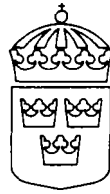


# Regeringens proposition 1994/95:52



Beskattningen vid gränsöverskridande  
omstruktureringar inom EG, m.m.

Prop.  
1994/95:52

---

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 1 november 1994

*Ingvar Carlsson*

*Göran Persson*  
(Finansdepartementet)

## Propositionens huvudsakliga innehåll

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

Det ena direktivet, *fusionsdirektivet*, 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 medlemsstater inte hindras eller försvåras av att beskattning utlöses. Direktivet omfattar fyra typer av förfaranden: internationella fusioner, fissioner, verksamhetsöverlåtelse och andelsbyten.

I anpassningen av de svenska reglerna till fusionsdirektivet ingår 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 medlemsstat till ett moderbolag i en annan medlemsstat utan att inkomstskatt eller källskatt utgår. De regler som föreslås som en anpassning av de svenska skattereglerna får begränsad betydelse eftersom lättnader av det angivna slaget redan medges i betydande omfattning.

Skulle Sverige bli medlem i EU den 1 januari 1995 bör de nya reglerna träda i kraft den dagen.

1	Förslag till riksdagsbeslut	3
2	<b>Lagtext</b>	
2.1	Förslag till lag om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG	4
2.2	Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)	12
2.3	Förslag till lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt	15
2.4	Förslag till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)	19
2.5	Förslag till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt	20
2.6	Förslag till lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter	22
3	<b>Ärendet och dess beredning</b>	24
4	<b>Allmänna utgångspunkter</b>	24
5	<b>Fusionsdirektivet</b>	
5.1	Gränsöverskridande förfaranden	26
5.2	Internationella fusioner och fissioner	28
5.3	Internationella verksamhetsöverlåtelse	33
5.4	Internationella andelsbyten	35
5.5	Skatteflyktsklausul	38
6	<b>Moder-dotterbolagsdirektivet</b>	41
7	<b>Författningskommentar</b>	
7.1	Lagen om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG	46
7.2	Kommunalskattelagen (1928:370)	68
7.3	Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt	68
7.4	Kupongskattelagen (1970:624)	69
7.5	Lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt	69
7.6	Lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter	70
Bilaga 1	Förteckning över remissinstanserna	71
Bilaga 2	EG:s fusionsdirektiv	72
Bilaga 3	Provisorisk svensk översättning av EG:s fusionsdirektiv	81
Bilaga 4	EG:s moder-dotterbolagsdirektiv	87
Bilaga 5	Provisorisk svensk översättning av EG:s moder-dotterbolagsdirektiv	93
	Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde	96
	Rättsdatablad	97

Regeringen föreslår att riksdagen

antar regeringens förslag till

- 1 lag om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG,
- 2 lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370),
- 3 lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt,
- 4 lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624),
- 5 lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt,
- 6 lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter.

Regeringen har följande förslag till lagtext.

### 2.1 Förslag till lag om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG

Härigenom föreskrivs följande.

#### Inledande bestämmelser

1 § Denna lag gäller vid beräkning av inkomst enligt kommunal-skattelagen (1928:370) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt i fråga om sådana omstruktureringar som anges i 3–6 §§ (internationella fusioner, fissioner, verksamhetsöverlåtelse och andelsbyten). En förutsättning är att omstruktureringen berör bolag, vilka är hemmahörande i olika medlemsstater i 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 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 eller ett försäkringsaktiebolag.

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), gäller första stycket i fråga om rätt till avdrag för underskott enligt 2 § 14 mom. lagen om statlig inkomstskatt endast om 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 eller ett försäkringsaktiebolag tillämpas även 7 § femte stycket lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet.

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 får det överlåtande bolaget beskattas. Avdrag medges dock inte för förlust. 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 upp-

kommer. Detta gäller dock inte om röstetalet för andelarna har understigit 25 procent av samtliga röster i det överlåtande bolaget.

Prop. 1994/95:52

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

### **Internationella fissioner**

**17 §** Vid internationella fissioner tillämpas 8–11 §§ samt 13–16 §§ varvid det som sägs om det övertagande bolaget skall gälla de övertagande bolagen.

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 föreligger inte.

**18 §** Vid tillämpning av 9 § skall periodiseringsfond och ersättningsfond 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 verksamhetsöverlåtelse**

**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 25–31 §§ 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 nämnda lag skall dock inte tillämpas.

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

**20 §** Vid internationella verksamhetsöverlåtelser tillämpas även 9–14 §§.

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 överlåtit.

**21 §** Anskaffningsvärdet för de andelar som det överlåtande bolaget erhållit i vederlag utgörs av skillnaden mellan de skattemässiga värdena på tillgångarna och skulderna som överlåtit.

### **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 de avyttrade 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 förvärvade 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 tillämpas även 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 första stycket får eftertaxering ske utan hinder av bestämmelserna i 4 kap. 16 § taxeringslagen (1990:324).

Vid tillämpning av 6 kap. 8 § taxeringslagen skall bestämmelserna i andra stycket beaktas.

---

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 2002 års taxering tillämpas även för skatteutjämningsreserv enligt lagen (1993:1540) om återföring av skatteutjämningsreserv,

till och med 1997 års taxering tillämpas även i fråga om fonder som avses i följande författningar

1. lagen (1990:687) om upphävande av lagen (1954:40) om särskild fartygsfond,

2. lagen (1990:688) om upphävande av lagen (1967:96) om särskild nyanskaffningsfond,

3. lagen (1990:689) om upphävande av lagen (1967:752) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet,

4. lagen (1990:690) om upphävande av lagen (1981:296) om eldsvådefonder.

Härigenom föreskrivs att punkt 2 av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen (1928:370) skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### **Anvisningar**

#### **till 24 §**

2.<sup>1</sup> Tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning (lager) får inte tas upp till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet. Begreppen anskaffningsvärde och verkligt värde har den innebörd som anges i 13 § andra stycket och 14 § andra stycket bokföringslagen (1976:125).

Vid bestämmande av lagrets anskaffningsvärde skall de lagertillgångar, som ligger kvar i den skattskyldiges lager vid beskattningsårets utgång, anses som de av honom senast anskaffade eller tillverkade.

Utan hinder av vad som sägs i första stycket får annat varulager än lager av fastigheter och liknande tillgångar och lager av aktier, obligationer, lånefordringar och liknande tillgångar tas upp till lägst 97 procent av det samlade anskaffningsvärdet.

Djur i jordbruk och renskötsel skall alltid anses som lager. Sådant lager får inte tas upp till lägre belopp än 85 procent av den genomsnittliga produktionskostnaden för djur av det slag och den ålderssammansättning som det är fråga om. Djuren behöver dock inte i något fall tas upp till ett högre belopp än som motsvarar djurens sammanlagda allmänna saluvärde. Regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer fastställer för varje taxeringsår föreskrifter för beräkning av produktionskostnaden. Har denna kostnad inte fastställts, t.ex. i fråga om särskilt dyrbara avelsdjur, får djuret tas upp lägst till 85 procent av det lägsta av anskaffningsvärdet och allmänna saluvärdet.

Nedskrivning av värdet på rättigheter till leverans av lagertillgångar enligt ej fullgjorda köpekontrakt (kontraktsnedskrivning) får godkännas endast i den mån det visas, att inköpspriset för tillgångar av samma slag på balansdagen understiger det kontraherade priset. Beträffande värdet på rättigheter till leverans av maskiner och andra stadigvarande bruk avsedda inventarier enligt ej fullgjorda köpekontrakt kan avskrivning (kontraktsavskrivning) godkännas endast i den mån den skattskyldige visar, att inköpspriset för tillgångar av samma slag på balansdagen understiger det kontraherade priset.

Förvärvas aktie i svenskt aktiebolag av skattskyldig, som driver bank- eller annan penningrörelse eller försäkringsrörelse, eller av annan skattskyldig, för vilken aktien utgör omsättningstillgång, och är det inte uppenbart att den skattskyldige därigenom erhåll-

Förvärvas aktie i svenskt aktiebolag av skattskyldig, som driver bank- eller annan penningrörelse eller försäkringsrörelse, eller av annan skattskyldig, för vilken aktien utgör omsättningstillgång, och är det inte uppenbart att den skattskyldige därigenom erhåll-

ler tillgång av verkligt och särskilt värde för honom med hänsyn till hans näringsverksamhet, får sådan nedgång i aktiens värde som beror på utdelning till den skattskyldige av medel, vilka fanns hos det utdelande bolaget vid förvärvet och inte motsvarar tillskjutet belopp, inte föranleda att aktien vid inkomstberäkningen för den skattskyldige tas upp till lägre belopp än som motsvarar hans anskaffningskostnad för aktien. Har denna, innan sådan utdelning skett, tagits upp till lägre belopp än den skattskyldiges anskaffningskostnad, får aktien vid utgången av det beskattningsår, under vilket utdelningen äger rum, inte tas upp till lägre belopp än aktiens värde i beskattningshänseende vid ingången av samma år med tillägg av ett belopp, som motsvarar skillnaden mellan den skattskyldiges anskaffningskostnad för aktien och nämnda värde, dock högst av det utdelande beloppet. Sker utdelning utan att det värde för aktien, som ligger till grund för beräkningen av den skattskyldiges inkomst, påverkas och medför detta att den skattskyldige efter överlåtelse av aktien eller upplösning av bolaget redovisar förlust, skall därifrån avräknas det belopp som motsvarar utdelningen. Utdelning som avses i detta stycke anses i första hand gälla andra medel än sådana som motsvarar tillskjutet belopp. Vad som sägs om aktie i detta stycke gäller även beträffande andel i ekonomisk förening. Med tillskjutet belopp avses därvid inbetald insats.

ler tillgång av verkligt och särskilt värde för honom med hänsyn till hans näringsverksamhet, får sådan nedgång i aktiens värde som beror på utdelning till den skattskyldige av medel, vilka fanns hos det utdelande bolaget vid förvärvet och inte motsvarar tillskjutet belopp, inte föranleda att aktien vid inkomstberäkningen för den skattskyldige tas upp till lägre belopp än som motsvarar hans anskaffningskostnad för aktien. Har denna, innan sådan utdelning skett, tagits upp till lägre belopp än den skattskyldiges anskaffningskostnad, får aktien vid utgången av det beskattningsår, under vilket utdelningen äger rum, inte tas upp till lägre belopp än aktiens värde i beskattningshänseende vid ingången av samma år med tillägg av ett belopp, som motsvarar skillnaden mellan den skattskyldiges anskaffningskostnad för aktien och nämnda värde, dock högst av det utdelande beloppet. Sker utdelning utan att det värde för aktien, som ligger till grund för beräkningen av den skattskyldiges inkomst, påverkas och medför detta att den skattskyldige efter överlåtelse av aktien eller upplösning av bolaget redovisar förlust, skall därifrån avräknas det belopp som motsvarar utdelningen. Utdelning som avses i detta stycke anses i första hand gälla andra medel än sådana som motsvarar tillskjutet belopp. Vad som sägs om aktie i detta stycke gäller även beträffande andel i ekonomisk förening. Med tillskjutet belopp avses därvid inbetald insats. *Bestämmelserna gäller också vid förvärv av aktie eller andel i utländsk juridisk person. I detta fall saknar det betydelse om den skattskyldige genom förvärvet erhåller en tillgång av verkligt och särskilt värde.*

I fråga om aktier som utgör lager gäller vidare följande. Har aktier erhållits genom sådan utdelning som avses i 3 § 7 mom. fjärde stycket

lagen (1947:475) om statlig inkomstskatt skall som anskaffningsvärde för dessa aktier anses så stor del av anskaffningsvärdet för aktierna i det utdelande bolaget som svarar mot förändringen i marknadsvärdet på dessa aktier till följd av utdelningen. Anskaffningsvärdet för aktierna i det utdelande bolaget skall minskas i motsvarande mån. För sådana mottagare som inte äger aktier i det utdelande bolaget skall, om vederlag erlagts för rätten till utdelning, vederlaget anses som anskaffningsvärde. I annat fall skall de utdelade aktierna anses anskaffade utan kostnad. Har aktier erhållits genom sådan utskiftning som avses i 3 § 8 mom. tredje stycket nämnda lag skall som anskaffningsvärde för dessa aktier anses anskaffningsvärdet för andelarna i den förening som skiftat ut aktierna.

---

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

<sup>1</sup> Lydelse enligt prop. 1994/95:25.

Härigenom föreskrivs 6 § 1 mom. och 7 § 8 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt<sup>1</sup> skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

6 §

*1 mom.*<sup>2</sup> Skyldighet att erlægga 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;

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 i första stycket 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.<sup>3</sup> Mottagare av utdelning från svenskt aktiebolag och svensk ekonomisk förening är frikallade från skattskyldighet i den omfattning som anges nedan. Med utdelning förstås sådan utdelning som har uppburits i förhållande till innehavda aktier eller andelar eller som har uppburits efter annan grund men inte är avdragsgill för det utdelande företaget enligt 2 § 8 mom. första stycket.

Svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening som förvaltar värdepapper eller likartad lös egendom och därutöver inte – direkt eller indirekt – bedriver någon eller endast obetydlig verksamhet (förvaltningsföretag), är frikallat från skattskyldighet för utdelning i den mån

sammanlagda beloppet av utdelningen motsvaras av annan utdelning än som avses i 3 § 7 mom. fjärde stycket som företaget har beslutat för samma beskattningsår. Som förvaltningsföretag anses inte investmentföretag som avses i 2 § 10 mom.

Svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening är med undantag av investmentföretag och förvaltningsföretag, frikallat från skattskyldighet för utdelning på näringsbetingade aktier eller andelar. Detsamma gäller svensk sparbank eller svenskt ömsesidigt skadeförsäkringsföretag. Med näringsbetingad aktie eller andel avses aktie eller andel som inte utgör omsättningsstillgång i företagets verksamhet under förutsättning att

a) det sammanlagda rösttalet för företagets aktier eller andelar i det utdelande företaget vid beskattningsårets utgång motsvarade en fjärdedel eller mer av rösttalet för samtliga aktier eller andelar i det utdelande företaget, eller

b) det görs sannolikt att innehavet av aktien eller andelen betingas av verksamhet som, bedrivs av företaget eller av företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållande kan anses stå det nära.

Skattefrihet enligt tredje stycket föreligger dock inte för utdelning på aktie eller andel i förvaltningsföretag eller investmentföretag, om detta äger mer än enstaka aktier på vilka utdelning skulle ha varit skattepliktig om aktierna eller andelarna hade ägts direkt av det företag som äger aktien eller andelen i förvaltningsföretaget eller investmentföretaget.

Förvärvat företag aktie eller andel i annat företag och är det inte uppenbart att det företag som gör förvärvet därigenom erhåller tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till ägarföretagets verksamhet, föreligger inte skattefrihet enligt detta moment för utdelning på aktien eller andelen av sådana medel som vid förvärvet fanns hos det utdelande företaget och som inte motsvarar tillskjutet belopp eller inbetald insats. Utdelning anses i första hand gälla andra medel än sådana som motsvarar tillskjutet belopp eller inbetald insats.

Svenskt företag är frikallat från skattskyldighet för utdelning på aktie eller andel i utländsk juridisk person under förutsättning att

1. utdelningen skulle ha varit skattefri enligt vad som ovan sägs för det fall det utdelande bolaget hade varit svenskt och

2. att den inkomstbeskattning som den utländska juridiska personen är underkastad är jämförlig med den inkomstbeskattning som skulle ha skett enligt denna lag, om inkomsten hade förvärvats av ett svenskt företag.

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 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 Europeiska gemenskapen anses vara näringsbetingat om innehavet av aktier eller andelar i bolaget motsvarar 25 procent eller mer av andelskapitalet i detta. Detta gäller även om aktierna eller andelarna utgör omsättningstillgångar i företagets verksamhet.*

*Med bolag i en främmande stat som är medlem i Europeiska gemenskapen avses utländskt företag som uppfyller villkoren i artikel 2 i det av 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). En förutsättning är att den inkomstbeskattning bolaget är underkastad är jämförlig med den inkomstbeskattning som skulle ha skett enligt denna lag om inkomsten hade förvärvats av ett svenskt företag.*

---

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

<sup>1</sup> Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:770.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1994:489.

<sup>3</sup> Lydelse enligt prop. 1994/95:25.

Härigenom föreskrivs att 4 § kupongskattelagen (1970:624)<sup>1</sup> skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

4 §<sup>2</sup>

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 § kommunal-skattelagen (1928:370) har beskattats hos delägaren.

För handelsbolag, europeisk ekonomisk intressegruppering, 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 eller medlem 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 Europeiska gemenskapen, om den innehar 25 procent eller mer av andelskapitalet i det utdelande bolaget och uppfyller villkoren i artikel 2 i det av 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.

<sup>1</sup> Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:996.

<sup>2</sup> Lydelse enligt prop. 1994/95:91.

## 2.5 Förslag till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt

Prop. 1994/95:52

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

### *Nuvarande lydelse*

### *Föreslagen lydelse*

#### 1 §<sup>1</sup>

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 erlægga fastighetsskatt för en i utlandet belägen privatbostad.

Kan ett svenskt företag vid provning 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 tillämpliga delar vad som föreskrivs i 4–13 §§.

Kan ett svenskt företag vid provning 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 tillämpliga 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.

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1994:781.

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

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

2 kap.  
17 §<sup>1</sup>

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 jämföras 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 omstruktureringar inom EG, skall han i självdeklarationen lämna de uppgifter som behövs för tillämpningen av 23 § sjätte stycket och, i*

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

Prop. 1994/95:52

*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.

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1994:483.

Sverige ansökte den 1 juli 1991 om medlemskap i de Europeiska gemenskaperna (EG). Förhandlingarna om ett medlemskap inleddes den 1 februari 1993 och avslutades i april 1994. Förhandlingarna resulterade i ett anslutningsfördrag mellan medlemsländerna i EU/EG och de ansökande länderna Norge, Österrike, Finland och Sverige. Fördraget, liksom slutakten därtill, undertecknades vid Europeiska rådets möte på Korfu den 24 juni 1994.

Riksdagen har beslutat att en folkomröstning i frågan om ett medlemskap skall äga rum den 13 november 1994. Om denna folkomröstning resulterar i ett positivt utslag kan Sverige komma att bli medlem med verkan från och med den 1 januari 1995.

En konsekvens av ett medlemskap är att Sverige skall införliva vissa direktiv i den nationella rätten. På företagsbeskattningens område gäller det två direktiv, det s.k. fusionsdirektivet (90/434/EEG) och det s.k. moder-dotterbolagsdirektivet (90/435/EEG).

Våren 1993 fick 1992 års företagsskatteutredning (Fi 1992:11) 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. Ett sådant förslag presenterades i betänkandet Beskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG, m.m. (SOU 1994:100).

Betänkandet har remissbehandlats. En sammanställning av remissyttrandena finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (dnr 2342/94). En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 1*.

Propositionen innehåller förslag som innebär att om Sverige skulle bli medlem i EU skall regler som uppfyller de krav direktiven ställer införlivas i det svenska inkomstskattesystemet.

#### *Lagrådet*

De upprättade förslagen är av sådan art att Lagrådets yttrande bör inhämtas. Förslaget är emellertid avsett – under förutsättning av ett positivt utslag i folkomröstningen – att träda i kraft den 1 januari 1995. Ett remissförfarande skulle fördröja lagstiftningsfrågorna i sådan omfattning att det inte vore möjligt att åstadkomma en avslutad riksdagsbehandling under hösten. Förslaget skulle alltså inte kunna träda i kraft den 1 januari 1995. Lagrådets yttrande bör därför inte inhämtas.

### 4 Allmänna utgångspunkter

Den 23 juli 1990 antog Europeiska gemenskapernas råd (numera Europeiska unionens råd) två direktiv på företagsbeskattningens område, det s.k. fusionsdirektivet och det s.k. moder-dotterbolagsdirektivet.

Antagandet hade föregåtts av mer än 20 års förberedande arbete och förhandlingar mellan medlemsstaterna. De engelska versionerna av direktiven har tagits in som *bilaga 2* resp. *bilaga 4*. I *bilaga 3* och *bilaga 5* finns provisoriska svenska översättningar. (Officiella översättningar föreligger ännu inte.)

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

EG-direktiv riktar sig 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. I fråga om fusionsdirektivet och moder-dotterbolagsdirektivet skall de stater som redan är medlemmar ha infört regler som skall 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.

Förslaget innebär att det i den svenska skattelagstiftningen införlivas regler som uppfyller de krav direktiven ställer. Det finns inte något hinder mot att vid en sådan anpassning gå längre än vad som föreskrivs i direktiven. Det skulle alltså vara möjligt att i fråga om fusionsdirektivet utforma de svenska reglerna så att exempelvis även andra rättssubjekt än de som anges i direktivet omfattas av reglerna.

Utredningen har utformat sitt förslag med utgångspunkt i att föreslagna regler inte skall gå utöver de krav direktivet ställer. Med hänsyn till att utredningen i sitt fortsatta arbete skall göra en generell översyn av bestämmelserna för omstruktureringar anser regeringen att detta är en lämplig utgångspunkt. Utredningen har i sitt fortsatta arbete möjlighet att föreslå längre gående förändringar i de föreslagna bestämmelserna om detta skulle visa sig lämpligt.

Innehållet i fusionsdirektivet aktualiserar den skattemässiga behandlingen av ett fast driftställe. Utredningen har i sitt betänkande i anslutning till detta behandlat vissa frågor om uttagsbeskattning. De föreslagna ändringarna i reglerna om uttagsbeskattning som aktualiseras är av sådan art att de bör genomföras oavsett ett medlemskap i EU. Dessa förslag har därför tagits in i en särskild proposition, prop. 1994/95:91 Beskattningen av europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG) och andra inkomstskattefrågor.

## 5.1 Gränsöverskridande förfaranden

**Regeringens förslag:** I en särskild lag föreslås bestämmelser som innebär att vissa gränsöverskridande omstruktureringar skall kunna genomföras utan att det uppkommer några omedelbara skattekonsekvenser. Det gäller internationella fusioner, fissioner, andelsbyten och verksamhetsöverlåtelse. En förutsättning är att bolag från två medlemsländer deltar i förfarandet. För svensk del skall ett svenskt aktiebolag, bankaktiebolag eller ett försäkringsaktiebolag delta. I fråga om andelsbyten är bestämmelserna tillämpliga om någon andelsägare är hemmahörande i Sverige och om det förvärvande bolaget är hemmahörande i annat land.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** Remissinstanserna tillstyrker i huvudsak utredningens förslag. En synpunkt som framförts är att förslaget borde omfatta även omstruktureringar av ekonomiska föreningar resp. värdepappersfonder.

**Skälen för regeringens förslag:** EG-direktivet om fusioner och andra omstruktureringar innebär att vissa särskilt definierade förfaranden skall kunna genomföras utan att det utlöser några omedelbara skattekonsekvenser.

Direktivet innefattar i huvudsak fyra olika förfaranden, nämligen internationella fusioner, fissioner, andelsbyten och verksamhetsöverlåtelse. Vart och ett av dessa förfaranden definieras i direktivet.

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. En del av dessa har mer "formell" karaktär och de har arbetats in i de grundläggande definitioner av de olika förfarandena som föreslås i den svenska lagstiftningen. 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 3 översatts med "överföring av tillgångar". I den svenska lagstiftningen används termen "internationell verksamhetsöverlåtelse". Av enkelhetsskäl används denna term i fortsättningen även på tal om direktivet.

2 kap. i direktivet har rubriken "Bestämmelser om fusioner, fissioner och andelsbyten". Detta kapitel innehåller artiklarna 4-8.

Verksamhetsöverlåtelser behandlas i 3 kap. Det kapitlet innehåller emellertid endast en föreskrift om att artiklarna 4–6 skall tillämpas på sådana överlåtelser.

Det är lämpligt att de bestämmelser som föranleds av direktivet tas in i en ny lag som lämpligen kan benämnas lag om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande fusioner inom EG, härafter benämnd omstruktureringslagen (OL).

I lagförslaget behandlas varje typ av omstrukturering för sig under särskilda rubriker. Föreskrifterna i 1 kap. ligger till grund för 1–6 §§ lagförslaget med rubriken "Inledande bestämmelser".

Huvuddelen av reglerna anknys till 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 §§.

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 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 införlivande av direktivets regler i den interna lagstiftningen i resp. medlemsland (artikel 12) och en föreskrift om att direktivet riktar sig till medlemsstaterna (artikel 13).

En förutsättning för att fusionsdirektivet skall vara tillämpligt är att de bolag som deltar i förfarandet dels är hemmahörande i en medlemsstat, dels att de omfattas av den uppräkningslista som finns i bilaga till direktivet. Enligt anslutningsakten skall denna uppräkningslista för Sveriges del kompletteras med aktiebolag, bankaktiebolag och försäkringsaktiebolag. Med den inledningsvis redovisade utgångspunkten att de föreslagna reglerna inte skall gå utöver de krav direktivet ställer har lagens tillämpningsområde för svensk del begränsats till dessa företagsformer. Utredningen har i sitt fortsatta arbete möjlighet att – om den finner lämpligt – föreslå ändringar som innebär att reglerna för gränsöverskridande omstruktureringar även skall omfatta andra skattesubjekt än aktiebolag.

En anpassning av de svenska reglerna innebär att bestämmelser som svarar mot direktivets föreskrifter skall tas in i den svenska lagstiftningen. Eftersom en förutsättning för tillämpning av bestämmelserna bl. a. är att bolag som deltar i förfarandet skall omfattas av den uppräkningslista som finns i bilaga till direktivet bör även en sådan uppräkningslista tas in i lagen. För närvarande finns emellertid inte någon officiell översättning av direktivet. Den dag lagen föreslås träda i kraft, den 1 januari 1995, kan det också finnas ytterligare medlemsländer. Bilagan till direktivet skall då kompletteras med de företagsformer de nya medlemsstaterna har angett. Tillämpningsområdet för lagen kommer därmed att vidgas.

Regeringen anser att tillämpningsområdet för lagen i detta skede bör anges genom en hänvisning till bilagan i direktivet. När en officiell översättning av direktivet föreligger avser regeringen att snarast lägga fram förslag om ändring i lagen. Detta förslag bör utformas så att hänvisningar till direktivet slopas och att samtliga villkor för lagens tillämpning tas in i lagen. Detta ger också en möjlighet att ta hänsyn till nya medlemsstater.

## 5.2 Internationella fusioner och fissioner

**Regeringens förslag:** Enligt omstruktureringslagen innebär en internationell fusion att ett bolag övertar samtliga tillgångar och skulder från ett eller flera överlåtande bolag. Vid fission fördelas tillgångarna och skulderna i ett överlåtande bolag på två eller flera övertagande bolag. I båda fallen upplöses det överlåtande bolaget.

Vid såväl fusion som fission skall vederlaget utgöras av andelar i det övertagande bolaget. Ett kontantvederlag på högst 10 % av det nominella värdet på andelarna får dessutom lämnas. Om ett svenskt bolag överlåter tillgångar och skulder skall dessa knytas till ett fast driftställe i Sverige tillhörande det övertagande bolaget. Till detta fasta driftställe får bl.a överföras vissa skattemässiga reserveringar. Vid fusion får under vissa förutsättningar rätt till underskottsavdrag överföras.

**Utredningens förslag:** Överensstämmet med regeringens utom i ett hänseende. Utredningens förslag innebär att underskottsavdrag i det överlåtande bolaget under vissa förutsättningar skall få övertas vid såväl fusion som fission. Regeringen föreslår att sådant övertagande inte skall medges vid fission.

**Remissinstanserna:** RSV efterlyser ett klarläggande av rätten att ta över underskottsavdrag vid fissioner. *Juridiska institutionen vid Uppsala universitet* framför den synpunkten att bestämmelserna även bör omfatta det fallet att det överlåtande och det övertagande bolaget är hemmahörande i olika medlemsländer samtidigt som det överlåtande bolaget har ett fast driftställe i det medlemsland i vilket det övertagande bolaget är hemmahörande.

**Skälen för regeringens förslag:** Direktivets definitionen av *fusion* finns i artikel 2 led a. Vid fusion överläts ett eller flera bolags samtliga tillgångar och skulder till ett annat bolag samtidigt som det eller de överlåtande bolagen upplöses utan likvidation.

I aktiebolagslagen (1975:1385, ABL) finns civilrättsliga regler för fusion mellan svenska aktiebolag. Motsvarande regler saknas för fusion mellan ett svenskt aktiebolag och ett utländskt aktiebolag. De föreslagna reglerna kommer därför inte att få någon omedelbar praktisk betydelse.

Regeringens inställning är emellertid att de svenska skattereglerna även i denna del fullt ut bör anpassas till de krav direktivet ställer.

Utgångspunkten är att en fusion som genomförs i enlighet med de förutsättningar som anges i direktivet inte skall föranleda någon beskattning av det överlåtande resp. det övertagande bolaget och inte heller av aktieägarna i dessa bolag. Vidare skall skattemässiga reserveringar och förlustavdrag i det överlåtande bolaget kunna övertas av det övertagande bolaget.

En allmän förutsättning för att bestämmelserna skall vara tillämpliga är att fusionsvederlaget utgörs av andelar i det övertagande bolaget samt eventuellt kontant vederlag som inte får överstiga 10 % av det nominella värdet på andelarna. 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 överensstämmer med föreskrifterna i direktivet och har den fördelen att värderingsproblem undviks. Någon tvekan behöver därmed inte uppkomma huruvida 10 %-gränsen i enskilda fall överskridits eller ej.

I vissa andra länder kan det möjligen förekomma att de andelar som lämnas som vederlag saknar nominellt värde. Enligt direktivet skall den högsta tillåtna kontantdelen i sådant fall beräknas med utgångspunkt i andelarnas "bokförda parivärde", ett begrepp som inte definieras i direktivet. Förslaget har utformats så att därmed avses 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 skulle kunna tolkas så 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". Vårt förslag har också utformats med denna utgångspunkt.

I den engelska versionen används vidare i fråga om fusionsvederlaget uttrycket "the issue of securities". Detsamma gäller beträffande fissioner. Tillämpningsområdet för lagen skulle alltså 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". Bestämmelserna om verksamhetsöverlåtelser måste alltså utformas så att de 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. 2 § ABL).

Det är 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.

För att säkerställa det statsfinansiella intresset i den medlemsstat där det överlåtande bolaget har hemvist finns bestämmelser som innebär att när t.ex. ett svenskt bolag överlåter tillgångar till ett bolag i en annan

medlemsstat skall de tillgångar som överlåts knytas till ett fast driftställe i Sverige tillhörande det övertagande företaget.

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 eller kontor. 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.

Villkoret att de överförda tillgångarna skall knytas till ett fast driftställe är av väsentlig betydelse. Det medför att när tillgångarna avyttras kommer reavinsten att beskattas i den stat där det fasta driftstället är beläget, dvs. i det överlåtande företagens hemviststat. Ett gränsöverskridande förfarande kommer därmed inte att innebära att beskattningsunderlaget i det överlåtande bolagets hemviststat förändras. Det uppställda kravet på knytningen till ett fast driftställe kräver dock att anknytningen av tillgångarna till det fasta driftstället inte kan upplösas utan att beskattning sker.

Bestämmelser om uttagsbeskattning finns i punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 22 § KL. Utagsbeskattning innebär att om en tillgång tagits ut ur en förvärvskälla sker beskattning som om tillgången i stället hade avyttrats för ett vederlag motsvarande marknadsvärdet. Utredningen konstaterade att denna bestämmelse också torde vara tillämplig när ett fast driftställe upphör men att det fanns skäl att i klarläggande syfte göra vissa ändringar i lagtextens utformning. Förslag lämnades också i detta hänseende.

De av utredningen föreslagna klarläggandena bör genomföras oavsett ett medlemskap i EG. Regeringen lägger därför fram förslag i denna fråga i en särskild proposition [prop. 1994/95:91 Beskattningen av europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG) och andra inkomst-skattefrågor].

Artikel 10.1 första meningen i direktivet behandlar den situationen att det överlåtande bolaget i en internationell fusion har ett fast driftställe i en annan medlemsstat. Även detta fasta driftställe ingår i de tillgångar som överlåts i fusionen. Direktivets föreskrifter för denna situation innebär att några omedelbara skattekonsekvenser inte skall uppkomma i och med att det fasta driftstället överlåts. Detta har i direktivet uttryckts så att den stat i vilket det fasta driftstället är beläget, och den stat, där det övertagande bolaget är hemmahörande skall tillämpa föreskrifterna i direktivet som om den förra staten – dvs. den stat i vilken det fasta driftstället är beläget – var den stat där det överlåtande bolaget är hemmahörande.

Artikel 10.1 omfattar enligt sin ordalydelse 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 ett sådant fall skulle innebörden av direktivet bli 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.

Utredningen har uttalat den uppfattningen att om det resultat som följer av en sådan tolkning varit åsyftat borde saken ha uttryckts på ett klarare sätt. Enligt utredningens slutsats är en naturligare tolkning i stället att artikeln avser fallet att det överlåtande bolaget, det övertagande bolaget och det fasta driftstället är hemmahörande resp. beläget i skilda stater. Utredningens slutsats blev därför att beskattningskonsekvenserna av fusionen i det diskuterade fallet borde bedömas enligt reglerna för interna fusioner i den stat där det övertagande bolaget är hemmahörande och det fasta driftstället är beläget.

*Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* anser att om det överlåtande bolaget är ett utländskt bolag och det övertagande är ett svenskt bolag är det fråga om en internationell omstrukturering. Fakultetsnämnden anser att det mesta talar för att även denna situation borde omfattas av lagförslaget.

Regeringen konstaterar att en fusion mellan ett utländskt och ett svenskt bolag i vilket även ingår ett fast driftställe i Sverige, skulle kunna anses utgöra en gränsöverskridande omstrukturering enligt direktivets definition. Regeringen anser emellertid att utredningens tolkning av direktivet är övertygande. Förslaget på denna punkt bör alltså begränsas till de fall där såväl överlåtande som övertagande företag är hemmahörande i andra medlemsstater och det överlåtande företaget har ett fast driftställe i Sverige (jfr 13 § OL).

I artikel 2 led b i direktivet definieras en *fission*. En fission innebär att ett bolags tillgångar och skulder fördelas på två eller flera bolag samtidigt som det överlåtande bolaget upplöses utan likvidation. I svensk civilrätt saknas regler om fission av svenska bolag. Det finns inte heller regler för gränsöverskridande fissioner. Även i detta fall blir således de föreslagna reglerna utan omedelbar praktisk betydelse.

Även för fission gäller villkoret att vederlaget skall utgöras av andelar i det övertagande bolaget med viss möjlighet till kontantvederlag. Vidare skall tillgångar som överläts från ett svenskt bolag knytas till ett fast driftställe i Sverige tillhörande det övertagande bolaget.

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 finns det enligt regeringens uppfattning skäl att ta upp frågan om särskilda skattemässiga regler behövs för att motverka skatteundandragande.

I artikel 5 i direktivet finns en föreskrift om att skattemässiga reserveringar skall få tas över av det övertagande företaget. Denna föreskrift synes ta sikte på såväl renodlat skattemässiga reserveringar som företagsekonomiskt motiverade reserveringar som godtas vid beskatt-

ningen. 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.

För att skattelättnad avseende reserveringar skall medges fordras att tillgångar och skulder knutits till ett fast driftställe i Sverige för det övertagande bolaget.

Artikel 6 i direktivet behandlar möjligheten att överta rätt till förlustavdrag. En stat som har bestämmelser om att rätt till förlustavdrag får övertas vid fusion mellan inhemska bolag skall utvidga dessa bestämmelser. Vid en internationell fusion där det överlåtande bolaget är hemmahörande i staten, skall rätt till förlustavdrag få tas över av det övertagande bolagets fasta driftställen i samma stat. Vårt förslag innebär att ett sådant övertagande skall få ske. De begränsningsregler som gäller vid fusion mellan svenska bolag skall tillämpas även vid internationella fusioner.

Artikel 6 är också tillämplig vid fission. Utredningens förslag innebär att förlustavdrag under vissa förutsättningar skall få övertas vid ett sådant förfarande. En rätt till övertagande bör emellertid inte få ske utan begränsningar. Eftersom de begränsningsregler som gäller vid fusioner inte direkt kan tillämpas på fissioner anser regeringen att frågan i denna del bör övervägas vidare. Något förslag om övertagande av förlustavdrag vid fission läggs alltså inte fram. Någon skyldighet att införa en rätt till övertagande av förlustavdrag vid fission föreligger inte eftersom motsvarande möjlighet inte finns för svenska bolag – fission är ju över huvud taget inte möjlig att genomföra enligt nuvarande regler.

Bestämmelser om fusion finns i 7-16 §§ och om fission i 17 § och 18 § OL.

**Regeringens förslag:** En internationell verksamhetsöverlåtelse innebär att ett bolag, utan att upplösas, överlåter samtliga eller en eller flera av sina verksamhetsgrenar till ett annat bolag. Vederlaget skall utgöras av andelar i det övertagande bolaget.

Det övertagande bolaget skall ta upp de tillgångar som ingår i överlåtelsen till de skattemässiga värden som gällde för det överlåtande bolaget. Detta värde skall även anses utgöra anskaffningsvärde för de andelar som det överlåtande bolaget erhåller för överlåtelsen.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer med regeringens med den avvikelsen att det inte föreslogs någon regel om vilket anskaffningsvärde som gälla för de vederlagsandelarna det överlåtande bolaget erhåller. Av allmänna regler följer då att anskaffningsvärdet kommer att utgöras av marknadsvärdet av den överlåtna verksamhetsgrenen.

**Remissinstanserna:** RSV har framfört synpunkter på det förhållandet att anskaffningsvärdet för vederlagsandelarna skall utgöras av marknadsvärdet för den överlåtna verksamheten. Synpunkter har vidare anförts bl.a. av *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* avseende utredningens förslag att en verksamhetsöverlåtelse inte omfattar fallet att ett fast driftställe i ett land överlåts till ett bolag i samma land.

**Skälen för regeringens förslag:** Direktivet anger i artikel 2 led c att med en "internationell verksamhetsöverlåtelse" (överföring av tillgångar) avses 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. En sådan överlåtelse skall inte medföra beskattning av det överlåtande bolaget eller att bolaget medges avdrag för förlust. Även här ställs kravet att vederlaget skall utgöras av andelar i det övertagande bolaget. Något utrymme för kontantvederlag finns dock inte.

RSV har anført att det kan förekomma att vederlaget för en överlåtelse utöver andelar, kan utgöras av att det övertagande bolaget lämnar vissa garantier, exempelvis i fråga om årsresultat. En förutsättning för att en verksamhetsöverlåtelse skall föreligga är emellertid att vederlaget enbart utgörs av andelar i det övertagande bolaget. Om tilläggsköpeskilling lämnas i annan form än andelar kommer omstruktureringslagen därför inte att vara tillämplig.

I direktivet finns ingen föreskrift om anskaffningsvärdet för de andelar som det överlåtande bolaget erhåller i det övertagande bolaget vid en internationell verksamhetsöverlåtelse. Utredningen har inte heller lämnat något förslag i denna fråga. Av allmänna principer följer därmed att anskaffningsvärdet skulle komma att utgöras av marknadsvärdet av den överlåtna verksamheten eller verksamhetsgrenen. Utredningens slutsats

var att om att anskaffningsvärdet skulle utgöras av det skattemässiga värdet av den överlåtna verksamheten eller verksamhetsgrenen skulle syftet med bestämmelserna om verksamhetsöverlåtelser i viss mån förfelas. Dolda värden som förs över skulle i sådant fall komma att dubbelbeskattas eftersom beskattning skulle ske dels när värdena upplöses hos det övertagande bolaget, dels när det överlåtande bolaget avyttrar vederlagsandelarna.

RSV har framfört synpunkter på denna lösning och hänvisat till att det blir fördelaktigare att göra en verksamhetsöverlåtelse än en fusion. Vid fusion gäller kontinuitetsprincipen vilket innebär att de vederlagsandelar som aktieägarna i det överlåtande bolaget erhåller övertar anskaffningsvärdet på andelarna i det överlåtna bolaget.

Regeringen konstaterar att en lösning som innebär att vederlagsandelar skall överta det skattemässiga nettovärdet av överlåtna tillgångar och skulder kan innebära en merbeskattning. Det finns dock skäl att närmare överväga olika konsekvenser av utredningens förslag på denna punkt. Detta torde också falla inom ramen för Företagsskatteutredningens fortsatta arbete. Regeringen förslår därför att bestämmelserna utformas med utgångspunkt i att kontinuitetsprincipen tillämpas i fråga om anskaffningsvärdet på vederlagsandelarna.

*Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* har framfört invändningar mot utredningens ställningstagande i fråga om förfaranden som omfattar 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.

Regeringen gör i denna fråga samma bedömning som i fallet med fusion. Någon ändring av förslaget i denna del föreslås alltså inte.

En synpunkt som har framförts är att en verksamhetsöverlåtelse också kan omfatta pensionsavsättningar. Omstruktureringslagen gäller endast vid beräkning av inkomst enligt KL och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL). En överlåtelse av en pensionsavsättning aktualiserar emellertid också frågor om skatteplikt enligt lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel och lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader. Direktivet innehåller inte några föreskrifter i dessa delar. Frågan om åtgärder bör vidtas i dessa hänseenden får övervägas vidare.

Bestämmelser om internationella verksamhetsöverlåtelser bör tas in i 19-21 §§ omstruktureringslagen.

**Regeringens förslag:** Ett internationellt andelsbyte innebär att ett bolag förvärvar andelar i ett annat bolag av andelsägare i det senare bolaget. En förutsättning är att någon andelsägare i det förvärvade bolaget är hemmahörande i Sverige och att det förvärvande bolaget är hemmahörande i en annan medlemsstat. Vederlaget skall utgöras av nyemitterade andelar i det förvärvande bolaget med viss möjlighet till kontantvederlag. Bestämmelserna omfattar såväl lageraktier som aktier i företag som avses i 3 § 12 mom. SIL (fåmansföretag).

Vid andelsbytet fastställs en reavinst. Ett eventuellt kontantvederlag beskattas omedelbart. Reavinsten i övrigt beskattas när vederlagsandelarna avyttras. Beskattning utlöses också om vederlagsandelarna övergår till ny ägare genom arv, testamente, bodelning eller gåva.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** De remissinstanser som har yttrat sig i denna fråga tillstyrker i huvudsak. Några remissinstanser – däribland *Handelshögskolan i Stockholm och Juridiska fakulteten vid Uppsala Universitet* – har framfört synpunkter på förslaget att benefika överlåtelser skall utlösa beskattning.

**Skälen för regeringens förslag:** Ett internationellt andelsbyte innebär enligt direktivet ett förfarande varigenom ett bolag förvärvar andelar i ett annat bolag av andelsägare i det senare bolaget. Vederlaget utgörs av nyemitterade andelar i det övertagande bolaget. Som vederlag får även lämnas pengar motsvarande högst 10 % av det nominella värdet av de andelar som lämnas som vederlag.

Enligt direktivets definition av andelsbyte krävs 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"). Utredningen har i sitt betänkande diskuterat innebörden 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 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. andelar med 50 % av rösterna när det förvärvande bolaget redan har andelar med 25 % av rösterna. En tredje fråga är hur man skall se på det fallet att det förvärvande bolaget redan har röstmajoriteten i det förvärvade bolaget.

I 27 § 4 mom. SIL finns bestämmelser som innebär att om en person avyttrar aktier eller andelar till ett svenskt aktiebolag eller ett motsvarande utländskt bolag och om vederlaget för de avyttrade aktierna eller

andelarna utgörs av nyemitterade aktier i det köpande bolaget och eventuellt pengar motsvarande högst 10 % av de nyemitterade aktiernas nominella värde, skall som skattepliktig reavinst räknas endast den del av vederlaget som utgörs av pengar.

De nuvarande bestämmelserna om byten av aktier m.m. i 27 § 4 mom. SIL är således 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 i detta hänseende generösare än vad som krävs enligt direktivet.

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 över huvud taget skulle tillämpa liknande regler vid internationella andelsbyten som berörde företag i Sverige. Det vore ologiskt om Sverige såvitt avser internationella andelsbyten nu skulle ha ett snävare tillämpningsområde. I lagförslaget har således så inte skett.

Av artikel 8.1 i direktivet framgår att ett andelsbyte i sig inte 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 denna del enligt punkt 4 samma artikel beskattas.

Artikel 8.2 första stycket i direktivet ger medlemsstaterna rätt att 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 får medlemsstaterna 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.

Bestämmelserna i 27 § 4 mom. SIL innebär att de mottagna andelarna skall anses förvärvade till det anskaffningsvärde som gällde för de avyttrade andelarna. Det innebär att vinsten beskattas när vederlagsandelarna avyttras. Är det fråga om byte av sådana aktier i fåmansföretag som omfattas av bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL måste dispens sökas. För dessa aktier gäller att reavinsten under vissa omständigheter skall kvoterats mellan intäkt av tjänst och intäkt av kapital. Dispens medges inte om någon del av vinsten skall tas upp som intäkt av tjänst.

Bestämmelserna i 27 § 4 mom. SIL är inte tillämpliga på aktier som behandlas som lagertillgångar.

I den nuvarande bestämmelsen om aktiebyten finns således vissa inskränkningar. Direktivet har inte motsvarande begränsningar. För att kunna uppfylla direktivets krav måste möjligheterna till ett internationellt andelsbyte utvidgas i förhållande till nuvarande regler.

I det regelsystem som utredningen hade att utgå från kunde det föreligga en skillnad mellan de regler som skulle vara tillämpliga vid avyttringen av vederlagsandelarna och de som skulle ha tillämpats om beskattning hade skett redan vid andelsbytet. Vid avyttring av andelar i utländska bolag skulle hela reavinsten tas upp till beskattning. Vid avyttring av svenska aktier skulle hälften av en reavinst tas upp till beskattning. Var det fråga om aktier i ett bolag som innehade fastigheter

taxerade som hyreshusenheter gällde dessutom vissa särregler för reavinstbeskattningen.

Utredningen konstaterade att den lösning som används i den nuvarande uppskovsregeln i 27 § 4 mom. SIL, dvs. att de mottagna andelarna övertar anskaffningsvärdet för de avyttrade andelarna, med hänsyn till olika komplikationer inte kunde användas. Utredningen hade följande förslag. 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. Med denna lösning var det möjligt att låta såväl lageraktier som aktier som omfattas av 3 § 12 mom. SIL ingå i bestämmelserna.

Regeringen har lämnat förslag om att reavinstbeskattningen av svenska aktier skall omfatta hela reavinsten (prop. 1994/95:25). Det innebär att svenska och utländska aktier reavinstbeskattas på samma sätt. Det skulle alltså vara möjligt att ha samma lösning som i 27 § 4 mom. SIL, dvs. att vederlagsandelarna övertar anskaffningsvärdet. För lageraktier och för aktier som omfattas av 3 § 12 mom. SIL skulle emellertid särskilda regler behövas. Regeringen anser därför att den av utredningen föreslagna lösningen bör behållas

En konsekvens av den föreslagna lösningen är att vederlagsandelarna skall anses ha förvärvat 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. Utredningen har inte ansett det motiverat med den extra komplikation ett sådant hänsynstagande skulle medföra. Regeringen delar denna bedömning.

Utredningen har föreslagit att beskattning av obeskattad del av den ursprungliga reavinsten även bör utlösas om vederlagsandelarna övergår till ny ägare genom arv, testamente, bodelning eller gåva. Några remissinstanser har ifrågasatt denna del av förslaget och påpekat att det normalt råder kontinuitet vid sådana överlåtelser.

Regeringens inställning i denna fråga är följande. Fusionsdirektivet avser att underlätta gränsöverskridande omstruktureringar. I detta syfte skall onerösa förvärv i form av aktiebyten under vissa förutsättningar inte beskattas. Först när vederlagsandelarna avyttras aktualiseras beskattning. Något beaktansvärt skäl att medge uppskov av beskattningen också vid en benefik överlåtelse som sker efter det att en omstrukturering har

genomförts torde inte finnas. Till bilden hör också att bestämmelserna om ett internationellt andelsbyte är tillämpliga även i fråga om aktier som utgör lagertillgångar resp. fåmansföretagsaktier. Omfattningen är således vidare än tillämpningsområdet för 27 § 4 mom. SIL.

Det finns anledning att i detta sammanhang 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.

I 27 § 4 mom. andra stycket SIL undantas tillämpningen av 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. Bestämmelsen 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 andelar i utländska bolag. I 27 § 4 mom. fjärde stycket SIL 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.

Även för internationella andelsbyten bör finnas regler motsvarande de i 27 § 4 mom. andra och fjärde styckena SIL. Regeringen föreslår att 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 förvärvade bolaget avyttras inom tioårsperioden.

Förslagen om internationella andelsbyten bör tas in i 22–24 §§ omstruktureringslagen. En ändring föreslås även i 6 § 1 mom. a SIL.

## 5.5 Skatteflyktsklausul

**Regeringens förslag:** Om ett förfarande som omfattas av omstruktureringslagen, ensamt eller i förening med andra rättshandlingar, för den skattskyldige innebär en otillbörlig skatteförmån som inte är oväsentlig och om det kan antas att skatteförmånen utgjort ett huvudskäl för förfarandet, skall omstruktureringslagen inte tillämpas på förfarandet. Tillämpligheten av klausulen prövas i första instans av skattemyndigheten.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** FAR motsätter sig att en skatteflyktsklausul införs. Några remissinstanser har synpunkter på utformningen. I övrigt godtas klausulen. Av de remissinstanser som har yttrat sig har emellertid ett flertal ställt sig avvisande till att skattemyndigheten skall utgöra första instans. *Handelshögskolan i Stockholm, Industriförbundet, Svenska Bankföreningen m.fl.* anser att frågan bör lösas generellt, företrädesvis inom ramen för Rättssäkerhetskommitténs arbete. *Göta hovrätt, Kammarrätten i Stockholm, Advokatsamfundet m.fl.* anser att tillämpningen av skatteflyktsklausulen i första hand skall prövas av länsrätten.

**Skälen för regeringens förslag:** Enligt artikel 11.1 led a i direktivet 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, t.ex. omstrukturering eller rationalisering av verksamheterna i de bolag som deltar i förfarandet, kan utgöra grund för ett sådant antagande.

Vad gäller det nu aktuella lagförslaget 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. Med hänsyn härtill ansåg utredningen att den möjlighet som direktivet erbjuder till en bestämmelse mot skatteflykt borde utnyttjas. Regeringen delar denna bedömning.

Den tidigare gällande 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 medförde en inte 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.

Skatteflyktslagen var allmän i den meningen att den var tillämplig över 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 bestämmelsen utformas något mindre restriktivt än rekvisiten i skatteflyktslagen.

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) skatteförmån för den skattskyldige som inte är oväsentlig.

Även rekvisit 2 lämpar sig i princip för den nya bestämmelsen. I anslutning till artikel 11.1 led a i direktivet bör det dock krävas, inte att det kan antas att skatteförmånen 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.

Utredningen uttalade i fråga om rekvisit 3 i skatteflyktslagen den uppfattningen att det ofta är 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 trots att det vid en fri bedömning kan stå klart att förfarandet inte borde godtas.

I preambeln till fusionsdirektivet görs vissa uttalanden rörande syftet med direktivet. Av dessa kan knappast någon ytterligare slutsats dras beträffande grunderna för direktivet utöver de slutsatser som kan dras redan från direktivets lydelse. På ett principiellt plan kan det vara problematiskt att avgöra om ett förfarande som enligt ordalydelsen i omstruktureringens lag skulle omfattas av lättnader i beskattningen, strider eller inte strider mot lagens grunder. Förslaget innebär i stället att ett av rekvisiten i skatteflyktsbestämmelsen skall vara att skatteförmånen är *otillbörlig*. Regeringen konstaterar att detta rekvisit medger en mer allmän bedömning än ett rekvisit som baseras på lagens grunder. I den särskilda lagstiftning som det här är fråga om bör detta rekvisit väljas.

Utredningens förslag innebär att tillämpligheten av klausulen i första instans skall prövas av skattemyndigheten. Flera remissinstanser har framfört synpunkter på förslaget i denna del. Ett skäl som anförts är att detta är olämpligt från rättssäkerhetssynpunkt eftersom skattemyndigheten utgör såväl part som beslutande instans. En annan synpunkt är att om ett företag begär omprövning av skattemyndighetens beslut blir den skatt som skall påföras på grund av beslutet debiterad. God redovisningssed torde kräva att sådan debiterad skatt skall skuldföras.

Regeringen gör i denna fråga följande bedömning. Det nuvarande beskattningsförfarandet bygger på att taxeringen i första instans avgörs av skattemyndigheten. I vissa fall skall ett taxeringsärende avgöras av skattemyndigheten med skattenämnd.

Utgångspunkten vid utformningen av förfaranderegler på skatteområdet har varit att beskattningsbesluten skall fattas av skattemyndigheten. Undantag från denna princip bör göras endast om det finns starka skäl. Regeringen anser inte att det finns skäl att lägga prövningen av skatteflyktsklausulen i länsrätt som första instans. Det är emellertid naturligt att frågan om tillämpligheten av klausulen och dess utformning omprövas när tillräcklig erfarenhet vunnits av tillämpligheten av omstruktureringens lag.

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 skattemyn-

digheten funnit att skatteflyktsbestämmelsen är tillämplig på ett förfarande.

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 den skattskyldige lämnat oriktig uppgift eller underlåtit att lämna en föreskriven uppgift [4 kap. 16 § 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 bör vid tillämpning av skatteflyktsbestämmelsen omprövning till den skattskyldiges nackdel kunna ske oberoende av om den skattskyldige lämnat oriktig uppgift eller underlåtit att lämna uppgift. Undantag från kravet på oriktig uppgift bör allmänt sett inte göras utan starka skäl. De föreslagna undantagen bör dock omprövas när tillräcklig erfarenhet vunnits av tillämpningen av omstruktureringslagen.

Förslaget om en skatteflyktsklausul bör tas in i 25 § omstruktureringslagen.

## 6 Moder-dotterbolagsdirektivet

**Regeringens förslag:** I fråga om innehav av andelar i ett bolag i en främmande medlemsstat utvidgas den nuvarande definitionen av ett näringsbetingat innehav till att omfatta även innehav motsvarande minst 25 % av andelskapitalet. Definitionen av ett näringsbetingat innehav omfattar även andelar som utgör omsättningstillgångar. Utdelning på sådana innehav kommer därmed att bli skattebefriad under förutsättning att dotterbolaget beskattats på samma sätt som ett svenskt bolag. Bestämmelserna om skattefrihet gäller inte om det mottagande bolaget är ett förvaltnings- eller investmentföretag.

Det schablonmässiga avräkningsbelopp som mottagande bolag medges avräkning för i de fall det utdelande bolaget inte har beskattats på samma sätt som ett svenskt bolag, höjs från 10 till 13 %.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer med regeringens förslag. Utredningen tog inte ställning till om särskilda regler skulle gälla för förvaltnings- och investmentföretag eftersom förslaget utformades med utgångspunkt i ett system med enkelbeskattning.

**Remissinstanserna:** RSV har ifrågasatt om inte höjningen av det schablonmässiga avräkningsbeloppet från 10 till 13 % kan utnyttjas av vissa skattskyldiga för att erhålla avräkning på obeskattade eller

lågbeskattade utdelningsinkomster. I övrigt har inte framförts några invändningar mot förslaget.

**Skälen för regeringens förslag:** Det s.k. moder-dotterbolagsdirektivet syftar till att utdelning skall kunna lämnas av ett dotterbolag i en medlemsstat till ett moderbolag i en annan medlemsstat utan att inkomstskatt eller källskatt utgår.

Enligt artikel 4 i direktivet 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 bolags-skatten hos dotterbolaget som belöper på de utdelade vinsterna, och i förekommande fall källskatt på utdelningen.

Med moderbolag anses enligt artikel 3.1 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 3.2 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.

Regeringens förslag i prop. 1994/95:25 innebär att det generella undantaget från skatteplikt för mottagen utdelning upphävs. Som en följd därav föreslås att lagen (1994:776) om beskattning av viss vidareutdelning upphävs. Därutöver föreslås vissa följdändringar i fråga om den inkomstskattemässiga behandlingen av utdelningsinkomster. En sådan ändring är att bestämmelserna om beskattning av utdelning som tas emot av ett svenskt aktiebolag m.fl. föreslås återinförda (7 § 8 mom. SIL). Det innebär bl.a. att ett svenskt företag är frikallat från skattskyldighet för utdelning på andelsinnehav i utländska juridiska personer om det är fråga om ett näringsbetingat innehav (7 § 8 mom. SIL).

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 andelar *eller* innehavet av andelarna betingas av verksamhet som bedrivs av företaget eller ett företag som är närstående till detta. Andelar som utgör omsättnings-tillgångar kan inte vara näringsbetingade.

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 presumptionsregel 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 de också anses underkastade jämförlig beskattning.

Enligt 1 § tredje stycket lagen om avräkning av utländsk skatt 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 erlagd källskatt).

I de fall det är fråga om ett näringsbetingat andelsinnehav är således utdelning från ett dotterbolag i en medlemsstat till ett svenskt moderbolag skattebefriad om andelsinnehavet motsvarar minst 25 % av röstetalet. För att uppfylla direktivets krav bör den nuvarande definitionen av ett näringsbetingat innehav utvidgas så att ett innehav av aktier eller andelar i ett bolag i en främmande medlemsstat skall anses vara näringsbetingat – även om de nuvarande förutsättningarna för ett näringsbetingat innehav inte är uppfyllda – om företaget innehar aktier eller andelar i bolaget motsvarande minst 25 % av andelskapitalet i detta. Den föreslagna 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.

Direktivet medger att lättningen för mottagen utdelning begränsas till utdelning som tas emot av ett aktiebolag, bankaktiebolag eller försäkringsaktiebolag. Den i prop. 1994/95:25 föreslagna definitionen av ett näringsbetingat innehav omfattar aktier som innehas av ett svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening, svensk sparbank och ett svenskt ömsesidigt skadeförsäkringsföretag. (Ordet "aktiebolag" i SIL omfattar även bankaktiebolag och försäkringsaktiebolag.) Den föreslagna lättningen för mottagen utdelning från ett utländskt dotterbolag bör omfatta samtliga dessa företagsformer.

Det finns inte skäl 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. Direktivet omfattar inte utdelning i samband med att dotterbolag likvideras. Regeringen anser inte heller att någon sådan lättning bör införas.

I ett hänseende föreligger särskilda regler för utdelning som ett svenskt företag tar emot. Det är fallet när det mottagande företaget är ett investmentföretag. Här finns en särskild reglering som syftar till att det skall råda neutralitet mellan direkt och indirekt ägande av aktier. För att uppnå detta resultat krävs i princip att beskattningen hos mellanhänderna tas bort. Investmentföretagen utgör tillsammans med värdepappersfonderna två olika slag av mellanhänder. Den särskilda regleringen för investmentföretag finns i 2 § 10 mom. SIL.

Regeringens förslag om ett återinförande av dubbelbeskattningen av utdelningsinkomster innebär att även regler för behandling av utdelningsinkomster som erhålls av investmentföretag återinförs. Dessa företag skall

inte beskattas för mottagen utdelning. En sådan skattefrihet skulle emellertid kunna utnyttjas på ett inte avsett sätt om mottagna utdelningsinkomster fonderas i företaget. En förutsättning för skattebefrielsen är därför att mottagna utdelningsinkomster vidareutdelas.

Förslaget i prop. 1994/95:25 innebär också att den tidigare definitionen av förvaltningsföretag återinförs (7 § 8 mom. andra stycket SIL). Även dessa företag är skattebefriade för utdelningsinkomster. Tekniskt har emellertid denna skattefrihet utformats något annorlunda än för investmentföretag.

Direktivet har till syfte att undanröja den dubbelbeskattning som kan uppkomma när en koncern organiserar sig i flera länder. Någon merbeskattning i jämförelse med den beskattning som företagen i en svensk koncern skulle drabbas av skall inte förekomma. Om de regler som föranleds av moder-dotterbolagsdirektivet skulle omfatta även investmentföretag och förvaltningsföretag skulle emellertid innehav av utländska andelar för dessa företag behandlas gynnsammare än innehav av aktier i svenska företag. Eftersom investmentföretag och förvaltningsföretag som vidareutdelar mottagna utdelningsinkomster inte kommer att beskattas finns det inte heller något skäl att låta dessa omfattas av de föreslagna reglerna.

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 %. Utredningen har föreslagit att schablonen i avräkningslagen höjs till 13 %. Med hänsyn till att denna procentsats skiljer sig relativt litet från 10 % föreslog utredningen att den skulle gälla generellt och inte endast i fråga om utdelning som lämnas från dotterbolag i en medlemsstat.

RSV har ifrågasatt om inte höjningen bör begränsas till utdelning från dotterbolag i en medlemsstat. Det skäl som anförts är att schablonbeloppet kan utnyttjas för avräkning på lågbeskattade eller obeskattade vinster. Med hänsyn till den begränsade höjning det är fråga om finns det dock inte enligt regeringens mening skäl att ha skilda schablonbelopp för utdelning från en medlemsstat resp. en icke medlemsstat.

I artikel 4.2 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 förvaltningskostnader o.dyl. som hänför sig till intäkter för vilka skattskyldighet inte föreligger. Någon motsvarande bestämmelse i SIL behövs därför inte.

Föreskriften i artikel 4.2 omfattar även "förluster som beror på utdelning av dotterbolagets vinster" ("any losses resulting from the distribution of the profits of the subsidiary"). Utredningen tolkade innebörden av denna bestämmelse så att den ger medlemsstaterna en rätt att föreskriva att förluster på ett moderbolags andelar i ett dotterbolag, som beror på utdelning av behållna vinstmedel i detta, inte får dras av. När utredningen lade fram sitt förslag var frågor rörande bl.a. förluster på aktier till följd av skattefri utdelning föremål för utredning av en särskild utredare som tillsatts av Finansdepartementet. Utredningen tog därför inte ställning till om någon särskild motsvarighet till den aktuella föreskriften i direktivet borde tas in i SIL.

En promemoria avseende "Utredning av behov av kompletterande skatteregler på realisationsvinstbeskattningsområdet" presenterades i juni 1994 av den särskilde utredaren. De förslag som presenterades i promemorian har i huvudsak sin utgångspunkt i behov av åtgärder i ett system med enkelbeskattning. I ett system med dubbelbeskattning av företagets vinster uppkommer en annan problematik.

För andelar som utgör omsättningstillgångar hos moderbolaget kan utdelning av behållna vinstmedel innebära att andelarna i enlighet med lägsta värdets princip skall värderas till ett lägre belopp än det som annars skulle gälla. I och med att utdelning från ett dotterbolag enligt de förutsättningar som nyss har redovisats skall vara skattebefriad hos moderbolaget bör avdrag för nedskrivning av lagervärdet i sådana fall inte medges.

I punkt 2 sjätte stycket av anvisningarna till 24 § KL finns en begränsning av rätten till nedskrivning av bl.a. aktier i svenskt aktiebolag. Bestämmelsen kom till i syfte att förhindra kringgående av andra ledet i dubbelbeskattningen. Den innebär att avdrag för nedskrivning av aktier inte medges om värdet på aktierna skrivs ned som en följd av att medel som fanns i bolaget när aktierna anskaffades delats ut till det köpande bolaget. Denna bestämmelse bör även omfatta andelar i utländska bolag. Begränsningen i rätt till nedskrivning gäller enligt den nuvarande lydelsen inte när det är uppenbart att förvärvet av aktien tillfört den skattskyldige "tillgångar av verkligt och särskilt värde för honom med hänsyn till hans näringsverksamhet". Villkoret att förvärvet av andelen tillfört moderbolaget en tillgång av verkligt och särskilt värde bör emellertid slopas i de fall förvärvet avser en andel i en utländsk juridisk person.

I artikel 5.1 i moder-dotterbolagsdirektivet 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. För utdelning från svenska dotterbolag till ett utländskt moderbolag föreligger enligt 4 § kupongskattelagen (1970:624) skattskyldighet. För att uppfylla direktivets krav bör i lagen tas in en bestämmelse som undantar utdelning till moderbolag i en annan EG-stat från källskatt. Förslaget får med hänsyn till gällande avtal om undvikande av dubbelbeskattning relativt begränsad betydelse.

Förslagen föranleder ändring i punkt 3 av anvisningarna till 24 § KL och 7 § 8 mom. SIL. Hänvisningen till bilagan i direktivet skall senare slopas och i 7 § 8 mom. SIL skall samtliga villkor för tillämpning av bestämmelsen tas in (jfr avsnitt 5.1). Vidare föreslås ändring i 1 § lagen om avräkning av utländsk skatt samt i 4 § kupongskattelagen.

## 7 Författningskommentar

### 7.1 Lagen om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG

Föreskrifterna i 1 kap. i direktivet ligger till grund för 1–6 §§ lagförslaget med rubriken "Inledande bestämmelser". Därefter behandlas 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 §§.

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 in under rubriken "Bestämmelser mot skatteflykt" (25 §). Kapitel 5 innehåller även föreskrifter om införlivandet (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 kan man tänka sig att den som byter bort andelar i det förvärvade bolaget är hemmahörande i Sverige samt att det nämnda bolaget och det förvärvande bolaget är 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 begreppet "bolag från en medlemsstat" definieras. Eftersom man vid tillämpning av omstruktureringslagen 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.

I *första stycket* finns bestämmelser som avgör för vilka företag som bestämmelserna är tillämpliga. Förslaget har utformats så att en hänvisning sker till bestämmelserna i direktivet. Denna hänvisning skall slopas och ersättas med en heltäckande uppräkningslista av de villkor som ställs (jfr avsnitt 5.1)

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 *bilaga 2*.) 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 *bilaga 2*). 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 omstruktureringslagens 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. Förslaget ansluter till definitionen av fusion i 14 kap. 1 § ABL (i dess lydelse fr.o.m. den 1 januari 1995). Denna definition bygger på EG:s tredje bolagsdirektiv.

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

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 omstruktureringslagen 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.

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 de 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 över huvud taget inte.

### 4 §

Paragrafen ansluter till artikel 2 led b i direktivet.

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. Förfaran-

det 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.

## 5 §

I *första stycket* definieras en internationell verksamhetsöverlåtelse. Definitionen ansluter till artikel 2 led c i direktivet.

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 överlättn 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.

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 rekommendation, är det lämpligt att vid definitionen av begreppet verksamhetsgren i omstruktureringslagen 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 företags-ekonomisk 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. De bokförda värdena bör kunna användas 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. I direktivet ställs kravet att det förvärvande bolaget skall erhålla andelar med mer än hälften av rösterna i det förvärvade bolaget. Lagförslaget innehåller inte motsvarande krav.

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".

## Internationella fusioner

I 7–16 §§ finns bestämmelser om fusion. Dessa bestämmelser gäller även i vissa delar för fissioner och i något fall andelsbyten. På grund av en hänvisning i artikel 9 i direktivet skall bestämmelserna tillämpas även på verksamhetsöverlåtelser. För enkelhets skull redogörs för bestämmelserna i 7–16 §§ 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 4.1 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 4.1 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 tillgångarna 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. Det är i denna speciella betydelse som termen kapitalvinst används i detta sammanhang.

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 de aktuella föreskrifterna i direktivet tillgodoses genom en bestämmelse om att en internationell fusion inte skall medföra beskattning av det överlåtande företaget. En sådan bestämmelse finns i 8 §.

I artikel 5 i direktivet finns en föreskrift om att skattemässiga reserveringar skall få tas över av det övertagande företaget. 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.

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. Detta torde ha sin grund i farhågor att den stat i vilken det överlåtande företaget är hemmahörande skulle kunna gå miste om möjligheten att beskatta en upplösning av reserven. Kravet att reserveringar skall få övertas endast om tillgångar och skulder har knutits till ett fast driftställe i Sverige innebär att periodiseringsfonder, ersättningsfonder och

reserveringar för framtida utgifter kommer 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. Något behov av ett sådant undantag torde inte finnas.

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. 22 § ABL, dvs. fallet att ett helägt dotterföretag går upp i sitt moderföretag och samtliga former av fusion enligt bankaktiebolagslagen (1987:618). I prop. 1994/95:70 föreslås att även fusion av försäkringsaktiebolag skall omfattas av dessa kontinuitetsbestämmelser.

Enligt 2 § 4 mom. tredje stycket SIL gäller följande. Har byggnad, markanläggning, maskin eller annat inventarium, patenträtt, hyresrätt eller tillgång av goodwill natur övertagits, skall vid beräkning av värdeminskningsskatt 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 att värdeminskningsskatt 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).

Av 9 § första stycket OL framgår 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. Det finns skäl att belysa innehållet i gällande rätt avseende karaktärsbyten av detta slag och ta ställning till om det finns anledning till ändringar eller klarlägganden. Denna fråga torde ligga inom ramen för Företagsskatteutredningens arbete.

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 § OL.)

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 9 § *andra stycket* finns bestämmelser som begränsar tillämpligheten av kontinuitetsbestämmelsen i fråga om rätt till avdrag för underskott.

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 – fusion enligt 14 kap. 22 § ABL samt fusion enligt 11 kap. bankaktiebolagslagen det överlåtande och det övertagande företaget anses som ett och samma företag. I prop. 1994/95:70 föreslås en ändring som innebär att motsvarande skall gälla för fusion enligt 15 kap. försäkringsrörelselagen (1982:713).

I 11 kap. bankaktiebolagslagen regleras fallen *att* ett aktiebolag eller ett bankaktiebolag går upp i ett bankaktiebolag, *att* två eller flera bankaktie-

bolag förenas genom att bilda ett nytt bankaktiebolag (1 §) och att ett helägt dotterbolag går upp i ett bankaktiebolag (18 §).

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.

Med hänsyn till det anförda begränsas i 9 § *andra stycket* tillämpligheten av kontinuitetsbestämmelsen i första stycket 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 bank- resp. försäkringsfusioner. På grund av svårigheten att i fråga om utländska bolag ange motsvarigheten till ett bankaktiebolag resp. ett försäkringsaktiebolag är rekvisitet här endast att det överlåtande bolaget – som enligt sakens natur är svenskt – är ett bankaktiebolag eller ett försäkringsaktiebolag.

Enligt 2 § 4 mom. åttonde stycket SIL gäller följande för bl.a. fusion enligt 14 kap. 22 § ABL och bankfusioner (samt enligt förslag i prop. 1994/95:70 även försäkringsfusioner). 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.

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 4.1 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 avtalslutande 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 omstruktureringslagen 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. Avvikelse 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 räkningsenlig 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 räkningsenlig 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 räkningsenlig 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 räkningsenlig 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 detta lagförslag.

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 § bankaktiebolagslagen. – I prop. 1994/95:70 föreslås att motsvarande begränsning skall gälla vid fusioner enligt 15 a kap. 1 § försäkringsrörelselagen. – En motsvarande bestämmelse har tagits in i *andra stycket* lagförslaget.

## 13 §

Artikel 10.1 första meningen i direktivet behandlar situationen att de tillgångar, som överläts i en internationell fusion, omfattar ett fast driftställe till det överlåtande bolaget som är beläget i en annan medlemsstat 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.

Lagförslaget har utformas så att det omfattar det fall att det överlåtande bolaget, det övertagande bolaget och det fasta driftstället är hemmahörande resp. beläget i skilda stater.

#### 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 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 bestämmelsen i 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 gäller inte 8 § 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. Avdrag för en eventuell förlust medges emellertid inte.

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. Att direktivet inte innehåller någon föreskrift på denna punkt torde innebära att medlemsstaterna själva får avgöra hur en fusionsförlust skall behandlas. Det är rimligt att 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 om det övertagande bolagets andel i det överlåtande bolaget inte överstiger 25 %. Punkten är aktuell i andra fall än sådana där ett helägt dotterbolag går upp i sitt moderbolag. En bestämmelse finns i *andra meningen*.

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.

I de fall röstetalet för andelarna understiger 25 % föreligger således inte skattefrihet för fusionsvinst. Därav följer att en förlust i motsvarande fall kan vara avdragsgill om förutsättningar i övrigt föreligger för avdragsrätt.

### 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) 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. Grundbestämmelser av det aktuella slaget har tagits in i anslutning till bestämmelserna om andelsbyten. I 16 § finns in en hänvisning till dessa bestämmelser.

## Internationella fissioner

### 17 §

Genom bestämmelsen i paragrafen blir bestämmelserna om internationella fusioner tillämpliga även på internationella fissioner. I *andra stycket* finns ett undantag som avser rätten att överta förlustavdrag.

### 18 §

Direktivet innehåller inte någon föreskrift om fördelningen av reserveringar på de övertagande bolagen. Det är emellertid rimligt att en sådan reglering sker. 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 *första stycket* föreskrivs att periodiseringsfond och ersättningsfond 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.

I *andra stycket* definieras begreppet nettovärde.

## 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 värdeminskingsavdrag.

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 omsättnings-tillgångar 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 överensstämmer 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 värdeminskingsavdrag 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 värdeminskingsavdrag 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 "reavinststillgångar". 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 24-31 §§ 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 förvärv 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. I prop. 1994/95:91 föreslås vissa tillägg till denna bestämmelse. Reglerna om uttagsbeskattning 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 värdeminskingsavdrag till beskattning. Någon särskild reglering för det övertagande bolaget motsvarande den för det överlåtande bolaget som tagits upp i det föregående behövs därför inte.

Lättnadsreglerna omfattar inte det fall att överlåtelsen avser en verksamhetsgren som utgör ett fast driftställe i den stat där det övertagande bolaget är hemmahörande. Det följer av att hänvisningarna i 20 § omfattar 10 § första stycket.

## 20 §

Genom bestämmelsen i paragrafen blir bestämmelserna om internationella fusioner – utom 8 § (jfr 19 §) och 15 och 16 §§ – tillämpliga även på internationella verksamhetsöverlåtelser.

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 överläts. Det är rimligt att detta regleras. I *andra stycket* finns 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.

## 21 §

I paragrafen finns en föreskrift om anskaffningsvärdet för de vederlagsandelar som det överlåtande bolaget erhåller vid en internationell verksamhetsöverlåtelse. Anskaffningsvärdet utgörs av skillnaden mellan de skattemässiga värdena på de övertagna tillgångarna och skulderna (nettovärdet).

## Internationella andelsbyten

### 22 §

I *första stycket* anges 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. Utredningen gjorde den bedömningen att en motsvarande ordning i omstruktureringslagen skulle strida mot direktivet, eftersom den i viss utsträckning skulle motverka internationella andelsbyten. Regeringen delar denna bedömning.

Direktivet gör inte något undantag för andelar som utgör lagertillgångar. Av *andra stycket andra meningen* framgår att det i 24 § finns bestämmelser när avyttring av sådana andelar skett genom ett internationellt andelsbyte. Tillämpligheten är även i detta fall begränsad till vinstsituationer.

En förutsättning för att ett internationellt andelsbyte skall föreligga är enligt 6 § att en kontantdel av vederlaget inte överstiger 10 % av – i normalfallet – det nominella värdet av de andelar som lämnas som vederlag. Enligt artikel 8.4 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. Det kan inte uteslutas att lösningen - som i sig är teoretiskt korrekt - kan utnyttjas för skatteundandragande. Skattemyndigheterna kan emellertid ingripa mot skatteflyktsbetonade förfaranden med stöd av bestämmelserna mot skatteflykt i 25 § lagförslaget.

### 23 §

*Första stycket* ansluter till artikel 8.1 och 8.4 i direktivet av vilka det framgår att ett andelsbyte inte i sig får ge upphov till beskattning hos en andelsägare i det förvärvade bolaget som avyttrar sina andelar men att om en del av vederlaget utgår i pengar får denna del beskattas. I första stycket har 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. Utgörs de avyttrade andelarna av aktier i ett fåmansföretag skall reglerna i 3 § 12 mom. SIL tillämpas. Det innebär att en del av vinsten kan komma att beskattas som intäkt av tjänst.

*Andra-sjätte styckena* ansluter till artikel 8.2 i direktivet enligt vilken medlemsstaterna skall 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. Medlemsstaterna är dock oförhindrade 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.

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

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 utslöcknar på grund av en internationell fusion eller fission. I detta fall utlöses beskattningen när de andelar som erhållits som vederlag vid fusionen eller fissionen överläts genom en vanlig avyttring.

Ett exempel illustrerar. Reavinsten vid ett internationellt andelsbyte utan kontantvederlag är 1000. Antalet vederlagsandelar är 50. 40 av dessa överläts genom en vanlig avyttring. Av den ursprungliga reavinsten beskattas då  $800(1000*40/50)$ . 10 andelar överläts 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 svårt att undvara. Det bör ankomma på Riksskatteverket att utarbeta rutiner som medför att den uppskjutna beskattningen verkligen effektueras när vederlagsandelar överläts genom en vanlig avyttring.

## 24 §

Reglerna för internationella andelsbyten skall enligt direktivet 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. Det skattemässiga läget bör i ett sådant fall uppfattas så, att rörelseidkaren dels dragit av anskaffningsutgiften och neutraliserat avdragseffekten av detta genom att 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 §

Det ligger i sakens natur att det inte närmare kan anges i vilka fall en skatteförmån 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 skatteförmån. 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 förvärvade 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.

Av *andra stycket* framgår att vid tillämpning av skatteflyktsbestämmelsen kan eftertaxering ske oberoende av om den skattskyldige lämnat oriktig uppgift eller underlåtit att lämna uppgift. Det är naturligt att undantag från det nämnda kravet på oriktig uppgift inte bör göras utan starka skäl.

## Övergångsbestämmelser

Utifrån ett antagande om att Sverige inträder som medlem i EU/EG den 1 januari 1995 har i *första stycket* föreskrivits att omstruktureringslagen 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 enligt förslag i prop. 1994/95:25 ha återförts i sin helhet senast vid taxeringen för år 2001 eller, om företaget inte taxerats då, vid taxeringen för år 2002. En skatteutjämningsreserv bör behandlas på motsvarande sätt som en periodiseringfond vid tillämpningen av

omstruktureringslagen. Detsamma bör gälla beträffande vissa fonder enligt äldre lagstiftning som ännu inte återförts till beskattning. Det gäller särskild fartygsfond, särskild nyanskaffningsfond, fond för återanskaffning av fastighet och eldsvådefond. Sådana fonder skall – om längsta möjliga förlängning medgetts företaget – tas i anspråk senast det beskattningsår som taxeras sjätte taxeringsåret efter det då avdrag för avsättningen medgavs, dvs. senast vid 1997 års taxering. Bestämmelser av denna innebörd har tagits in i *andra stycket*.

Av *tredje stycket* framgår att undantaget från krav på oriktig uppgift även gäller när RSV överklagar ett beslut.

## 7.2 Kommunalsskattelagen (1928:370)

### Anvisningar

#### till 24 §

#### punkt 1

I *sjätte stycket* har skett ett tillägg som avser att bestämmelserna i stycket skall tillämpas även vid förvärv av aktie eller andel i utländsk juridisk person. Det innebär att avdrag inte medges för en nedskrivning av värdet på andelarna om denna nedvärdering beror på att det bolag i vilket andelarna innehas har delat ut vinstmedel till det andelsägande bolaget och denna vinstutdelning har föranlett att värdet på andelarna sjunkit. Detta gäller i fråga om aktie eller andel i utländsk juridisk person även om förvärvet innebär att företaget erhållit en tillgång av verkligt och särskilt värde.

## 7.3 Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

### 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 § omstruktureringslagen skall det belopp som inte beskattas då ett internationellt andelsbyte sker, i stället beskattas vid taxeringen för det beskattningsår, då de mottagna andelarna i det förvärvande bolaget avyttras eller överläts genom ett benefikt fång. I *ett nytt tredje stycke* 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 av bestämmelsen har hänsyn även

tagits till fall som avses i 23 § tredje stycket omstruktureringslagen (successiva internationella omstruktureringar). Prop. 1994/95:52

#### 7 § 8 mom.

I ett nytt *åttonde stycke* har tagits in en bestämmelse om att ett innehav av aktier eller andelar i ett bolag i en främmande medlemsstat skall anses vara näringsbetingat om företaget innehar aktier eller andelar i bolaget motsvarande minst 25 % av andelskapitalet i detta. Detta gäller även om andelarna utgör omsättningstillgångar.

I *nionde stycket* bestäms innebörden av begreppet "bolag i en främmande medlemsstat" genom en hänvisning till artikel 2 i moder-dotterbolagsdirektivet. En förutsättning är också att bolaget träffats av jämförlig beskattning.

### 7.4 Kupongskattelagen (1970:624)

#### 4 §

I ett nytt *femte stycke* har tagits in en bestämmelse i överensstämmelse med föreskriften i moder-dotterbolagsdirektivet. I artikel 5.1 i moder-dotterbolagsdirektivet 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.

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.

### 7.5 Lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt

#### 1 §

I *tredje stycket* har schablontalet 10 % ändrats till 13 %. Ändringen utgör ett led i anpassningen av de svenska reglerna till moder-dotterbolagsdirektivet.

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 omstruktureringslagen och motsvarande belopp för lagerandelar (24 § fjärde stycket). Det gäller reavinst resp. intäkt som skall beskattas först när vederlagsandelarna avyttras samt anskaffningsvärdet för vederlagsandelarna.

Förteckning över remissinstanser som avgett yttrande över betänkandet (SOU 1994:100) Beskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG, m.m.

Prop. 1994/95:52  
Bilaga 1

Efter remiss har yttranden avgetts av Riksskatteverket, Riksbanken, Göta Hovrätt, Kammarrätten i Stockholm, Bokföringsnämnden, Närings- och teknikutvecklingsverket, Handelshögskolan i Stockholm, Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet, Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR, Företagarnas riksorganisation, Grossistförbundet Svensk Handel, Kooperativa Förbundet, Lantbrukarnas Riksförbund, Svenska arbetsgivareföreningen, Svenska Bankföreningen, Svenska Fondhandlareföreningen, Svenska handelskammarförbundet, Svenska Revisorsamfundet SRS, Sveriges advokatsamfund, Sveriges Fastighetsägareförbund, Sveriges Försäkringsförbund, Sveriges Industriförbund, Sveriges Köpmannaförbund, Sveriges Redovisningskonsulters förbund, Tjänstemännens Centralorganisation.

Företagarnas riksorganisation, Svenska arbetsgivareföreningen och Sveriges köpmannaförbund har förutom egna yttranden åberopat yttrandet från Sveriges Industriförbund.

Yttrande har också kommit in från Fondbolagens Förening.

Riksbanken, Bokföringsnämnden, Samhällsvetenskapliga fakulteten vid Uppsala universitet, Samhällsvetenskapliga fakulteten vid Lunds universitet, Byggtreprenörerna, Centralorganisationen SACO, Landsorganisationen i Sverige samt Svenska kommunförbundet har avstått från att yttra sig.

**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 <sup>(1)</sup>,

Having regard to the opinion of the European Parliament <sup>(2)</sup>,

Having regard to the opinion of the Economic and Social Committee<sup>(3)</sup>,

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 personé 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 liabilities 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.

Prop. 1994/95:52  
Bilaga 2

#### *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 acquisition.

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, division 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*

Prop. 1994/95:52

Bilaga 2

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

Prop. 1994/95:52  
Bilaga 2

### 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" and 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 comanditaria 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 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 limitée";
- (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.

[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 överlä-

tande 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 värdeminskingsavdrag 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 värdeminskingsavdrag 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.

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 drift-

stället, 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 affärsrättsliga 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. Prop. 1994/95:52  
Bilaga 3
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.

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<sup>(1)</sup>,

Having regard to the Opinion of the European Parliament<sup>(2)</sup>,

Having regard to the Opinion of the Economic and Social Committee<sup>(3)</sup>,

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,

Prop. 1994/95:52  
Bilaga 4

## 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*

Prop. 1994/95:52  
Bilaga 4

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.

<sup>1</sup> OJ No. C 39, 22.3.1969, p. 7 and Amendment transmitted 5 July 1985.

<sup>2</sup> OJ No. C 51, 29.4.1970, p. 6

<sup>3</sup> 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" and 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 comanditaria 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 limitée";
  - (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.
-

[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.

Prop. 1994/95:52  
Bilaga 5

#### *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, åt minstone 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 en skattesats som föreskrivs i bilaterala avtal för undvikande av dubbelbeskattning.
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 skatte-tillgodohavande 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.

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 1 november 1994

Närvarande: statsministern Carlsson, ordförande, och statsråden Sahlén, Hjelm-Wallén, Peterson, Hellström, Thalén, Freivalds, Wallström, Persson, Tham, Schori, Blomberg, Heckscher, Hedborg, Andersson, Winberg, Uusmann, Nygren, Ulvskog, Sundström, Johansson

Föredragande: statsrådet Persson

---

Regeringen beslutar proposition 1994/95:52 Beskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG, m.m.

---

Författningsrubrik	Bestämmelser som inför, ändrar, upphäver eller upprepar ett normgivningsbemyndigande	Celexnummer för bakomliggande EG-regler
--------------------	--	---

---

Lag om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG

390 L 0434

390 L 0435

Lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)





