kunna godtas med hänsyn till den skattemässiga kontinuiteten avseende det överlåtande och det övertagande företaget.

I *tredje stycket* behandlas vad som kan kallas "reavinsttillgångar". Det är fråga om fastigheter, bostadsrätter, aktier, andelar i handelsbolag, fordringar m.m. som inte utgör omsättningstillgångar i skattehänseende. När en juridisk person (utom dödsbo) avyttrar sådana tillgångar beräknas en vinst eller förlust enligt reglerna i 24-30 §§ SIL. Vinsten eller förlusten räknas som intäkt resp. kostnad i näringsverksamhet. Den tekniska lösningen för att erhålla resultatet att en internationell verksamhetsöverlåtelse inte medför beskattning av det överlåtande bolaget är en annan för reavinsttillgångar än den som förordats för de tidigare behandlade tillgångarna. I tredje stycket föreskrivs att i fråga om reavinsttillgångar skall en internationell verksamhetsöverlåtelse behandlas som en gåva för det överlåtande bolaget. Detta medför att bestämmelserna om avyttring inte blir tillämpliga. Av föreskriften följer därför, med ett undantag, att överlåtelsen inte medför någon beskattning.

Undantaget hänför sig till en bestämmelse i 24 § 2 mom. tredje stycket SIL. Enligt denna gäller följande. Har en andel i handelsbolag övergått till någon annan på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång och är det justerade ingångsvärdet negativt, skall beskattning ske som om andelen avyttrats. För att denna bestämmelse inte skall medföra beskattning har den nämnda regeln i tredje stycket kompletterats med en regel om att bestämmelsen inte skall tillämpas vid en internationell verksamhetsöverlåtelse.

Enligt punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 22 § KL skall uttagsbeskattning ske i vissa fall. Denna regel bör inte tillämpas vid internationella verksamhetsöverlåtelser. En bestämmelse om detta har tagits in i *fjärde stycket*.

Enligt 9 och 20 §§ träder det övertagande bolaget i det överlåtande bolagets ställe (med vissa undantag som saknar betydelse i detta sammanhang). Det innebär bl.a. att såväl skattemässiga värden på lagertillgångar etc. vid tidpunkten för överlåtelsen som ingående värden tas över av det övertagande bolaget. I fråga om inventarier m.m. övertas de skattemässiga restvärdena. Beträffande fastigheter övertas bl.a. omkostnadsbelopp och skyldighet att i vissa fall återföra medgivna värdeminskningsavdrag till beskattning. Någon särskild reglering för det övertagande bolaget motsvarande den för det överlåtande bolaget som tagits upp i det föregående behövs därför inte.

Det finns anledning att beröra förfarandet att ett bolag i en viss stat överlåter en verksamhetsgren som utgör ett fast driftställe i den stat där det övertagande bolaget är hemmahörande. Förfarandet kan gälla en "bolagisering" av ett fast driftställe. Detta förfarande utgör en verksamhetsöverlåtelse enligt direktivet. Däremot utgör tillgångarna och skulderna i verksamhetsgrenen inte överlåtna tillgångar och skulder enligt definitionen på sådana i artikel 4 (överlåtna tillgångar och skulder: sådana tillgångar och skulder hos det överlåtande bolaget som till följd av fusionen eller fissionen - verksamhetsöverlåtelsen såvitt nu är i fråga - knyts till ett fast driftställe för det övertagande bolaget i den medlemsstat där det överlåtande bolaget är hemmahörande etc.).

Enligt ordalydelsen av direktivet omfattas således inte förfarandet av lättnadsreglerna. Det följande utgör stöd för att direktivet i detta hänseende bör uppfattas enligt ordalydelsen. I artikel 10 finns föreskrifter för det fall att vid en fusion, fission eller verksamhetsöverlåtelse de överlåtna tillgångarna och skulderna är knutna till ett fast driftställe i en annan stat än den där det överlåtande företaget är hemmahörande. I kommentaren till 13 § har utredningen redovisat uppfattningen att artikel 10 inte omfattar fallet att det överlåtna fasta driftstället är beläget i den stat där det övertagande bolaget är hemmahörande. Det förefaller naturligt att frågan om vad som gäller beträffande det nu diskuterande förfarandet bedöms på motsvarande sätt.

Utredningens slutsats är att lättnadsreglerna inte omfattar det aktuella förfarandet. Denna slutsats avspeglas i avfattningen av *20* § (hänvisningarna omfattar 10 § första stycket).

I direktivet finns ingen föreskrift om anskaffningsvärdet för de andelar som det överlåtande bolaget erhåller i det övertagande bolaget vid en internationell verksamhetsöverlåtelse. Någon sådan bestämmelse har inte heller tagits in i lagförslaget. Av allmänna principer följer därmed att anskaffningsvärdet kommer att utgöras av marknadsvärdet av den överlåtna verksamheten eller verksamhetsgrenen.

Alternativet vore en bestämmelse om att anskaffningsvärdet skall utgöras av det skattemässiga värdet av den överlåtna verksamheten eller verksamhetsgrenen. Med en sådan bestämmelse skulle emellertid syftet med bestämmelserna om verksamhetsöverlåtelser i viss mån förfelas. Skälet härtill är att de dolda värden som förs över då kommer att dubbelbeskattas: beskattning sker dels när värdena upplöses hos det

övertagande bolaget, dels när det överlåtande bolaget avyttrar vederlagsandelarna.

20 §

Genom bestämmelsen i paragrafen blir bestämmelserna om internationella fusioner - utom 8 § (jfr 19 §) och 15 § - tillämpliga även på internationella verksamhetsöverlåtelser.

21 §

Direktivet innehåller inte någon föreskrift om hur stor del av reserveringar och rätt till förlustavdrag som får övertas av det övertagande bolaget när en del av en verksamhet överlåts. Enligt utredningens uppfattning bör emellertid detta regleras. I paragrafen har tagits in bestämmelser om övertagande av periodiseringsfond, ersättningsfond och rätt till avdrag för underskott. Inget hindrar att bolagen avstår från att föra över reserveringar av det angivna slaget och rätt till underskottsavdrag.

Det får anses ligga i sakens natur att, om det överlåtande bolaget har rätt till avdrag för underskott men rätten delvis är spärrad enligt 8 § UAL, överföring av rätt till underskottsavdrag till lika delar avser spärrad och ospärrad del. En reservering för framtida utgifter skall obligatoriskt övertas om den är hänförlig till den överlåtna verksamhetsgrenen.

Internationella andelsbyten

Som tidigare nämnts finns det regler om byten av bl.a. aktier i 27 § 4 mom. SIL, som inte är begränsade till transaktioner mellan svenska kontrahenter eller med svenska värdepapper. Utredningen har övervägt möjligheten att implementera direktivet såvitt avser internationella andelsbyten genom ändringar i dessa regler. Med hänsyn till att reglerna för internationella andelsbyten på grund av kraven i direktivet i väsentliga hänseenden måste utformas annorlunda än reglerna i 27 § 4 mom. SIL, anser utredningen emellertid att det är lämpligare att de förra reglerna utformas fristående från de senare. De nya reglerna har tagits in i 22-24 §§ lagförslaget.

22 §

I enlighet med det nyss anförda anges i *första stycket* att 27 § 4 mom. SIL inte gäller vid ett internationellt andelsbyte.

I *andra stycket första meningen* anges att 23 § gäller om en reavinst enligt SIL har uppkommit för den som avyttrat andelar i det förvärvade bolaget. Någon bestämmelse för det fallet att avyttringen resulterat i en reaförlust ges inte. Det medför att allmänna bestämmelser blir tillämpliga

och att avdrag helt eller delvis medges för förlusten. Det kan i detta sammanhang noteras att bestämmelserna i 27 § 4 mom. SIL är tillämpliga även i en förlustsituation och att således en kontantdel av vederlaget beskattas i detta fall. En motsvarande ordning i implementeringslagen skulle enligt utredningens bedömning strida mot direktivet, eftersom den i viss utsträckning skulle motverka internationella andelsbyten.

Avyttring av aktier som utgör lagertillgångar omfattas inte av reglerna i 27 § 4 mom. SIL. Direktivet gör emellertid inte något undantag för andelar som utgör lagertillgångar. I implementeringslagen måste därför tas in bestämmelser även om avyttring av sådana andelar genom ett internationellt andelsbyte. Som framgår av *andra stycket andra meningen* finns sådana bestämmelser i 24 §. Tillämpligheten är även i detta fall begränsad till vinstsituationer.

En förutsättning för att ett internationellt andelsbyte skall föreligga är enligt 6 § andra stycket att en kontantdel av vederlaget inte överstiger 10 % av - i normalfallet - det nominella värdet av de andelar som lämnas som vederlag. Enligt artikel 8 punkt 4 i direktivet får en kontantdel beskattas. Enligt 23 och 24 §§ lagförslaget skall så också ske. Av detta följer att något hinder inte föreligger mot att beskatta en vinst i dess helhet om den är lika med eller lägre än ett kontantvederlag. För detta fall behövs alltså inga särskilda regler.

I överensstämmelse med det nyss anförda villkoras i *tredje stycket* tillämpligheten av bestämmelserna i andra stycket av att, om kontantvederlag utgår, den delen av vederlaget understiger reavinsten respektive - i fråga om lagertillgångar - skillnaden mellan hela vederlaget och andelarnas skattemässiga värde.

I direktivet finns ingen föreskrift om anskaffningsvärdet för de andelar som det förvärvande bolaget erhåller i det förvärvade bolaget. Någon sådan bestämmelse har inte heller tagits in i lagförslaget. Av allmänna principer följer därmed att anskaffningsvärdet kommer att utgöras av marknadsvärdet av de andelar som lämnas som vederlag. (Jfr de två sista styckena i kommentaren till 19 §.) Det kan inte uteslutas att lösningen - som i sig är teoretiskt korrekt - kan utnyttjas för skatteundandragande. Myndigheterna kan emellertid ingripa mot skatteflyktsbetonade förfaranden med stöd av bestämmelserna mot skatteflykt i 25 § lagförslaget.

23 §

Första stycket ansluter till artikel 8 punkterna 1 och 4 i direktivet. Av punkt 1 följer att ett andelsbyte inte i sig får ge upphov till beskattning hos en andelsägare i det förvärvade bolaget som avyttrar sina andelar. Om en del av vederlaget utgår i pengar får dock enligt punkt 4 denna del beskattas.

Här bör även innehållet i 27 § 4 mom. första stycket första meningen SIL noteras. Enligt detta lagrum gäller följande. Har en i Sverige bosatt eller hemmahörande person avyttrat - såvitt nu är aktuellt - aktier till ett svenskt aktiebolag eller ett motsvarande utländskt bolag och utgörs vederlaget för de avyttrade aktierna av nyemitterade aktier i det köpande

bolaget och eventuellt pengar motsvarande 10 % av de nyemitterade aktiernas nominella värde, skall som skattepliktig reavinst räknas endast den del av vederlaget som utgörs av pengar. Om det är fråga om sådana aktier för vilka hälften av en reavinst är undantagen från beskattning, skall som skattepliktig reavinst räknas hälften av den del av vederlaget som utgörs av pengar. De mottagna aktierna skall enligt tredje meningen anses förvärvade till det anskaffningsvärde som gällde för de avyttrade aktierna. Med "person" avses såväl fysisk som juridisk person.

I fråga om det avyttrade objektet används ordet "aktier". Det kan vara tveksamt om detta ord betraktat isolerat syftar enbart på aktier i svenska aktiebolag eller om även andelar i liknande utländska juridiska personer omfattas. Ordet "aktier" används emellertid även om vederlaget: "nyemitterade aktier i det köpande bolaget". Köparen kan vara även ett utländskt bolag motsvarande ett svenskt aktiebolag. Med hänsyn härtill måste med "aktier" även vad avser objektet för överlåtelsen rimligen förstås "aktier i ett svenskt aktiebolag eller aktier eller andelar i ett utländskt bolag som motsvarar ett svenskt aktiebolag".

I enlighet med de nämnda punkterna i direktivet har i första stycket tagits in en bestämmelse om att som reavinst avseende det beskattningsår då avyttringen skett skall räknas den del av vederlaget som utgörs av pengar.

För denna reavinst gäller vanliga regler. Är det fråga om svenska aktier skall endast halva vinsten beskattas. Utgörs de avyttrade andelarna av aktier i ett fåmansföretag skall reglerna i 3 § 12 mom. SIL tillämpas. Enligt dessa regler kan en del av vinsten komma att beskattas som intäkt av tjänst.

Andra-sjätte styckena ansluter till artikel 8 punkt 2 i direktivet. Enligt första stycket i punkten skall medlemsstaterna villkora tillämpningen av punkt 1 av att den skattskyldige inte åsätter de mottagna andelarna ett högre skattemässigt värde än vad de bortbytta andelarna hade omedelbart före andelsbytet. Enligt andra stycket i punkten hindrar inte punkt 1 medlemsstaterna från att beskatta en vinst vid en senare avyttring av de mottagna andelarna på samma sätt som en vinst vid en avyttring av de bortbytta andelarna skulle ha beskattats.

I frånvaro av särskilda komplikationer kunde kraven i artikel 8 punkt 2 ha tillgodosetts genom en enkel regel om att de mottagna andelarna övertar anskaffningsvärdet för de avyttrade andelarna. Den vinst som inte beskattas vid andelsbytet skulle med en sådan regel komma fram till beskattning när vederlagsandelarna avyttras. För att skatteutfallet skall bli riktigt med denna regel fordras emellertid att de regler som är tillämpliga vid avyttringen av vederlagsandelarna är desamma som de som skulle ha tillämpats om beskattning hade skett redan vid andelsbytet. Utgörs de ursprungliga andelarna av svenska aktier, är endast hälften av en reavinst skattepliktig, medan hela reavinsten skall tas upp till beskattning när vederlagsandelarna (utländska andelar) avyttras. Man kan inte gärna med rätta hävda att i detta fall en vinst vid en avyttring av de mottagna andelarna beskattas *på samma sätt* som en vinst vid avyttringen av de ursprungliga andelarna skulle ha beskattats. Beskattningen sker snarare

på ett hårdare sätt. En regel av det diskuterade slaget är problematisk även i relation till andra regler, bl.a. dem för fåmansföretag i 3 § 12 mom. SIL.

Med hänsyn till det anförda förordar utredningen en annan lösning. Det belopp eller, om flera inkomstslag berörs, de belopp som undgår beskattning vid andelsbytet beskattas vid avyttringen av vederlagsandelarna vid sidan av den reguljära beskattningen på grund av denna avyttring. Detta sker genom att den ursprungliga reavinsten hänförs till det beskattningsår då vederlagsandelarna avyttras. Från de belopp som enligt allmänna regler skall tas upp som intäkt av näringsverksamhet (för bolag), kapital (fysiska personer) eller tjänst (i fråga om aktier i fåmansföretag) avräknas belopp som beskattats i resp. inkomstslag vid taxeringen för det beskattningsår då andelsbytet skedde på grund av att kontantvederlag utgått. Avyttras vederlagsandelarna under olika beskattningsår, får en proportionering ske av det belopp som skall beskattas.

En konsekvens av denna lösning är att vederlagsandelarna skall anses ha förvärvats för ett belopp som motsvarar deras värde vid förvärvet. Detta värde bör fastställas av skattemyndigheten vid taxeringen för det beskattningsår då andelsbytet skett. Även den del av den ursprungliga reavinsten, som skall beskattas när en vederlagsandel avyttras, bör fastställas vid denna taxering.

Direktivet synes inte kräva att en allmän höjning av skattesatsen mellan tidpunkterna för andelsbytet och avyttringen av vederlagsandelarna motverkas. Enligt utredningens mening är den extra komplikation ett sådant hänsynstagande skulle medföra inte heller motiverad.

Beskattning av obeskattad del av den ursprungliga reavinsten bör även utlösas om vederlagsandelarna övergår till ny ägare genom arv, testamente, bodelning eller gåva.

Andra samt fjärde-sjätte styckena har utformats på grundval av det anförda.

Även vederlagsandelarna kan komma att avyttras genom ett internationell andelsbyte. För att inte en låsning skall uppkomma i detta led, bör det andelsbytet inte utlösa beskattning av obeskattad del av den ursprungliga reavinsten. Beloppet bör i stället föras vidare tills en vanlig avyttring eller gåva etc. sker. En bestämmelse med denna innebörd har tagits in i *tredje stycket*. Bestämmelsen omfattar även fallet att vederlagsandelarna utslocknar på grund av en internationell fusion eller fission. I detta fall utlöses beskattningen när de andelar som erhållits som vederlag vid fusionen eller fissionen avyttras genom en vanlig avyttring.

Ett exempel illustrerar. Reavinsten vid ett internationellt andelsbyte utan kontantvederlag är 1000. Antalet vederlagsandelar är 50. 40 av dessa avyttras genom en vanlig avyttring. Av den ursprungliga reavinsten beskattas då 800 (1000*40/50). 10 avyttras genom ett nytt andelsbyte vid vilket 20 nya andelar erhålls. En av de nya andelarna avyttras. 10 av den ursprungliga reavinsten beskattas (1000*10/50*1/20). Dessutom beskattas uppskjuten reavinst från det andra andelsbytet och en reguljär reavinst på den avyttrade nya andelen.

Systemet är komplicerat men enligt utredningens bedömning ofrånkomligt. Det bör ankomma på Riksskatteverket att utarbeta rutiner som medför att den uppskjutna beskattningen verkligen effektueras när vederlagsandelar avyttras genom en vanlig avyttring.

Här kan också noteras att det i artikel 8 punkt 3 i direktivet finns en föreskrift avseende fallet att en andelsägare enligt lagstiftningen i den stat där han är bosatt har en viss valrätt i fråga om beskattningen vid en avyttring av vederlagsandelarna. Denna föreskrift är inte aktuell för svenskt vidkommande.

Vidare bör vissa ytterligare bestämmelser i 27 § 4 mom. SIL noteras.

I första stycket fjärde och femte meningarna det nämnda momentet finns särskilda regler för det fall att de avyttrade aktierna utgörs av sådana aktier som avses i 3 § 1 mom. fjärde stycket b SIL ("fastighetsaktier" i det följande). Bakgrunden till det sistnämnda lagrummet är att hälften av en reavinst vid avyttring av aktier är undantagen från skatteplikt enligt en allmän regel. I lagrummet ges en särregel avseende vinst vid avyttring av aktier i ett bolag vars aktier inte är noterade vid svensk börs och som innehar fastighet som är taxerad som hyreshusenhet. Enligt denna särregel gäller undantaget från skatteplikt inte den del av vinsten som svarar mot värdet av fastighetsinnehavet i förhållande till värdet av samtliga tillgångar i företaget.

Enligt de nyss nämnda meningarna i 27 § 4 mom. första stycket SIL skall i fråga om fastighetsaktier som skattepliktig reavinst räknas den del av vinsten som inte omfattas av undantaget från skatteplikt. De mottagna aktierna skall anses förvärvade till det anskaffningsvärde som gällde för de avyttrade aktierna med tillägg för skattepliktig reavinst.

Med den lösning som utredningen valt behövs ingen motsvarighet till dessa regler, eftersom hänsyn tas till de särskilda reglerna för fastighetsaktier i 3 § 1 mom. fjärde stycket b SIL vid beskattningen av reavinsten på de ursprungliga andelarna när vederlagsandelarna avyttras.

Enligt 27 § 4 mom. tredje stycket tillämpas första stycket i momentet vid avyttring av aktie i fåmansföretag endast om skattemyndigheten medger det. Med fåmansföretag avses här sådana företag som omfattas av de särskilda reglerna i 3 § 12 mom. SIL. Skattemyndigheten får lämna medgivande endast om inte någon del av vinsten skulle ha tagits upp som intäkt av tjänst. I linje med vad som nyss sagts i fråga om fastighetsaktier behövs ingen särskild reglering för fåmansföretag i implementeringslagen.

Enligt 27 § 4 mom. andra stycket SIL gäller inte bestämmelserna i första stycket i momentet för en person som har flyttat från Sverige men som till följd av reglerna om väsentlig anknytning hit ändå anses bosatt här. I fjärde stycket finns en bestämmelse för skattskyldiga som fått skatteuppskov vid avyttring av aktier till ett utländskt bolag. Flyttar en sådan skattskyldig utomlands, skall skatteplikt anses uppkomma när utflyttningen sker i fråga om den del av reavinsten som inte tidigare tagits upp till beskattning.

Det finns i anslutning till reglerna i 27 § 4 mom. andra och fjärde styckena SIL anledning att uppmärksamma en regel i 6 § 1 mom. a SIL

(tioårsregeln). Enligt denna är en fysisk person för tid, under vilken han inte varit bosatt i Sverige, skattskyldig för vinst vid avyttring av bl.a. aktier i svenska aktiebolag, om han vid något tillfälle under de tio kalenderår som närmast föregått det år då avyttringen skedde haft sitt egentliga bo och hemvist i Sverige eller stadigvarande vistats här. Det förekommer att denna regel helt eller delvis sätts ur spel på grund av att ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning inte innehåller en motsvarande regel eller innehåller en regel med mer begränsad räckvidd.

Regeln i 27 § 4 mom. andra stycket SIL synes ta sikte på avyttringar till ett utländskt bolag och bör ses mot bakgrund av att Sverige i ett sådant fall inte skulle kunna beskatta en vinst vid avyttring av ersättningsaktierna om den väsentliga anknytningen till Sverige upphört vid avyttringstillfället. Tioårsregeln gäller nämligen inte aktier i utländska bolag. Vidare är avskattningsregeln i fjärde stycket inte tillämplig när väsentlig anknytning till Sverige upphör för en redan tidigare utflyttad person.

Reglerna i 27 § 4 mom. andra och fjärde styckena SIL är problematiska i förhållande till direktivet. Motsvarande regler i implementeringslagen synes emellertid kunna undvaras om tioårsregeln i 6 § 1 mom. a SIL kompletteras så att reavinsten på grund av avyttringen av andelarna i det förvärvade bolaget (efter avräkning av tidigare beskattat belopp) kan beskattas i Sverige, om de mottagna andelarna i det förvärvande bolaget avyttras inom tioårsperioden. Utredningen har utarbetat ett förslag till ändring av det nämnda momentet med denna innebörd.

24 §

Som nämnts i kommentaren till 22 § måste reglerna för internationella andelsbyten omfatta även fallet att de bortbytta andelarna utgjort lagertillgångar i skattehänseende. Det kan t.ex. vara fråga om andelar som utgjort substitut för fastigheter i en byggnadsrörelse eller andelar i en rörelse som avser handel med värdepapper. Sådana regler har tagits in i den aktuella paragrafen.

Det finns skäl att skilja på två fall. Det första är när även vederlagsandelarna erhållit karaktär av lagertillgångar, det andra är när så inte skedde.

I det första fallet skulle en enkel kontinuitetsregel duga. I det andra fallet är däremot en lösning av samma slag som i 23 § att föredra. Av enhetlighetsskäl har den senare lösningen valts för båda fallen. Även i övrigt har reglerna i paragrafen utformats efter mönster av 23 §.

En särskild regel har tagits in i *andra stycket*, som inte har någon motsvarighet i 23 §. Enligt denna skall som intäkt för det beskattningsår då andelsbytet skedde tas upp ett belopp, som motsvarar de avyttrade andelarnas värde i skattehänseende, om vederlagsandelarna inte erhållit karaktär av lagertillgång. Skälet för denna regel är att intäkten balanserar den inkomstminskande effekt som uppkommer genom att värdet av det utgående lagret blir lägre än värdet av det ingående lagret på grund av andelsbytet.

Det kan möjligen förekomma att andelar som skattemässigt utgör lagertillgångar i byggnadsrörelse, inte under löpande innehav behandlas som sådana i bokförings- och skattehänseende. Enligt utredningens uppfattning bör det skattemässiga läget i ett sådant fall uppfattas så, att rörelseidkaren dels dragit av anskaffningsutgiften och neutraliserat avdragseffekten av detta genom ett ta upp samma belopp som lagertillgång, dels fört beloppet vidare så att det utgör ingående värde för det beskattningsår då andelsbytet skedde.

Bestämmelser mot skatteflykt

25 §

Paragrafen ansluter till artikel 11 punkt 1 led a i direktivet. Enligt denna bestämmelse får en medlemsstat helt eller delvis avstå från att tillämpa bestämmelserna i 2-4 kap., om det finns grund för att anta att fusionen, fissionen, verksamhetsöverlåtelsen eller andelsbytet har skatteundandragande eller skatteflykt som huvudändamål eller som ett av sina huvudändamål. Vidare sägs i bestämmelsen att den omständigheten att förfarandet inte genomförs av giltiga affärsmässiga skäl, som t.ex. omstrukturering eller rationalisering av verksamheterna i de bolag som deltar i förfarandet, kan utgöra grund för sådant antagande.

Sverige har efter det att lagen (1980:865) mot skatteflykt upphävts år 1992 inte några allmänna bestämmelser mot skatteflykt. En vanlig uppfattning är att skattelagstiftning bör utformas med sådan precision att särskilda bestämmelser mot skatteflykt inte behövs.

Vad gäller det nu aktuella lagprojektet baseras det på ett EG-direktiv. De skattelättnader som medges i lagförslaget är således givna på förhand. Det kan inte uteslutas att reglerna i sig lämnar utrymme för förfaranden av skatteflyktskaraktär. Utredningen anser med hänsyn härtill att den möjlighet som direktivet erbjuder till en bestämmelse mot skatteflykt bör utnyttjas.

Skatteflyktslagen uppställde tre rekvisit för att skatteflykt skulle anses föreligga: 1. rättshandlingen skulle, ensam eller tillsammans med annan rättshandling i vilken den skattskyldige medverkat, ingå i ett förfarande, som medför en icke oväsentlig skatteförmån för den skattskyldige, 2. skatteförmånen skulle kunna antas ha utgjort det huvudsakliga skälet för förfarandet och 3. en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens grunder.

Vad gäller frågan om att ta skatteflyktslagen till förebild kan följande allmänna reflexion göras. Skatteflyktslagen var allmän i den meningen att den var tillämplig över bl.a. hela området för inkomstbeskattningen. Med hänsyn härtill var rekvisiten i lagen utformade med stor försiktighet. Nu är det fråga om att i en ny, för de skattskyldiga förmånlig, lag med ett avgränsat tillämpningsområde, i vilken reglerna i huvudsak är bestämda av föreskrifterna i fusionsdirektivet, införa en bestämmelse mot skatteflykt. Denna skillnad motiverar att rekvisiten i den nya be-

stämmelsen utformas något mindre restriktivt än rekvisiten i skatteflyktslagen. Mot bakgrund härav gör utredningen följande bedömning.

Rekvisit 1 lämpar sig med någon mindre justering även för den nya bestämmelsen. Motsvarande rekvisit i denna bör vara att ett omstruktureringsförfarande, ensamt eller i förening med andra rättshandlingar, medför en (i enlighet med det nya rekvisit 3 kvalificerad) skattefördel för den skattskyldige som inte är oväsentlig.

Även rekvisit 2 lämpar sig i princip för den nya bestämmelsen. I anslutning till artikel 11 punkt 1 led a i direktivet bör det dock krävas, inte att det kan antas skattefördelen utgjort det huvudsakliga skälet för förfarandet, utan endast att det kan antas att förmånen utgjort ett *huvudskäl* för förfarandet. Tröskeln för att rekvisit 2 i den nya bestämmelsen skall vara tillämpligt blir därmed något lägre än motsvarande tröskel i skatteflyktslagen.

Rekvisit 3 i skatteflyktslagen var enligt utredningens uppfattning mindre lyckat redan i den lagen. Det är ofta inte möjligt att utifrån förarbeten eller lagstiftningens allmänna uppbyggnad bilda sig en uppfattning om huruvida ett förfarande strider mot grunderna för lagstiftningen eller inte. I ett sådant läge förelåg inte skatteflykt enligt skatteflyktslagen. Ändå kan det vid en fri bedömning stå klart att förfarandet inte bör godtas.

I preambeln till fusionsdirektivet görs visserligen vissa uttalanden rörande syftet med direktivet. Dessa tillför emellertid knappast någon kunskap om grunderna för direktivet utöver de slutsatser om dessa som kan dras redan från direktivets lydelse. Utredningens bedömning är att det på ett principiellt plan är problematiskt att avgöra om ett visst förfarande, för vilket lättnad i beskattningen skall medges enligt ordalydelsen i implementeringslagen, strider eller inte strider mot lagens grunder. Utredningen kan därför inte förorda ett rekvisit som baseras på grunderna för implementeringslagen. Utredningen föreslår i stället att ett rekvisit i skatteflyktsbestämmelsen skall vara att skattefördelen är *otillbörlig*. Detta medger en mer allmän bedömning än ett rekvisit som baseras på lagens grunder.

Det ligger i sakens natur att det inte närmare kan anges i vilka fall en skattefördel bör anses otillbörlig. En förutsättning torde dock normalt vara att förmånen består av en definitiv befrielse från svensk skatt och inte endast ett skatteuppskov. Om förfarandet framstår som affärsmässigt meningslöst, kan det också ligga nära till hands att anta att syftet med förfarandet var att erhålla en otillbörlig skattefördel. Medför inte förfarandet att den totala skattebelastningen för parterna minskar, torde dock normalt affärsmässiga skäl kunna förutsättas. Vidare torde i allmänhet stor betydelse böra tillmätas varaktigheten av den struktur som skapas genom förfarandet. Om t.ex. vid ett andelsbyte det förvärvande bolaget senare avyttrar andelarna i det förvärvade bolaget utan att kunna lämna en plausibel affärsmässig förklaring för det samlade förfarandet, kan det finnas anledning att ifrågasätta om skattelättnad skall medges för andelsbytet. *Första stycket* har utformats på grundval av det anförda.

Föreligger förutsättningar för att tillämpa skatteflyktsklausulen vid ett andelsbyte, kan i stället 27 § 4 mom. SIL bli tillämplig.

Fråga om tillämpning av skatteflyktslagen prövades i första instans av länsrätten efter framställning av skattemyndighet eller Riksskatteverket. Sedan tillkomsten av skatteflyktslagen har taxeringsorganisationen reformerats i grundläggande hänseenden.

Frågan om första instans vid prövning enligt skatteflyktsbestämmelsen i lagförslaget bör lämpligen övervägas vidare i särskild ordning. Enligt det upprättade lagförslaget utgör dock skattemyndigheten första instans.

Ibland kan det först efter flera år uppkomma fråga om att tillämpa skatteflyktsbestämmelsen. Det kan t.ex. inte uteslutas att de nya reglerna medför möjligheter till skatteflykt, som kommer till myndigheternas kännedom först efter en längre tid. En förutsättning för att ett taxeringsbeslut skall kunna omprövas till den skattskyldiges nackdel efter utgången av året efter taxeringsåret är i allmänhet att att den skattskyldige lämnat oriktig uppgift eller underlåtit att lämna en föreskriven uppgift (4 kap. taxeringslagen, 1990:324). Det är emellertid inte givet att den skattskyldige behöver ha varit försumlig i ett sådant hänseende för att skatteflykt skall föreligga.

Med hänsyn till det anförda anser utredningen att vid tillämpning av skatteflyktsbestämmelsen omprövning till den skattskyldiges nackdel skall kunna ske inom omprövningstiden på fem år, oberoende av om den skattskyldige lämnat oriktig uppgift eller underlåtit att lämna uppgift. En bestämmelse med denna innebörd har tagits in i *andra stycket*. En motsvarande bestämmelse avseende överklagande av Riksskatteverket har tagits in i *tredje stycket* (jfr 6 kap. taxeringslagen). Utredningens allmänna inställning är emellertid att undantag från det nämnda kravet på oriktig uppgift inte bör göras utan starka skäl. Utredningen rekommenderar därför att de föreslagna undantagen omprövas när tillräcklig erfarenhet vunnits av tillämpningen av implementeringslagen.

Här kan vidare bestämmelserna om anstånd med betalning av skatt i 49 § uppbördslagen (1953:272) noteras. Enligt 1 mom. får skattemyndigheten medge anstånd med betalning av skatt bl.a. om den skattskyldige begärt omprövning av ett taxeringsbeslut eller ett sådant beslut överklagats och utgången i ärendet är oviss. Det kan antas att anstånd i allmänhet kommer att medges enligt denna bestämmelse när skattemyndigheten funnit att skatteflyktsbestämmelsen är tillämplig på ett förfarande.

Övergångsbestämmelser

Utifrån ett antagande om att Sverige inträder som medlem i EU/EG den 1 januari 1995 har i *första stycket* föreskrivits att implementeringslagen träder i kraft samma dag och tillämpas i fråga om förfaranden som genomförs efter ikraftträdandet.

Enligt lagen om återföring av skatteutjämningsreserv återförs avdrag för avsättning till skatteutjämningsreserv tvångsvis enligt ett visst schema.

Ett avdrag skall ha återförts i sin helhet senast vid 1999 års taxering eller, om företaget inte taxerats då, vid 2000 års taxering. En skatteutjämningsreserv bör behandlas på motsvarande sätt som en periodiseringfond vid tillämpningen av implementeringslagen. En bestämmelse av denna innebörd har tagits in i *andra stycket*.

Motsvarande gäller beträffande en del fonder e.d. enligt äldre lagstiftning som ännu inte återförts till beskattning. Utredningen har inte utfört de bestämmelser som föranleds av detta i lagförslaget.

3.2 Kommunalskattelagen (1928:370)

Anvisningar

till 22 §

punkt 1

I ett *nytt sjätte stycke* har tagits in bestämmelser om uttagsbeskattning, som kompletterar bestämmelserna i fjärde stycket. De nya bestämmelserna motiveras i avsnitt 2. Där anges nio olika situationer då uttagsbeskattning bör ske, vilka i vart fall inte otvetydigt omfattas av ordalydelsen i fjärde stycket. Punkterna i stycket korresponderar med dessa situationer enligt följande.

Punkt	*Situation*
1	1,8
2	2,9
3	3,4,7
4	5,6

I *sjunde stycket* begränsas tillämpligheten av sjätte stycket punkterna 2 och 3. Uttagsbeskattning skall inte ske till den del tillgångarna knutits till ett fast driftställe i Sverige. I dessa fall kan ju Sverige fortfarande beskatta avkastning av tillgångarna och vinst vid en avyttring av dem.

I samma stycke modifieras vidare punkt 3 avseende fallet att endast en del av inkomsten från en förvärvskälla undantas från beskattning på grund av avtal. Detta fall är för handen om en svensk näringsidkare, som beskattas i Sverige, bedriver verksamhet i flera stater och inkomst från ett fast driftställe i en stat undantas från beskattning genom att ett nytt avtal om undvikande av dubbelbeskattning ingås.

3.3 Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

2 § 3 mom.

Villkoren i *första stycket* för att ett koncernbidrag skall få verkan vid beskattningen har kompletterats med ett nytt villkor, *f*, om att mottagaren inte enligt avtal om undvikande av dubbelbeskattning skall anses ha hemvist i en främmande stat. Ändringen motiveras i avsnitt 2.

6 § 1 mom.

I första stycket a finns en bestämmelse som innebär att en fysisk person för tid under vilken han inte är bosatt i Sverige är skattskyldig för vinst vid avyttring av bl.a. aktier i svenska bolag, om han vid något tillfälle under de tio kalenderår, som närmast föregått det år då avyttringen skedde, haft sitt egentliga bo och hemvist här eller stadigvarande vistats här.

Enligt 23 § implementeringslagen skall det belopp som inte beskattas vid taxeringen för det beskattningsår, då ett internationellt andelsbyte sker, i stället beskattas vid taxeringen för det beskattningsår, då de mottagna andelarna i det förvärvande bolaget avyttras eller överlåts genom ett benefikt fång.

I *ett nytt tredje stycket* har tagits in en bestämmelse som medför att skattskyldighet föreligger i fråga om detta belopp för personer som inte är bosatta i Sverige, om överlåtelsen av de mottagna andelarna sker inom den tioårsperiod som anges i första stycket a. Vid avfattningen har hänsyn även tagits till fall som avses i 23 § tredje stycket implementeringslagen (successiva internationella omstruktureringar). Jfr kommentaren till 23 § implementeringslagen.

7 § 8 mom.

I första-sjätte styckena finns bestämmelser som frikallar ett svenskt företag från skattskyldighet för utdelning på andel i utländsk juridisk person, om andelen är ett kapitalplaceringsinnehav eller ett näringsbetingat innehav.

Ett andelsinnehav anses vara *näringsbetingat* om *antingen* det sammanlagda röstetalet för företagets andelar i den utländska juridiska personen motsvarar minst 25 % av röstetalet för alla andelarna *eller* innehavet av andelarna betingas av verksamhet som bedrivs av företaget eller ett företag som är närstående till detta. Andelar som utgör omsättningstillgångar kan inte vara näringsbetingade. Ett innehav anses vara ett *kapitalplaceringsinnehav* om andelarna varken är näringsbetingade eller omsättningstillgångar.

För att utdelning på ett näringsbetingat innehav skall vara skattebefriad fordras att den inkomstbeskattning som den utländska juridiska personen är underkastad är jämförlig med den inkomstbeskattning som skulle ha skett enligt SIL, om inkomsten hade förvärvats av ett svenskt företag.

Enligt en presumtionsregel skall jämförlighetskravet anses uppfyllt i fråga om juridiska personer i ett land med vilket Sverige ingått ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning. Presumtionen gäller dock endast om personens intäkter härrör från verksamhet i Sverige eller avtalsland och verksamheten är underkastad normal inkomstskatt i det land eller de länder där den bedrivs. Om personens intäkter endast till obetydlig del härrör från verksamhet i andra länder eller från skattemässigt gynnad verksamhet, skall den också anses underkastad jämförlig beskattning.

Till bilden hör även en bestämmelse i lagen om avräkning av utländsk skatt och bestämmelserna i lagen (1994:776) om beskattning av viss vidareutdelning.

Enligt 1 § tredje stycket den förstnämnda lagen har ett företag, som inte kan visa att utdelning på näringsbetingade aktier underkastats jämförlig beskattning, rätt att erhålla skatteavräkning med ett schablonbelopp motsvarande 10 % av utdelningens bruttobelopp (kontantbelopp jämte erlagt källskatt).

Bestämmelserna i lagen om beskattning av viss vidareutdelning innebär såvitt nu är aktuellt följande. De allmänna undantagen från skatteplikt för utdelning gäller inte vidareutdelning. Med vidareutdelning avses utdelning som det utdelande företaget betalat med utdelning som företaget erhållit på andel i utländsk juridisk person och som inte beskattats i Sverige hos företaget. Utdelning som lämnas av bl.a. investmentföretag omfattas inte av regleringen. Vidare gäller inte regleringen om det sammanlagda belopp som ett företag delar ut som vidareutdelning ett räkenskapsår understiger 5 % av hela den lämnade utdelningen.

Vidareutdelning är dock undantagen från skatteplikt hos mottagaren om den betalats med sådan utdelning, som det utdelande företaget erhållit och som inte beskattats hos företaget på grund av bestämmelserna om näringsbetingat innehav i 7 § 8 mom. SIL. (Detsamma gäller om en prövning enligt dessa bestämmelser inte skett på grund av ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning, om utdelningen inte skulle ha beskattats hos företaget om en sådan prövning hade skett.) Som framgår i det föregående innefattar bestämmelserna i 7 § 8 mom. SIL ett krav på jämförlig beskattning. Detta krav skall anses vara uppfyllt även om jämförlig beskattning inte skett hos det utdelande företaget, om detta företag - direkt eller indirekt - erhållit utdelningen från en juridisk person som är underkastad jämförlig beskattning.

Vid tillämpning av moder-dotterbolagsdirektivet skall enligt artikel 3 punkt 1 som moderbolag anses åtminstone varje bolag som är hemmahörande i en medlemsstat och omfattas av direktivet och som innehar andelar motsvarande minst 25 % av kapitalet i ett bolag i en annan medlemsstat.

Enligt artikel 3 punkt 2 får medlemsstaterna genom en bilateral överenskommelse ersätta villkoret om innehav av minst 25 % av kapitalet med ett villkor om innehav av andelar med minst samma andel procent av rösterna. Enligt samma punkt har medlemsstaterna vidare rätt att inte tillämpa direktivet i fråga om utdelning på andelar som innehas kortare tid än två år.

Enligt artikel 4 gäller följande. Erhåller ett moderbolag utdelning från ett dotterbolag i en annan medlemsstat, skall den medlemsstat, i vilken moderbolaget är hemmahörande, *antingen* avstå från att beskatta sådan utdelning *eller*, med en viss begränsning, medge att moderbolaget från skatten på utdelningen får dra av den del av bolagsskatten hos dotterbolaget, som belöper på de utdelande vinsterna, och i förekommande fall källskatt på utdelningen. Utdelning i samband med att dotterbolaget likvideras omfattas inte av föreskrifterna.

I anslutning till dessa föreskrifter i direktivet har i *ett nytt sjunde stycke* i 7 § 8 mom. SIL tagits in en bestämmelse om att ett innehav av aktier eller andelar i ett bolag i en främmande medlemsstat skall anses vara näringsbetingat - även om förutsättningarna enligt tredje stycket i momentet inte är för handen - om företaget innehar aktier eller andelar i bolaget motsvarande minst 25 % av andelskapitalet i detta.

Bestämmelsen gäller för företag med den innebörd av ordet som anges i femte stycket. Den gäller således för svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening, svensk sparbank, svenskt ömsesidigt skadeförsäkringsföretag och svensk värdepappersfond. (Ordet "aktiebolag" i SIL omfattar även bankaktiebolag och försäkringsaktiebolag.) Det hade varit tillåtet enligt direktivet att begränsa den nya bestämmelsen till utdelning som tas emot av ett aktiebolag, bankaktiebolag eller försäkringsaktiebolag. Utredningen har emellertid inte funnit skäl för detta. Utredningen har inte heller ansett det motiverat att göra undantag i fråga om utdelning på andelar som innehas kortare tid än två år.

Utdelning i samband med likvidation beskattas enligt reglerna för reavinst. Som framgått kräver inte direktivet någon lättnad för utdelning i samband med likvidation, och utredningen föreslår inte heller någon sådan.

Den nya bestämmelsen får begränsad betydelse. Den aktualiseras om de andelar på vilka utdelning erhålls utgör lagertillgångar eller om det bolag som erhållit utdelningen i något fall innehar andelar i det bolag som lämnat utdelningen som motsvarar minst 25 % av andelskapitalet men inte minst samma andel av rösterna.

För det fall att det inte visas att det utländska bolaget är underkastat en inkomstbeskattning som är jämförlig med svensk bolagsbeskattning - i praktiken beskattning efter minst 15 % på ett underlag beräknat enligt svenska regler - beskattas utdelningsinkomsten. Enligt direktivet krävs i ett sådant fall att bolagsskatt hos dotterbolaget, som belöper på de utdelade vinsterna, får räknas av från skatten på utdelningen. Schablonen på 10 % i lagen om avräkning av utländsk skatt är något för låg för att full avräkning skall ske, om skatten hos dotterbolaget tas ut efter en sats, beräknad på ett underlag enligt svenska regler, som endast något understiger 15 %. Schablonen bör därför höjas till 13 %. Med hänsyn till att dessa procentsats skiljer sig relativt lite från 10 % bör den gälla generellt. En ändring av denna innebörd har gjorts i 1 § tredje stycket lagen om avräkning av utländsk skatt.

Vidareutdelning av utdelning på aktier som skall anses näringsbetingade på grund av de nya bestämmelserna i 7 § 8 mom. SIL och som inte

utsatts för underliggande jämförlig beskattning bör - i likhet vad som gäller i fråga om aktier som är näringsbetingade enligt den gällande definitionen - beskattas enligt lagen om viss vidareutdelning. Redan den gällande lydelsen av denna lag medför att så kommer att ske.

I *åttonde stycket* bestäms innebörden av begreppet "bolag i en främmande medlemsstat" genom en hänvisning till artikel 2 i moder-dotterbolagsdirektivet.

I artikel 4 punkt 2 finns en föreskrift om att varje medlemsstat skall ha rätt att föreskriva att kostnader som hänför sig till innehavet av andelarna i dotterbolaget inte får dras av från moderbolagets beskattningsbara intäkter. Av allmänna regler följer att avdrag inte medges för kostnader som hänför sig till intäkter för vilka skattskyldighet inte föreligger. Någon motsvarande bestämmelse i SIL behövs därför inte.

Föreskriften i artikel 4 punkt 2 omfattar även "förluster som beror på utdelningen av dotterbolagets vinster" ("any losses resulting from the distribution of the profits of the subsidiary"). Innebörden är såvitt utredningen kan förstå att medlemsstaterna får föreskriva att förluster på ett moderbolags andelar i ett dotterbolag, som beror på utdelning av behållna vinstmedel i detta, inte får dras av. Frågor rörande bl.a. förluster på aktier till följd av skattefri utdelning behandlas av en utredare som tillsatts inom finansdepartementet. Den nu aktualiserade frågan har ett nära samband med frågorna i det arbetet och bör bedömas i ljuset av resultatet av detta. Härvid bör även uppmärksammas fallet att andelarna i dotterbolaget utgör lagertillgångar. Utredningen tar således inte ställning till om någon särskild motsvarighet till den aktuella föreskriften i direktivet bör tas in i SIL.

3.4 Kupongskattelagen (1970:624)

4 §

Enligt paragrafen föreligger skattskyldighet för utdelningsberättigad utländsk juridisk person. I artikel 5 punkt 1 i moder-dotterbolags-direktivet föreskrivs att utdelning från ett dotterbolag till dess moderbolag skall, åtminstone om moderbolaget innehar andelar motsvarande minst 25 % av kapitalet i dotterbolaget, vara undantagen från källskatt. I *ett nytt femte stycke* har tagits in en bestämmelse i överensstämmelse med föreskriften i direktivet.

Den nya bestämmelsen får med hänsyn till gällande avtal om undvikande av dubbelbeskattning relativt begränsad betydelse. Källskatt får tas ut, enligt avtalen med Belgien, Irland och Luxemburg efter 5 % och enligt avtalen med Italien och Spanien efter 10 %. Något avtal med Portugal finns inte. Enligt avtalen med övriga medlemsstater får någon källskatt inte tas ut.

3.5 Lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt

1 §

I *tredje stycket* har schablontalet 10 % ändrats till 13 %. Ändringen motiveras i kommentaren till 7 § 8 mom. SIL.

3.6 Lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter

2 kap. *17 §*

Paragrafen har fått ett nytt *fjärde stycke*, som reglerar det uppgiftslämnande som behövs för att skattemyndigheterna skall kunna fastställa de belopp som avses i 23 § sjätte stycket implementeringslagen och motsvarande belopp för lagerandelar (24 § fjärde stycket). Det gäller reavinst resp. intäkt som skall beskattas först när vederlagsandelarna avyttras samt anskaffningsvärdet för vederlagsandelarna.

3.7 Lagen (1990:663) om ersättningsfonder

9 §

I *första stycket* föreskrivs att en ersättningsfond skall återföras till beskattning i olika situationer. Enligt led 2 skall återföring ske om hela eller huvudsakliga delen av förvärvskällan under beskattningsåret har överlåtits eller verksamheten har upphört och fonden inte har övertagits enligt sjätte stycket. I ett *nytt sjunde led* föreskrivs att återföring även skall ske om skattskyldighet för inkomst av förvärvskällan har upphört eller om sådan inkomst skall undantas från beskattning på grund av avtal om undvikande av dubbelbeskattning. Om endast vissa inkomster undantas från beskattning skall återföring inte ske. Bestämmelsen motiveras i avsnitt 2.

3.8 Lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder

5 §

I paragrafen föreskrivs att en periodiseringsfond skall återföras till beskattning i olika situationer. Enligt *led 1* skall återföring ske om den skattskyldige eller, i fråga om handelsbolag, detta har upphört att bedriva näringsverksamhet. En ändring av närmast redaktionell natur har gjorts i detta led. Enligt ett *nytt sjätte led* skall återföring även ske om skattskyldighet för inkomst av förvärvskällan har upphört eller om sådan

inkomst skall undantas från beskattning på grund av avtal om undvikande av dubbelbeskattning. Om endast vissa inkomster undantas från beskattning skall återföring inte ske. Bestämmelsen motiveras i avsnitt 2.

3.9 Lagen (1993:1540) om återföring av skatteutjämningsreserv

11 §

I *första stycket* föreskrivs att en skatteutjämningsreserv skall återföras till beskattning i olika situationer. Enligt *led 1* skall återföring ske om den skattskyldige eller, i fråga om handelsbolag, detta har upphört att bedriva näringsverksamhet. Enligt ett tillägg till denna bestämmelse skall återföring även ske om skattskyldighet för inkomst av förvärvskällan har upphört eller om sådan inkomst helt skall undantas från beskattning på grund av avtal om undvikande av dubbelbeskattning. Om endast vissa inkomster undantas från beskattning skall återföring inte ske. Bestämmelsen motiveras i avsnitt 2.

Motsvarande bör gälla beträffande en del fonder e.d. enligt äldre lagstiftning som ännu inte återförts till beskattning. Utredningen har inte utfört de bestämmelser som föranleds av detta i lagförslag.

Särskilt yttrande

Särskilt yttrande av experten Brita Munck-Persson.

Utredningen föreslår i implementeringslagen att skatteflyktsbestämmelsen skall få tillämpas av skattemyndighet. Detta är en lösning som inte är tillfredsställande från rättssäkerhetssynpunkt. Den omständigheten att prövning av regelns tillämpning sannolikt regelmässigt kommer att ske i skattenämnden förändrar inget härvidlag.

Skattenämnden är en del av skattemyndigheten och utgör både "dömande" instans och part i en och samma skepnad. Det har i praktiken visat sig att denna kombination av befogenheter är olämplig och förhållandet borde enligt min mening snarast förändras (jfr Rättssäkerhetskommitténs betänkande SOU 1993:62 s. 223). En diskussion av denna fråga ligger dock utanför ramen för detta betänkande men kommer förhoppningsvis att tas upp inom ramen för det fortsatta arbetet inom Rättssäkerhetskommittén.

Enligt lagen (1980:865) mot skatteflykt gällde att fråga om tillämpning av lagen prövades av länsrätten efter framställning av skattemyndighet eller Riksskatteverket. I förarbetena till lagen (Ds B 1978:6) behandlades instansordningen. På s. 104 f. anfördes bl.a. följande.

> Det vore givetvis i och för sig värdefullt om skatteflyktsklausulen kunde tillämpas på samma sätt som övriga skatteregler. I många fall torde också taxeringsnämnderna vara väl skickade att bedöma och administrera dessa skatteflyktsfrågor. Det står samtidigt klart att det i andra fall från olika synpunkter är att föredra att frågor där tillämpning av klausulen aktualiseras blir föremål för en domstolsmässig prövning på ett så tidigt stadium som möjligt. - - - I enlighet med det nu sagda föreslås alltså att frågor om tillämpning av skatteflyktsklausulen inte skall prövas av taxeringsnämnd.

Detta gäller i lika hög grad fortfarande. Därtill kommer att tillämpningen av fusionsdirektivet kommer att innefatta att ställning måste tas till en rad mycket kvalificerade frågor, många av internationell karaktär. Det finns därför, beträffande tillämpningen av 25 § i den föreslagna lagen, än större anledning att lägga prövningen på länsrätt som första instans.

Ytterligare ett skäl för detta är att efter omprövning av skattemyndighet blir den skatt, som skall påföras på grund av beslutet, debiterad. Även om anstånd kan komma att beviljas om den skattskyldige överklagar beslutet, innebär debiteringen ofta en påtaglig nackdel - ibland till och med skada - för den skattskyldige. Skattebeloppet kan vara av betydande storlek. God redovisningssed torde kräva att en debiterad skatt skuldförs, medan ett skattebelopp som kan uppkomma på grund av

pågående process endast torde behöva skuldföras om den skattskyldige bedömer att det finns risk för att skatten kan komma att påföras. Det förhållandet att den debiterade skatten måste skuldföras kan ha negativa konsekvenser för ett företag i fråga om nyckeltal, rating etc.

Sammanfattningsvis anser jag därför att prövning av tillämpning av 25 § skall ske i länsrätt som första instans.

Bilaga 1

Council Directive of 23 July 1990*

on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States

(90/434/EEC)

THE COUNCIL OF THE EUROPEAN COMMUNITIES,

Having regard to the Treaty establishing the European Economic Community, and in particular Article 100 thereof,

Having regard to the proposal of the Commission [1].

Having regard to the opinion of the European Parliament [2],

Having regard to the opinion of the Economic and Social committee[3],

Whereas mergers, division, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States may be necessary in order to create within the Community conditions analogous to those of an internal market and in order thus to ensure the establishment and effective functioning of the common market; whereas such operations ought not to be hampered by restrictions, disadvantages or distortions arising in particular from the tax provisions of the Member States; whereas to that end it is necessary to introduce with respect to such operations tax rules which are neutral from the point of view of competition, in order to allow enterprises to adapt to the requirements of the common market, to increase their productivity and to improve their competitive strength at the international level;

Whereas tax provisions disadvantage such operations, in comparison with those concerning companies of the same Member State; whereas it is necessary to remove such disadvantages;

Whereas it is not possible to attain this objective by an extension at the Community level of the systems presently in force in the Member States, since differences between these systems tend to produce distortions; whereas only a common tax system is able to provide a satisfactory solution in this respect;

Whereas the common tax system ought to avoid the imposition of tax in connection with mergers, divisions, transfers of assets or exchanges of shares, while at the same time safeguarding the financial interests of the State of the transferring or acquired company;

Whereas in respect of mergers, divisions or transfers of assets, such operations normally result either in the transformation of the transferring company into a permanent establishment of the company receiving the

assets or in the assets becoming connected with a permanent establishment of the latter company;

Whereas the system of deferral of the taxation of the capital gains relating to the assets transferred until their actual disposal, applied to such of those assets as are transferred to that permanent establishment, permits exemption from taxation of the corresponding capital gains, while at the same time ensuring their ultimate taxation by the State of the transferring company at the date of their disposal;

Whereas it is also necessary to define the tax regime applicable to certain provisions, reserves or losses of the transferring company and to solve the tax problems occurring where one of the two companies has a holding in the capital of the other;

Whereas the allotment to the shareholders of the transferring company of securities of the receiving or acquiring company would not in itself give rise to any taxation in the hands of such shareholders;

Whereas it is necessary to allow Member States the possibility of refusing to apply this Directive where the merger, division, transfer of assets or exchange of shares operation has as its objective tax evasion or avoidance or results in a company, whether or not it participates in the operation, no longer fulfilling the conditions required for the representation of employees in company organs,

HAS ADOPTED THIS DIRECTIVE;

TITLE 1

General provisions

Article 1

Each Member State shall apply this Directive to mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares in which companies from two or more Member States are involved.

Article 2

For the purposes of this Directive:

(a) "merger" shall mean an operation whereby:

- one or more companies, on being dissolved without going into liquidation, transfer all their assets and liabilities to another existing company in exchange for the issue to their shareholders of securities representing the capital of that other company, and, if applicable, a cash payment not exceeding 10 % of the nominal value, or, in the absence of a nominal value, of the accounting par value of those securities,
- two or more companies, on being dissolved without going into liquidation, transfer all their assets and liabilities to a company that

they form, in exchange for the issue to their shareholders of securities representing the capital of that new company, and, if applicable, a cash payment not exceeding 10 % of the nominal value, or in the absence of a nominal value, of the accounting par value of those securities;

- a company, on being dissolved without going into liquidation, transfers all its assets and liabilities to the company holding all the securities representing its capital;

(b) "division" shall mean an operation whereby a company, on being dissolved without going into liquidation, transfers all its assets and liabilities to two or more existing or new companies, in exchange for the pro rata issue to its shareholders of securities representing the capital of the companies receiving the assets and liabilities, and, if applicable, a cash payment not exceeding 10 % of the nominal value or, in the absence of a nominal value, of the accounting par value of those securities;

(c) "transfer of assets" shall mean an operation whereby a company transfers without being dissolved all or one or more branches of its activity to another company in exchange for the transfer of securities representing the capital of the company receiving the transfer;

(d) "exchange of shares" shall mean an operation whereby a company acquires a holding in the capital of another company such that it obtains a majority of the voting rights in that company in exchange for the issue to the shareholders of the latter company, in exchange for their securities, of securities representing the capital of the former company, and, if applicable, a cash payment not exceeding 10 % of the nominal value or, in the absence of a nominal value, of the accounting par value of the securities issued in exchange;

(e) "transferring company" shall mean the company transferring its assets and liabilities or transferring all or one or more branches of its activity;

(f) "receiving company" shall mean the company receiving the assets and liabilities or all or one or more branches of the activity of the transferring company;

(g) "acquired company" shall mean the company in which a holding is acquired by another company by means of an exchange of securities;

(h) "acquiring company" shall mean the company which acquires a holding by means of an exchange of securities;

(i) "branch of activity" shall mean all the assets and liabilities of a division of a company which from an organizational point of view constitute an independent business, that is to say an entity capable of functioning by its own means.

Article 3

For the purposes of this Directive, "company from a Member State" shall mean any company which:

(a) takes one of the forms listed in the Annex hereto;
(b) according to the tax laws of a Member State is considered to be resident in that State for tax purposes and, under the terms of a double taxation agreement concluded with a third State, is not considered to be resident for tax purposes outside the Community;
(c) moreover, is subject to one of the following taxes, without the possibility of an option or of being exempt:
- impôt des sociétés/vennootschapsbelasting in Belgium,
- selskabsskat in Denmark,
- Körperschaftsteuer in the Federal Republic of Germany,
- Phoros eisodematos nomikon prosopon kerdoskopiokou charaktera in Greece,
- impuesto sobre sociedades in Spain,
- impôt sur les sociétés in France,
- corporation tax in Ireland,
- imposta sul reddito delle persone giuridiche in Italy,
- impôt sur le revenu des collectivités in Luxembourg,
- vennootschapsbelasting in the Netherlands,
- imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas in Portugal,
- corporation tax in the United Kingdom,

or to any other tax which may be substituted for any of the above taxes.

TITLE II

Rules applicable to mergers, divisions and exchanges of shares

Article 4

1. A merger or division shall not give rise to any taxation of capital gains calculated by reference to the difference between the real values of the assets and liablities transferred and their values for tax purposes. The following expressions shall have the meanings assigned to them:
- value for tax purposes: the value on the basis of which any gain or loss would have been computed for the purposes of tax upon the income, profits or capital gains of the transferring company if such assets or liabilities had been sold at the time of the merger or division but independently of it,
- transferred assets and liabilities: those assets and liabilities of the transferring company which, in consequence of the merger or division, are effectively connected with a permanent establishment of the receiving company in the Member State of the transferring company and play a part in generating the profits or losses taken into account for tax purposes.

2. The Member States shall make the application of paragraph 1 conditional upon the receiving company's computing any new depreciation and any gains or losses in respect of the assets and liabilities

transferred according to the rules that would have applied to the transferring company or companies if the merger or division had not taken place.

3. Where, under the laws of the Member State of the transferring company, the receiving company is entitled to have any new depreciation or any gains or losses in respect of the assets and liabilities transferred computed on a basis different from that set out in paragraph 2, paragraph 1 shall not apply to the assets and liabilities in respect of which that option is exercised.

Article 5

The Member States shall take the necessary measures to ensure that, where provisions or reserves properly constituted by the transferring company are partly or wholly exempt from tax and are not derived from permanent establishments abroad, such provisions or reserves may be carried over, with the same tax exemption, by the permanent establishments of the receiving company which are situated in the Member State of the transferring company, the receiving company thereby assuming the rights and obligations of the transferring company.

Article 6

To the extent that, if the operations referred to in Article 1 were effected between companies from the Member State of the transferring company, the Member State would apply provisions allowing the receiving company to take over the losses of the transferring company which had not yet been exhausted for tax purposes, it shall extend those provisions to cover the take-over of such losses by the receiving company's permanent establishments situated within its territory.

Article 7

1. Where the receiving company has a holding in the capital of the transferring company, any gains accruing to the receiving company on the cancellation of its holding shall not be liable to any taxation.

2. The Member States may derogate from paragraph 1 where the receiving company's holding in the capital of the transferring company does not exceed 25 %.

Article 8

1. On a merger, division or exchange of shares, the allotment of securities representing the capital of the receiving or acquiring company to a shareholder of the transferring or acquired company in exchange for securities representing the capital of the latter company shall not, of itself, give rise to any taxation of the income, profits or capital gains of that shareholder.

2. The Member State shall make the application of paragraph 1 conditional upon the shareholder's not attributing to the securities received a value for tax purposes higher than the securities exchanged had immediately before the merger, division or exchange.

The application of paragraph 1 shall not prevent the Member States from taxing the gain arising out of the subsequent transfer of securities received in the same way as the gain arising out of the transfer of securities existing before the acquistion.

In this paragraph the expression "value for tax purposes" means the amount on the basis of which any gain or loss would be computed for the purposes of tax upon the income, profits or capital gains of a shareholder of the company.

3. Where, under the law of the Member State in which he is resident, a shareholder may opt for tax treatment different from that set out in paragraph 2, paragraph 1 shall not apply to the securities in respect of which such an option is exercised.

4. Paragraphs 1, 2 and 3 shall not prevent a Member State from taking into account when taxing shareholders any cash payment that may be made on the merger, divison or exchange.

TITLE III

Rules applicable to transfers of assets

Article 9

The provisions of Articles 4, 5 and 6 shall apply to transfers of assets.

TITLE IV

Special case of the transfer of a permanent establishment

Article 10

1. Where the assets transferred in a merger, a division or a transfer of assets include a permanent establishment of the transferring company which is situated in a Member State other than that of the transferring company, the latter State shall renounce any right to tax that permanent establishment. However, the State of the transferring company may reinstate in the taxable profits of that company such losses of the permanent establishment as may previously have been set off against the taxable profits of the company in that State and which have not been recovered. The State in which the permanent establishment is situated and the State of the receiving company shall apply the provisions of this Directive to such a transfer as if the former State were the State of the transferring company.

2. By way of derogation from paragraph 1, where the Member State of the transferring company applies a system of taxing world-wide profits, that Member State shall have the right to tax any profits or capital gains of the permanent establishment resulting from the merger, division or transfer of assets, on condition that it gives relief for the tax that, but for the provisions of this Directive, would have been charged on those profits or capital gains in the Member State in which that permanent establishment is situated, in the same way and in the same amount as it would have done if that tax had actually been charged and paid.

TITLE V

Final provisions

Article 11

1. A Member State may refuse to apply or withdraw the benefit of all or any part of the provisions of Titles II, III and IV where it appears that the merger, division, transfer of assets or exchange of shares:

(a) has as its principal objective or as one of its principal objectives tax evasion or tax avoidance; the fact that one of the operations referred to in Article 1 is not carried out for valid commercial reasons such as the restructuring or rationalization of the activities of the companies participating in the operation may constitute a presumption that the operation has tax evasion or tax avoidance as its principal objective or as one of its principal objectives;

(b) results in a company, whether participating in the operation or not, no longer fulfilling the necessary conditions for the representation of employees on company organs according to the arrangements which were in force prior to that operation.

2. Paragraph 1 (b) shall apply as long as and to the extent that no Community law provisions containing equivalent rules on representation of employees on company organs are applicable to the companies covered by this Directive.

Article 12

1. Member States shall bring into force the laws, regulations and administrative provisions necessary to comply with this Directive not later than 1 January 1992 and shall forthwith inform the Commission thereof.

2. By way of derogation from paragraph 1, the Portuguese Republic may delay the application of the provisions concerning transfers of assets and exchanges of shares until 1 January 1993.

3. Member States shall communicate to the Commission the texts of the main provisions of national law which they adopt in the field covered by this Directive.

Article 13

This Directive is addressed to the Member States.

Done at Brussels, 23 July 1990.

For the Council
The President
G. CARLI

---

* OJ No L 225, 20.8.1990, p. 1
(1) OJ No C 39, 22.3 1969, p. 1.
(2) OJ No C 51, 29.4 1970, p. 12.
(3) OJ No C 100, 1.8 1969, p. 4.

ANNEX

List of companies referred to in Article 3 (a)

(a) companies under Belgian law known as "société anonyme"/"naamloze vennootschap", "société en commandite par actions"/"commanditaire vennootschap op aandelen", "société privée à responsabilité limitée"/"besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid" an those public law bodies that operate under private law;

(b) companies under Danish law known as: "aktieselskab", "anpartsselskab";

(c) companies under German law known as: "Aktiengesellschaft", "Kommanditgesellschaft auf Aktien", "Gesellschaft mit beschränkter Haftung", "bergrechtliche Gewerkschaft";

(d) companies under Greek law known as: "anonume etairia";

(e) companies under Spanish law known as: "sociedad anonima", "sociedad commanditaria por acciones", "sociedad de responsabilidad limitada" and those public law bodies which operate umder private law;

(f) companies under French law known as "société anonyme", "société à responsabilité limitée" and industrial and commercial public establishments and undertakings;

(g) the companies in Irish law known as public companies limited by shares or by guarantee, private companies limited by shares or by guarantee, bodies registered under the Industrial and Provident Societies Acts or building societies registered under the Building Societies Acts;

(h) companies under Italian law known as "società per azioni", "società in accomandita per azioni", "società a responsabilità limitata", and public and private entities carrying on industrial and commercial activities;

(i) companies under Luxembourg law known as "société anonyme", "société en commandite par actions", "société à responsabilité limitee";

(j) companies under Dutch law known as: "naamloze vennootschap", "besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid",

(k) commercial companies or civil law companies having a commercial form as well as other legal persons carrying on commercial or industrial activities, which are incorporated in accordance with Portuguese law;

(l) companies incorporated under the law of the United Kingdom.

Bilaga 2

Provisorisk svensk översättning av fusionsdirektivet från den engelska versionen

[Preambeln har utelämnats]

1 KAP.

Allmänna bestämmelser

Artikel 1

Varje medlemsstat skall tillämpa detta direktiv på fusioner, fissioner, överföringar av tillgångar och andelsbyten som berör bolag från två eller flera medlemsstater.

Artikel 2

I detta direktiv avses med

a) fusion: ett förfarande varigenom
   - ett eller flera bolag, i samband med att bolaget eller bolagen upplöses utan likvidation, överför alla sina tillgångar och skulder till ett annat befintligt bolag i utbyte mot emission till bolagets eller bolagens andelsägare av värdepapper som representerar kapitalet i det andra bolaget och, i förekommande fall, kontant ersättning som inte överstiger 10 % av det nominella värdet eller, i avsaknad av sådant värde, det bokförda parivärdet av dessa värdepapper;
   - två eller flera bolag, i samband med att bolagen upplöses utan likvidation, överför alla sina tillgångar och skulder till ett bolag som de bildar i utbyte mot emission till bolagens andelsägare av värdepapper som representerar kapitalet i det nya bolaget och, i förekommande fall, kontant ersättning som inte överstiger 10 % av det nominella värdet eller, i avsaknad av sådant värde, det bokförda parivärdet av dessa värdepapper;
   - ett bolag, i samband med att bolaget upplöses utan likvidation, överför alla sina tillgångar och skulder till det bolag som innehar alla de värdepapper som representerar dess kapital:

b) fission: ett förfarande varigenom ett bolag, i samband med att bolaget upplöses utan likvidation, överför alla sina tillgångar och skulder till två eller flera befintliga eller nya bolag i utbyte mot emission pro rata till bolagets eller bolagens andelsägare av värdepapper som

representerar kapitalet i de bolag som tar emot tillgångarna och skulderna och, i förekommande fall, kontant ersättning som inte överstiger 10 procent av det nominella värdet eller, i avsaknad av sådant värde, det bokförda parivärdet av dessa värdepapper;

c) överföring av tillgångar: ett förfarande varigenom ett bolag, utan att upplösas, överlåter samtliga eller en eller flera av sina verksamhetsgrenar till ett annat bolag mot vederlag av värdepapper som representerar kapitalet i det bolag som tar emot de överförda tillgångarna;

d) andelsbyte: ett förfarande varigenom ett bolag förvärvar andelar i ett annat bolag och därigenom erhåller en majoritet av rösterna i detta bolag mot vederlag till andelsägarna i det senare bolaget av nyemitterade värdepapper som representerar kapitalet i det förra bolaget och, i förekommande fall, kontant ersättning som inte överstiger 10 % av det nominella värdet eller, i avsaknad av sådant värde, det bokförda parivärdet av de andelar som givits ut i utbyte;

e) överlåtande bolag: det bolag som överlåter sina tillgångar och skulder eller en eller flera av sina verksamhetsgrenar;

f) övertagande bolag: det bolag som erhåller tillgångarna och skulderna i det överlåtande bolaget respektive en eller flera av detta bolags verksamhetsgrenar;

g) förvärvat bolag: det bolag i vilket ett annat bolag erhåller andelar vid ett andelsbyte;

h) förvärvande bolag: det bolag som förvärvar andelar genom ett andelsbyte;

i) verksamhetsgren: samtliga tillgångar och skulder i en bolagsenhet som från organisatorisk synpunkt utgör en oberoende affärsverksamhet, dvs. en enhet som kan fungera självständigt.

Artikel 3

I detta direktiv avses med "bolag i en medlemsstat" varje bolag som

a) upprättats i någon av de bolagsformer som anges i bilaga [bilagan har utelämnats];

b) enligt skattelagstiftningen i en medlemsstat anses vara hemmahörande i den staten och som inte enligt avtal med en tredje stat om undvikande om dubbelbeskattning anses vara hemmahörande utanför Gemenskapen;

c) dessutom är skattskyldigt, utan möjlighet till valfrihet eller undantag för någon av följande skatter: [förteckningen över skatter har utelämnats].

2 KAP.

Bestämmelser om fusion, fission och andelsbyte

Artikel 4

1. En fusion eller fission skall inte medföra någon beskattning av kapitalvinster beräknade med hänsyn till skillnaden mellan de verkliga värdena av de tillgångar och skulder som överlåtits och deras skattemässiga värden. Följande uttryck skall ha den betydelse som här anges:
   - skattemässigt värde: det värde utifrån vilket skattemässig inkomst eller kapitalvinst eller förlust skulle ha beräknats för det överlåtande bolaget, om tillgångarna eller skulderna skulle ha avyttrats vid tidpunkten för fusionen eller fissionen men oberoende av denna;
   - överlåtna tillgångar och skulder: sådana tillgångar och skulder hos det överlåtande bolaget som, till följd av fusionen eller fissionen, knyts till ett fast driftställe för det övertagande bolaget i den medlemsstat där det överlåtande bolaget är hemmahörande och som har betydelse för skapandet av skattemässiga vinster eller förluster;
2. Medlemsstaterna skall villkora tillämpningen av punkt 1 av att det mottagande bolaget beräknar värdeminskningsavdrag och vinster eller förluster avseende de överlåtna tillgångarna enligt de regler som skulle ha gällt för det överlåtande bolaget eller de överlåtande bolagen om fusionen eller fissionen inte hade ägt rum.
3. Har det övertagande bolaget enligt lagstiftningen i den medlemsstat där det överlåtande bolaget är hemmahörande rätt att beräkna värdeminskningsavdrag eller vinster eller förluster avseende de överlåtna tillgångarna och skulderna enligt annan grund än som anges i punkt 2, skall punkt 1 inte tillämpas på sådana tillgångar och skulder för vilka denna möjlighet utnyttjas.

Artikel 5

Medlemsstaterna skall vidta erforderliga åtgärder för att säkerställa att reserveringar hos det överlåtande bolaget, som detta medgetts avdrag för och som inte är hänförliga till ett fast driftställe utomlands, på oförändrade villkor kan överföras till sådana fasta driftställen till det övertagande bolaget som är belägna i den stat där det överlåtande bolaget är hemmahörande. Det övertagande bolaget skall härigenom träda in i det överlåtande bolagets rättigheter och skyldigheter.

Artikel 6

Till den del, om de förfaranden som anges i artikel 1 avsåg bolag i den medlemsstat där det överlåtande bolaget är hemmahörande, denna medlemsstat skulle tillämpa bestämmelser som tillåter det övertagande

bolaget att överta förlustavdrag från det överlåtande bolaget, skall staten utsträcka dessa bestämmelser till att omfatta det övertagande bolagets fasta driftställen i staten.

Artikel 7

1. En vinst hos det övertagande bolaget, som beror på att en andel som bolaget har i det överlåtande bolaget utslocknar, skall inte beskattas.
2. Medlemsstaterna får göra undantag från punkt 1 om det övertagande bolagets andel i det överlåtande bolaget inte överstiger 25 procent.

Artikel 8

1. Vid en fusion, en fission eller ett andelsbyte skall tilldelningen av värdepapper som representerar kapitalet i det övertagande eller förvärvande bolaget till en andelsägare i det överlåtande eller förvärvade bolaget i utbyte mot värdepapper, som representerar kapitalet i det senare bolaget, inte medföra att andelsägaren beskattas för inkomst eller kapitalvinst.
2. Medlemsstaterna skall villkora tillämpningen av punkt 1 av att andelsägaren inte åsätter de mottagna värdepapperen ett högre skattemässigt värde än vad de bortbytta värdepapperen hade omedelbart före fusionen, fissionen eller andelsbytet.

Punkt 1 hindrar inte medlemsstaterna från att beskatta en vinst vid en senare avyttring av de mottagna värdepapperen på samma sätt som en vinst vid avyttringen av de bortbytta värdepapperen skulle ha beskattats.

I denna punkt avses med "skattemässigt värde" det belopp utifrån vilket skattemässig vinst eller förlust skulle ha beräknats på en inkomst eller kapitalvinst för en andelsägare i bolaget.

3. Har en andelsägare enligt lagstiftningen i den medlemsstat där han är bosatt rätt att välja en annan skattemässig behandling än den som anges i punkt 2, skall punkt 1 inte tillämpas på sådana värdepapper för vilka denna möjlighet utnyttjas.
4. Punkterna 1-3 hindrar inte en medlemsstat från att beskatta andelsägare för kontant betalning vid fusion, fission eller andelsbyte.

3 KAP.

Bestämmelser om överföring av tillgångar

Artikel 9

Artiklarna 4-6 skall tillämpas vid överföring av tillgångar.

4 KAP.

Överlåtelse av ett fast driftställe

Artikel 10

1. Omfattar de överlåtna tillgångarna vid en fusion, fission eller överlåtelse av tillgångar ett fast driftställe för det överlåtande bolaget som är beläget i en annan medlemsstat än den där det överlåtande bolaget är hemmahörande, skall den stat där det överlåtande bolaget är hemmahörande avstå från rätt att beskatta det fasta driftstället. Denna stat får emellertid till beskattning hos det överlåtande bolaget återföra sådana förluster hos det fasta driftstället, som tidigare har dragits av från de beskattningsbara vinsterna hos bolaget i staten och som inte tidigare återförts till beskattning. Den stat i vilket det fasta driftstället är beläget och den stat i vilken det övertagande bolaget är hemmahörande skall tillämpa bestämmelserna i detta direktiv på en sådan överlåtelse som om den förra staten var den stat i vilken det överlåtande bolaget är hemmahörande.
2. Beskattar den medlemsstat i vilken det överlåtande bolaget är hemmahörande inkomst som förvärvats såväl inom som utom den staten, har den staten, utan hinder av punkt 1, rätt att beskatta inkomster och kapitalvinster hos det fasta driftstället till följd av fusionen, fissionen eller överlåtelsen av tillgångar. Som villkor för detta gäller att lättnad medges för den skatt, som förutan bestämmelserna i detta direktiv skulle ha utgått på dessa inkomster eller kapitalvinster i den medlemsstat där det fasta driftstället är beläget, på samma sätt och med samma belopp som skulle ha skett om denna skatt verkligen hade utgått och betalats.

5 KAP.

Avslutande bestämmelser

Artikel 11

En medlemsstat får helt eller delvis avstå från att tillämpa bestämmelserna i 2-4 kap. om det finns grund för att anta att fusionen, fissionen, överlåtelsen av tillgångar eller andelsbytet

a) har skatteundandragande eller skatteflykt som huvudändamål eller som ett av sina huvudändamål; den omständigheten att ett sådant förfarande som anges i artikel 1 inte genomförs av giltiga affärsmässiga skäl, som t.ex. omstrukturering eller rationalisering av verksamheterna i de bolag som deltar i förfarandet, kan utgöra grund för sådant antagande;
b) kommer att medföra att ett bolag, vare sig det deltar i förfarandet eller ej, inte längre uppfyller kraven för att de anställda skall ha rätt

till representation i bolagets organ i samma omfattning som innan förfarandet genomfördes.

2. Punkt 1 b skall tillämpas så länge och i den utsträckning som inte några likvärdiga EG-regler avseende representation av anställda i bolagsorgan är tillämpliga på bolag som omfattas av detta direktiv.

Artikel 12

1. Medlemsstaterna skall sätta de lagar och andra författningar som behövs för att följa detta direktiv i kraft senast den 1 januari 1992 och skall utan dröjsmål underrätta Kommissionen när så skett.
2. Utan hinder av punkt 1 får Portugal skjuta upp tillämpningen av bestämmelserna avseende överföringar av tillgångar och andelsbyten till den 1 januari 1993.
3. Medlemsstaterna skall underrätta Kommissionen om de centrala bestämmelser som de inför i nationell lagstiftning inom det område som omfattas av detta direktiv.

Artikel 13

Detta direktiv riktar sig till medlemsstaterna.

Bilaga 3

Council Directive of 23 July 1990*

on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States

(90/435/EEC)

THE COUNCIL OF THE EUROPEAN COMMUNITIES

Having regard to the Treaty establishing the European Economic Community, and in particular to Article 100 thereof.

Having regard to the proposal from the Commission[1],

Having regard to the Opinion of the European Parliament[2],

Having regard to the Opinion of the Economic and Social Committee[3],

Whereas the grouping together of companies of different Member States may be necessary in order to create within the Community conditions analogous to those of an internal market and in order thus to ensure the establishment and effective functioning of the common market; whereas such operations ought not to be hampered by restrictions, disadvantages or distortions arising in particular from the tax provisions of the Member States; whereas it is therefore necessary to introduce with respect to such grouping together of companies of different Member States, tax rules which are neutral from the point of view of competition, in order to allow enterprises to adapt to the requirements of the common market, to increase their productivity and to improve their competitive strength at the international level;

Whereas such grouping together may result in the formation of groups of parent companies and subsidiaries;

Whereas the existing tax provisions which govern the relations between parent companies and subsidiaries of different Member States vary appreciably from one Member State to another and are generally less advantageous than those applicable to parent companies and subsidiaries of the same Member State; whereas co-operation between companies of different Member States is thereby disadvantaged in comparison with co-operation between companies of the same Member State; whereas it is necessary to eliminate this disadvantage by the introduction of a common system in order to facilitate the grouping together of companies;

Whereas where a parent company by virtue of its association with its subsidiary receives distributed profits, the State of the parent company must:

- either refrain from taxing such profits,
- or tax such profits while authorizing the parent company to deduct from the amount of tax due that fraction of the corporation tax paid by the subsidiary which relates to those profits;

Whereas it is furthermore necessary, in order to ensure fiscal neutrality, that the profits which a subsidiary distributes to its parent company be exempt from withholding tax; whereas, however, the Federal Republic of Germany and the Hellenic Republic, by reason of the particular nature of their corporate tax systems, and the Portuguese Republic, for budgetary reasons, should be authorized to maintain temporarily a withholding tax,

HAS ADOPTED THIS DIRECTIVE

Article 1

1. Each Member State shall apply this Directive:
   - to distributions of profits received by companies of that State which come from their subsidiaries of other Member States;
   - to distributions of profits by companies of that State to companies of other Member States of which they are subsidiaries.
2. This Directive shall not preclude the application of domestic or agreement-based provisions required for the prevention of fraud or abuse.

Article 2

For the purposes of this Directive "company of a Member State" shall mean any company which:

(a) takes one of the forms listed in the Annex hereto;

(b) according to the tax laws of a Member State is considered to be resident in that State for tax purposes and, under the terms of a double taxation agreement concluded with a third State, is not considered to be resident for tax purposes outside the Community;

(c) moreover, is subject to one of the following taxes, without the possibility of an option or of being exempt:
   - impôt des sociétés/vennootschapsbelasting in Belgium;
   - selskabsskat in Denmark,
   - Körperschaftsteuer in Germany,
   - Phoros eisodematos nomikon prosopon kerdoskopikou charaktera in Greece,
   - impuesto sobre sociedades in Spain,
   - impôt sur les sociétés in France,
   - corporation tax in Ireland,
   - imposta sul reddito delle persone giuridiche in Italy,
   - impôt sur le revenu des collectivités in Luxembourg,
   - vennootschapsbelasting in the Netherlands,

- imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas in Portugal,
- corporation tax in the United Kingdom,

or to any other tax which may be substituted for any of the above taxes.

Article 3

1. For the purposes of applying this Directive,

(a) the status of parent company shall be attributed at least to any company of a Member State which fulfils the conditions set out in Article 2 and has a minimum holding of 25 % in the capital of a company of another Member State fulfilling the same conditions;

(b) "subsidiary" shall mean that company the capital of which includes the holding referred to in (a).

2. By way of derogation from paragraph 1, Member States shall have the option of:
   - replacing, by means of bilateral agreement, the criterion of a holding in the capital by that of a holding of voting rights,
   - not applying this Directive to companies of that Member State which do not maintain for an uninterrupted period of at least two years holdings qualifying them as parent companies or to those of their companies in which a company of another Member State does not maintain such a holding for an uninterrupted period of at least two years.

Article 4

1. Where a parent company, by virtue of its association with its subsidiary, receives distributed profits, the State of that parent company shall, except when the subsidiary is liquidated, either:
   - refrain from taxing such profits, or
   - tax such profits while authorizing the parent company to deduct from the amount of tax due that fraction of the corporation tax paid by the subsidiary which relates to those profits and, if appropriate, the amount of the withholding tax levied by the Member State in which the subsidiary is resident, pursuant to the derogations provided for in Article 5, up to the limit of the amount of the corresponding domestic tax.
2. However, each Member State shall retain the option of providing that any charges relating to the holding and any losses resulting from the distribution of the profits of the subsidiary may not be deducted from the taxable profits of the parent company. Where the management costs relating to the holding in such a case are fixed as a flat rate, the fixed amount may not exceed 5 % of the profits distributed by the subsidiary.
3. Paragraph 1 shall apply until the date of effective entry into force of a common system of company taxation.

The Council shall at the appropriate time adopt the rules to apply after the date referred to in the first subparagraph.

Article 5

1. Profits which a subsidiary distributes to its parent company shall, at least where the latter holds a minimum of 25 % of the capital of the subsidiary, be exempt from withholding tax.
2. Notwithstanding paragraph 1, the Hellenic Republic may, for so long as it does not charge corporation tax on distributed profits, levy a withholding tax on profits distributed to parent companies of other Member States. However, the rate of that withholding tax must not exceed the rate provided for in bilateral double-taxation agreements.
3. Notwithstanding paragraph 1, the Federal Republic of Germany may, for as long as it charges corporation tax on distributed profits at a rate at least 11 points lower than the rate applicable to retained profits, and at the latest until mid-1996, impose a compensatory withholding tax of 5 % on profits distributed by its subsidiary companies.
4. Notwithstanding paragraph 1, the Portuguese Republic may levy a withholding tax on profits distributed by its subsidiaries to parent companies of other Member States until a date not later than the end of the eighth year following the date of application of this Directive.

Subject to the existing bilateral agreements concluded between Portugal and a Member State, the rate of this withholding tax may not exceed 15 % during the first five years and 10 % during the last three years of that period.

Before the end of the eighth year the Council shall decide unanimously, on a proposal from the Commission, on a possible extension of the provisions of this paragraph.

Article 6

The Member State of a parent company may not charge withholding tax on the profits which such a company receives from a subsidiary.

Article 7

1. The term "withholding tax" as used in this Directive shall not cover an advance payment or prepayment (précompte) of corporation tax to the Member State of the subsidiary which is made in connection with a distribution of profits to its parent company.
2. This Directive shall not affect the application of domestic or agreement-based provisions designed to eliminate or lessen economic double taxation of dividends, in particular provisions relating to the payment of tax credits to the recipients of dividends.

Article 8

1. Member States shall bring into force the laws, regulations and administrative provisions necessary for them to comply with this

Directive before 1 January 1992. They shall forthwith inform the Commission thereof.

2. Member States shall ensure that the texts of the main provisions of domestic law which they adopt in the field covered by this Directive are communicated to the Commission.

Article 9

This directive is addressed to the Member States.

Done at Brussels, 23 July 1990.

For the Council
The President
G. Carli

---

* OJ No. L 225, 20.8 1990, p. 6.
1 OJ No. C 39, 22.3.1969, p. 7 and Amendment transmitted 5 July 1985.
2 OJ No. C 51, 29.4.1970, p. 6
3 OJ No. C 100, 1.8.1969, p.7

ANNEX

List of companies referred to in Article 2 (a)

(a) companies under Belgian law known as "société anonyme"/"naamloze vennootschap", "société en commandite par actions"/"commanditaire vennootschap op aandelen", "société privée à responsabilité limitée"/"besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid" an those public law bodies that operate under private law;

(b) companies under Danish law known as: "aktieselskab", "anpartsselskab";

(c) companies under German law known as: "Aktiengesellschaft", "Kommanditgesellschaft auf Aktien", "Gesellschaft mit beschränkter Haftung", "bergrechtliche Gewerkschaft";

(d) companies under Greek law known as: "anonume etairia";

(e) companies under Spanish law known as: "sociedad anonima", "sociedad commanditaria por acciones", "sociedad de responsabilidad limitada" and those public law bodies which operate under private law;

(f) companies under French law known as "société anonyme", "société en commandit par actions", "société à responsabilité limitée" and industrial and commercial public establishments and undertakings;

(g) the companies in Irish law known as public companies limited by shares or by guarantee, private companies limited by shares or by guarantee, bodies registered under the Industrial and Provident Societies Acts or building societies registered under the Building Societies Acts;

(h) companies under Italian law known as "società per azioni", "società in accomandita per azioni", "società a responsabilità limitata", and public and private entities carrying on industrial and commercial activities;

(i) companies under Luxembourg law known as "société anonyme", "société en commandite par actions", "société à responsabilité limitee";

(j) companies under Dutch law known as: "naamloze vennootschap", "besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid",

(k) commercial companies or civil law companies having a commercial form as well as other legal persons carrying on commercial or industrial activities, which are incorporated in accordance with Portuguese law;

(l) companies incorporated under the law of the United Kingdom.

Bilaga 4

Provisorisk svensk översättning av moder-dotterbolagsdirektivet från den engelska versionen

[Preambeln har utelämnats]

Artikel 1

1. Varje medlemsstat skall tillämpa detta direktiv på
   - utdelningar som erhålls av bolag som är hemmahörande i staten från dotterbolag som är hemmahörande i andra medlemsstater;
   - utdelningar från bolag som är hemmahörande i staten till moderbolag i andra medlemsstater.
2. Detta direktiv hindrar inte tillämpningen av bestämmelser i författning eller avtal mellan stater som behövs för att förhindra skattebrott eller skatteflykt.

Artikel 2

I detta direktiv avses med "bolag i en medlemsstat" varje bolag som

a) upprättats i någon av de bolagsformer som anges i bilaga [bilagan har utelämnats];
b) enligt skattelagstiftningen i en medlemsstat anses vara hemmahörande i den staten och som inte enligt avtal med en tredje stat om undvikande av dubbelbeskattning anses vara hemmahörande utanför Gemenskapen;
c) dessutom är skattskyldigt, utan möjlighet till valfrihet eller undantag, för någon av följande skatter: [förteckningen över skatter har utelämnats].

Artikel 3

1. Vid tillämpning av detta direktiv skall

a) som moderbolag anses åtminstone varje bolag som är hemmahörande i en medlemsstat och uppfyller villkoren i artikel 2 och som innehar andelar motsvarande minst 25 % av kapitalet i ett bolag i en annan medlemsstat som uppfyller samma villkor;
b) som dotterbolag anses ett bolag i vilket andelar innehas enligt a.

2. Utan hinder av punkt 1 har medlemsstaterna rätt att
   - genom en bilateral överenskommelse ersätta villkoret om innehav

av andel av kapitalet med ett villkor om andel av rösterna;
- inte tillämpa detta direktiv på bolag som är hemmahörande i medlemsstaten och som inte under en oavbruten period av minst två år behåller ett sådant andelsinnehav, som medför att bolaget skall anses som moderbolag, eller på bolag som är hemmahörande i medlemsstaten i vilket ett bolag, som är hemmahörande i en annan medlemsstat, inte behåller ett sådant innehav under en oavbruten period av minst två år.

Artikel 4

1. Erhåller ett moderbolag, i denna sin egenskap, utdelning, skall den stat i vilken moderbolaget är hemmahörande, utom när dotterbolaget likvideras, antingen
   - avstå från att beskatta sådan utdelning eller
   - beskatta sådan utdelning och medge att moderbolaget från skatten på utdelningen får dra av den del av dotterbolagets bolagsskatt som, på grund av undantagen i artikel 5, belöper på de utdelade vinsterna och, i förekommande fall, källskatt som tas ut i den medlemsstat där dotterbolaget är hemmahörande, dock sammanlagt högst beloppet av den motsvarande inhemska skatten.
2. Varje medlemsstat skall emellertid vara bibehållen vid sin rätt att föreskriva att kostnader som hänför sig till innehavet och förluster som beror på utdelningen av dotterbolagets vinster inte får dras av från moderbolagets beskattningsbara intäkter. Utgår kostnader för företagsledning som hänför sig till innehavet i ett sådant fall efter en fast procentsats, får kostnaderna inte överstiga 5 % av de vinster som delats ut av dotterbolaget.
3. Punkt 1 skall gälla tills ett gemensamt system för bolagsbeskattning träder i kraft.

Rådet skall vid lämplig tidpunkt besluta om de regler som skall gälla efter den tidpunkt som anges i första stycket.

Artikel 5

1. Utdelning från ett dotterbolag till dess moderbolag skall, åtminstone om moderbolaget innehar andelar motsvarande minst 25 % av kapitalet i dotterbolaget, vara undantagen från källskatt.
2. Utan hinder av punkt 1 får Grekland, så länge den staten inte tar ut bolagsskatt på utdelade vinster, ta ut källskatt på utdelning till moderbolag i andra medlemsstater. Skattesatsen får emellertid inte överstiga den skattesats som föreskrivs i bilaterala avtal för undvikande av dubbelbeskattnig.
3. Utan hinder av punkt 1 får Förbundsrepubliken Tyskland, så länge den staten tar ut bolagsskatt på utdelade vinster efter en skattesats som är minst 11 procentenheter lägre än den skattesats som gäller för kvarhållna vinster, dock längst till och med den 30 juni 1996, ta ut

en kompenserande källskatt på 5 % på utdelning som lämnas av dotterbolag som är hemmahörande i staten.

4. Utan hinder av punkt 1 får Portugal ta ut källskatt på utdelning från dotterbolag som är hemmahörande där till moderbolag i andra medlemsstater intill utgången av det åttonde året efter ikraftträdandet av detta direktiv.

Såvida det inte strider mot avtal för undvikande av dubbelbeskattning mellan Portugal och en medlemsstat får skattesatsen inte överstiga 15 % under de första fem åren och 10 % under de återstående tre åren av perioden.

Före utgången av det åttonde året skall Rådet, på förslag från Kommissionen, enhälligt besluta om en eventuell utvidgning av bestämmelserna i denna punkt.

Artikel 6

Den medlemsstat i vilken ett moderbolag är hemmahörande får inte ta ut källskatt på vinstmedel som ett sådant bolag tar emot som utdelning från ett dotterbolag.

Artikel 7

1. Ordet "källskatt" som det används i detta direktiv omfattar inte en betalning i förskott (précompte) till den medlemsstat i vilken dotterbolaget är hemmahörande, vilken görs i samband med utdelning till moderbolaget.
2. Detta direktiv skall inte påverka tillämpningen av bestämmelser i författning eller avtal mellan medlemsstater som syftar till att undanröja eller lindra ekonomisk dubbelbeskattning av utdelningar, i synnerhet bestämmelser rörande utbetalning på grund av skattetillgodohavande till mottagarna av utdelning.

Artikel 8

1. Medlemsstaterna skall sätta de lagar och andra författningar som behövs för att följa detta direktiv i kraft senast den 1 januari 1992. De skall utan dröjsmål underrätta Kommissionen när så skett.
2. Medlemsstaterna skall underrätta Kommissionen om de centrala bestämmelser som de inför i nationell lagstiftning inom det område som omfattas av detta direktiv.

Artikel 9

Detta direktiv riktar sig till medlemsstaterna.

Statens offentliga utredningar 1994

Kronologisk förteckning

1. Ändrad ansvarsfördelning för den statliga statistiken. Fi.
2. Kommunerna, Landstingen och Europa + Bilagedel. C.
3. Mäns föreställningar om kvinnor och chefskap. S.
4. Vapenlagen och EG. Ju.
5. Kriminalvård och psykiatri. Ju.
6. Sverige och Europa. En samhällsekonomisk konsekvensanalys. Fi.
7. EU, EES och miljön. M.
8. Historiskt vägval – Följderna för Sverige i utrikes- och säkerhetspolitiskt hänseende av att bli, respektive inte bli medlem i Europeiska unionen. UD.
9. Förnyelse och kontinuitet – om konst och kultur i framtiden. Ku.
10. Anslutning till EU – Förslag till övergripande lagstiftning. UD.
11. Om kriget kommit... Förberedelser för mottagande av militärt bistånd 1949-1969 + Bilagedel. SB.
12. Suveränitet och demokrati + bilagedel med expertuppsatser. UD.
13. JIK-metoden, m.m. Fi.
14. Konsumentpolitik i en ny tid. C.
15. På väg. K.
16. Skoterkörning på jordbruks- och skogsmark. Kartläggning och åtgärdsförslag. M.
17. Års- och koncernredovisning enligt EG-direktiv. Del I och II. Ju.
18. Kvalitet i kommunal verksamhet – nationell uppföljning och utvärdering. C.
19. Rena roller i biståndet – styrning och arbetsfördelning i en effektiv biståndsförvaltning. UD.
20. Reformerat pensionssystem. S.
21. Reformerat pensionssystem. Bilaga A. Kostnader och individeffekter. S.
22. Reformerat pensionssystem. Bilaga B. Kvinnors ATP och avtalspensioner. S.
23. Förvalta bostäder. Ju.
24. Svensk alkoholpolitik – en strategi för framtiden. S.
25. Svensk alkoholpolitik – bakgrund och nuläge. S.
26. Att förebygga alkoholproblem. S.
27. Vård av alkoholmissbrukare. S.
28. Kvinnor och alkohol. S.
29. Barn – Föräldrar – Alkohol. S.
30. Vallagen. Ju.
31. Vissa mervärdeskattefrågor III – Kultur m.m. Fi.
32. Mycket Under Samma Tak. C.
33. Vandelns betydelse i medborgarskapsärenden, m.m. Ku.
34. Tekniskt utrymme för ytterligare TV-sändningar. Ku.
35. Vår andes stämma – och andras. Kulturpolitik och internationalisering. Ku.
36. Miljö och fysisk planering. M.
37. Sexualupplysning och reproduktiv hälsa under 1900-talet i Sverige. UD.
38. Kvinnor, barn och arbete i Sverige 1850-1993. UD.
39. Gamla är unga som blivit äldre. Om solidaritet mellan generationerna. Europeiska äldreåret 1993. S.
40. Långsiktig strålskyddsforskning. M.
41. Ledighetslagstiftningen – en översyn. A.
42. Staten och trossamfunden. C.
43. Uppskattad sysselsättning – om skatternas betydelse för den privata tjänstesektorn. Fi.
44. Folkbokföringsuppgifterna i samhället. Fi.
45. Grunden för livslångt lärande. U.
46. Sambandet mellan samhällsekonomi, transfereringar och socialbidrag. S.
47. Avveckling av den obligatoriska anslutningen till studentkårer och nationer. U.
48. Kunskap för utveckling + bilagedel. A.
49. Utrikessekretessen. Ju.
50. Allemanssparandet – en översyn. Fi.
51. Minne och bildning. Museernas uppdrag och organisation + bilagedel. Ku.
52. Teaterns roller. Ku.
53. Mästarbrev för hantverkare. Ku.
54. Utvärdering av praxis i asylärenden. Ku.
55. Rätten till ratten – reformerat bilstöd. S.
56. Ett centrum för kvinnor som våldtagits och misshandlats. S.
57. Beskattning av fastigheter, del II – Principiella utgångspunkter för beskattning av fastigheter m.m. Fi.
58. 6 Juni Nationaldagen. Ju.
59. Vilka vattendrag skall skyddas? Principer och förslag. M.
59. Vilka vattendrag skall skyddas? Beskrivningar av vattenområden. M.
60. Särskilda skäl – utformning och tillämpning av 2 kap. 5 § och andra bestämmelser i utlänningslagen. Ku.
61. Pantbankernas kreditgivning. N.
62. Rationaliserad fastighetstaxering, del I. Fi.
63. Personnummer – integritet och effektivitet. Ju.
64. Med raps i tankarna? M.
65. Statistik och integritet, del 2 – Lag om personregister för officiell statistik m.m. Fi.
66. Finansiella tjänster i förändring. Fi.
67. Räddningstjänst i samverkan och på entreprenad. Fö.
68. Otillbörlig kurspåverkan och vissa insiderfrågor. Fi.

KUNGL BIBLIOTEKET STOCKHOLM

Statens offentliga utredningar 1994

Kronologisk förteckning

69. On the General Principles of Environment Protection. M.
70. Inomkommunal utjämning. Fi.
71. Om intyg och utlåtanden som utfärdas av hälso- och sjukvårdspersonal i yrkesutövningen. S.
72. Sjukpenning, arbetsskada och förtidspension – förutsättningar och erfarenheter. S.
73. Ungdomars välfärd och värderingar – en undersökning om levnadsvillkor, livsstil och attityder. C.
74. Punktskatterna och EG. Fi.
75. Patientskadelag. C.
76. Trade and the Environment – towards a sustainable playing field. M.
77. Tillvarons trösklar. C.
78. Citytunneln i Malmö. K.
79. Allmänhetens bankombudsman. Fi.
80. Iakttagelser under en reform – Lägesrapport från Resursberedningens uppföljning vid sex universitet och högskolor av det nya resurstilldelningssystemet för grundläggande högskoleutbildning. U.
81. Ny lag om skiljeförfarande. Ju.
82. Förstärkta miljöinsatser i jordbruket – svensk tillämpning av EG:s miljöprogram. Jo.
83. Övergång av verksamheter och kollektiva uppsägningar. EU och den svenska arbetsrätten. A.
84. Samvetsklausul inom högskoleutbildningen. U.
85. Ny lag om skatt på energi.
    En teknisk översyn och EG-anpassning.
    – Motiv. Del I.
    – Författningstext och bilagor. Del II. Fi.
86. Teknologi och vårdkonsumtion inom sluten somatisk korttidsvård 1981-2001. S.
87. Nya tidpunkter för redovisning och betalning av skatter och avgifter. Fi.
88. Mervärdesskatten och EG. Fi.
89. Tullagstiftningen och EG. Fi.
90. Kart- och fastighetsverksamhet – finansiering, samordning och författningsreglering. M.
91. Trafiken och koldioxiden – Principer för att minska trafikens koldioxidutsläpp. K.
92. Miljözoner för trafik i tätorter. K.
93. Levande skärgårdar. Jo.
94. Dagspressen i 1990-talets medielandskap. Ku.
95. En allmän sjukvårdsförsäkring i offentlig regi. S.
96. Följdlagstiftning till miljöbalken. M.
97. Reglering av vattenuttag ur enskilda brunnar. M.
98. Beskattning av förmåner. Fi.
99. Domaren i Sverige inför framtiden – utgångspunkter för fortsatt utredningsarbete. Del A+B. Ju.
100. Beskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG, m.m. Fi.

Statens offentliga utredningar 1994

Systematisk förteckning

Statsrådsberedningen

Om kriget kommit... Förberedelser för mottagande av militärt bistånd 1949-1969 + Bilagedel. [11]

Justitiedepartementet

Vapenlagen och EG [4]
Kriminalvård och psykiatri. [5]
Års- och koncernredovisning enligt EG-direktiv. Del I och II. Ju. [17]
Förvalta bostäder. [23]
Vallagen. [30]
Utrikessekretessen. [49]
6 Juni Nationaldagen. [58]
Personnummer – integritet och effektivitet. [63]
Ny lag om skiljeförfarande. [81]
Domaren i Sverige inför framtiden – utgångspunkter för fortsatt utredningsarbete. Del A+B. [99]

Utrikesdepartementet

Historiskt vägval – Följderna för Sverige i utrikes- och säkerhetspolitiskt hänseende av att bli, respektive inte bli medlem i Europeiska unionen. [8]
Anslutning till EU – Förslag till övergripande lagstiftning. [10]
Suveränitet och demokrati + bilagedel med expertuppsatser. [12]
Rena roller i biståndet – styrning och arbetsfördelning i en effektiv biståndsförvaltning. [19]
Sexualupplysning och reproduktiv hälsa under 1900-talet i Sverige. [37]
Kvinnor, barn och arbete i Sverige 1850-1993. [38]

Försvarsdepartementet

Räddningstjänst i samverkan och på entreprenad. [67]

Socialdepartementet

Mäns föreställningar om kvinnor och chefskap. [3]
Reformerat pensionssystem. [20]
Reformerat pensionssystem. Bilaga A.
Kostnader och individeffekter. [21]
Reformerat pensionssystem. Bilaga B.
Kvinnors ATP och avtalspensioner. [22]
Svensk alkoholpolitik – en strategi för framtiden. [24]
Svensk alkoholpolitik – bakgrund och nuläge. [25]
Att förebygga alkoholproblem. [26]
Vård av alkoholmissbrukare. [27]
Kvinnor och alkohol. [28]
Barn – Föräldrar – Alkohol. [29]
Gamla är unga som blivit äldre. Om solidaritet mellan generationerna. Europeiska äldreåret 1993. [39]
Sambandet mellan samhällsekonomi, transfereringar och socialbidrag. [46]
Rätten till ratten – reformerat bilstöd. [55]
Ett centrum för kvinnor som våldtagits och misshandlats. [56]
Om intyg och utlåtanden som utfärdas av hälso- och sjukvårdspersonal i yrkesutövningen. [71]
Sjukpenning, arbetsskada och förtidspension – förutsättningar och erfarenheter. [72]
Teknologi och vårdkonsumtion inom sluten somatisk korttidsvård 1981-2001. [86]
En allmän sjukvårdsförsäkring i offentlig regi. [95]

Kommunikationsdepartementet

På väg. [15]
Citytunneln i Malmö. [78]
Trafiken och koldioxiden – Principer för att minska trafikens koldioxidutsläpp. [91]
Miljözoner för trafik i tätorter. [92]

Finansdepartementet

Ändrad ansvarsfördelning för den statliga statistiken. [1]
Sverige och Europa. En samhällsekonomisk konsekvensanalys. [6]
JIK-metoden, m.m. [13]
Vissa mervärdeskattefrågor III – Kultur m.m. [31]
Uppskattad sysselsättning – om skatternas betydelse för den privata tjänstesektorn. [43]
Folkbokföringsuppgifterna i samhället. [44]
Allemanssparandet – en översyn. [50]
Beskattning av fastigheter, del II – Principiella utgångspunkter för beskattning av fastigheter m.m. [57]
Rationaliserad fastighetstaxering, del I. Fi. [62]
Statistik och integritet, del 2 – Lag om personregister för officiell statistik m.m. [65]
Finansiella tjänster i förändring. [66]
Otillbörlig kurspåverkan och vissa insiderfrågor. [68]
Inomkommunal utjämning. [70]
Punktskatterna och EG. [74]
Allmänhetens bankombudsman. [79]
Ny lag om skatt på energi. En teknisk översyn och EG-anpassning. – Motiv. Del I. – Författningstext och bilagor. Del II. [85]
Nya tidpunkter för redovisning och betalning av skatter och avgifter. [87]
Mervärdesskatten och EG. [88]

Statens offentliga utredningar 1994

Systematisk förteckning

Tullagstiftningen och EG. [89]
Beskattning av förmåner. [98]
Beskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG, m.m. [100]

Utbildningsdepartementet

Grunden för livslångt lärande. [45]
Avveckling av den obligatoriska anslutningen till studentkårer och nationer. [47]
Iakttagelser under en reform – Lägesrapport från Resursberedningens uppföljning vid sex universitet och högskolor av det nya resurstilldelningssystemet för grundläggande högskoleutbildning. [80]
Samvetsklausul inom högskoleutbildningen. [84]

Jordbruksdepartementet

Förstärkta miljöinsatser i jordbruket – svensk tillämpning av EG:s miljöprogram. [82]
Levande skärgårdar. [93]

Kulturdepartementet

Förnyelse och kontinuitet – om konst och kultur i framtiden. [9]
Vandelns betydelse i medborgarskapsärenden, m.m. [33]
Tekniskt utrymme för ytterligare TV-sändningar. [34]
Vår andes stämma – och andras.
Kulturpolitik och internationalisering. [35]
Minne och bildning. Museernas uppdrag och organisation + bilagedel. [51]
Teaterns roller. [52]
Mästarbrev för hantverkare. [53]
Utvärdering av praxis i asylärenden. [54]
Särskilda skäl – utformning och tillämpning av 2 kap. 5 § och andra bestämmelser i utlänningslagen. [60]
Dagspressen i 1990-talets medielandskap. [94]

Näringsdepartementet

Pantbankernas kreditgivning. [61]

Arbetsmarknadsdepartementet

Ledighetslagstiftningen – en översyn [41]
Kunskap för utveckling + bilagedel. [48]
Övergång av verksamheter och kollektiva uppsägningar. EU och den svenska arbetsrätten. [83]

Civildepartementet

Kommunerna, Landstingen och Europa. + Bilagedel. [2]
Konsumentpolitik i en ny tid. [14]
Kvalitet i kommunal verksamhet – nationell uppföljning och utvärdering. [18]
Mycket Under Samma Tak. [32]
Staten och trossamfunden. [42]
Ungdomars välfärd och värderingar – en undersökning om levnadsvillkor, livsstil och attityder.]73]
Patientskadelag. [75]
Tillvarons trösklar. [77]

Miljö- och naturresursdepartementet

EU, EES och miljön. [7]
Skoterkörning på jordbruks- och skogsmark. Kartläggning och åtgärdsförslag. [16]
Miljö och fysisk planering. [36]
Långsiktig strålskyddsforskning. [40]
Vilka vattendrag skall skyddas? Principer och förslag. [59]
Vilka vattendrag skall skyddas? Beskrivningar av vattenområden. [59]
Med raps i tankarna? [64]
On the General Principles of Environment Protection. [69]
Trade and the Environment – towards a sustainable playing field. [76]
Kart- och fastighetsverksamhet – finansiering, samordning och författningsreglering. [90]
Följdlagstiftning till miljöbalken. [96]
Reglering av vattenuttag ur enskilda brunnar. [97]