

**Från:** Jonna Söderman <jonna.soderman@regeringskansliet.se>  
**Skickat:** den 15 mars 2023 10:22  
**Till:** bfn@bfn.se; bolagsverket@bolagsverket.se;  
huvudregistrator@ekobrottsmyndigheten.se; registrator@esv.se; kontakta@far.se;  
info@fastighetsagarna.se; finansinspektionen@fi.se; info@finansbolagen.se;  
info@fondbolagen.se; info@foretagarna.se; registrator@uu.se;  
kammarrattenstockholm@dom.se; konkurrensverket@kkv.se;  
registrator@kommerskollegium.se; info@tillvaxtanalys.se; info@nnr.se;  
johan.fall@svensktnaringsliv.se; Regelrådet; skatteverket@skatteverket.se;  
info@sparbankerna.se; info@insurancesweden.se; info@sinf.se;  
info@svenskvardepappersmarknad.se; info@swedishbankers.se;  
info@advokatsamfundet.se; info@svca.se; remisser@svensktnaringsliv.se;  
info@swefintech.se

**Ämne:** Remittering av promemorian Vissa skattefrågor med anledning av nya aktiebolagsrättsliga regler om bolags rörlighet över gränserna inom EU, svar senast 17 maj 2023.

**Bifogade filer:** PM Bolags rörlighet skatt 230315.pdf; Remissmissiv PM Bolags rörlighet 230315.pdf

**Uppföljningsflagga:** Följ upp  
**Flagga:** Har meddelandeflagga

**Kategorier:** Björn  
**AppServerName:** p360\_prod  
**DocumentID:** RR 2023-55:01  
**DocumentIsArchived:** -1

Hej!

Härmed remitteras promemorian "Vissa skattefrågor med anledning av nya aktiebolagsrättsliga regler om bolags rörlighet över gränserna inom EU"  
Synpunkter oss tillhanda senast den 17 maj 2023.

Med vänliga hälsningar,

Jonna Söderman  
Enhetsassistent  
Finansdepartementet  
Skatte -och tullavdelningen.  
103 33 Stockholm  
Tfn. 08-405 592 70



Finansdepartementet

Remiss av promemorian Vissa skattefrågor med anledning av nya aktiebolagsrättsliga regler om bolags rörlighet över gränserna inom EU

Remissinstanser

- 1 Bokföringsnämnden
- 2 Bolagsverket
- 3 Ekobrottsmyndigheten
- 4 Ekonomistyrningsverket
- 5 FAR
- 6 Fastighetsägarna Sverige
- 7 Finansinspektionen
- 8 Finansbolagens Förening
- 9 Fondbolagens förening
- 10 Företagarna
- 11 Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet
- 12 Kammarrätten i Stockholm
- 13 Konkurrensverket
- 14 Kommerskollegium
- 15 Myndigheten för tillväxtpolitiska utvärderingar och analyser (Tillväxtanalys)
- 16 Näringslivets Regelnämnd
- 17 Näringslivets Skattedelegation

- 18 Regelrådet
- 19 Skatteverket
- 20 Sparbankernas Riksförbund
- 21 Svensk Försäkring
- 22 Svensk Industriförening
- 23 Svensk Värdepappersmarknad
- 24 Svenska Bankföreningen
- 25 Sveriges advokatsamfund
- 26 Svenskt Näringsliv
- 27 Swedish Fintech Association
- 28 Swedish Private Equity & Venture Capital Association, SVCA

Remissvaren ska ha kommit in till Finansdepartementet **senast den 17 maj 2023**. Svaren bör lämnas per e-post till [fi.remissvar@regeringskansliet.se](mailto:fi.remissvar@regeringskansliet.se) och med kopia till [stina.pettersson@regeringskansliet.se](mailto:stina.pettersson@regeringskansliet.se). Ange diarienummer Fi2023/01049 och remissinstansens namn i ämnesraden på e-postmeddelandet.

Svaret bör lämnas i två versioner: den ena i ett bearbetningsbart format (t.ex. Word), den andra i ett format (t.ex. pdf) som följer tillgänglighetskraven enligt lagen (2018:1937) om tillgänglighet till digital offentlig service. Remissinstansens namn ska anges i namnet på respektive dokument.

Remissvaren kommer att publiceras på regeringens webbplats.

I remissen ligger att regeringen vill ha synpunkter på förslagen eller materialet i promemorian. Om remissen är begränsad till en viss del av promemorian, anges detta inom parentes efter remissinstansens namn i remisslistan. En sådan begränsning hindrar givetvis inte att remissinstansen lämnar synpunkter också på övriga delar.

**Myndigheter under regeringen** är skyldiga att svara på remissen. En myndighet avgör dock på eget ansvar om den har några synpunkter att redovisa i ett svar. Om myndigheten inte har några synpunkter, räcker det att svaret ger besked om detta.

För **andra remissinstanser** innebär remissen en inbjudan att lämna synpunkter.

Promemorian kan laddas ned från Regeringskansliets webbplats [www.regeringen.se](http://www.regeringen.se).

Råd om hur remissyttranden utformas finns i Statsrådsberedningens promemoria [Svara på remiss \(SB PM 2021:1\)](#). Den kan laddas ned från Regeringskansliets webbplats [www.regeringen.se](http://www.regeringen.se).

Erik Sjöstedt  
Kansliråd

## Vissa skattefrågor med anledning av nya aktiebolagsrättsliga regler om bolags rörlighet över gränserna inom EU

## Innehållsförteckning

1	Sammanfattning .....	4
2	Lagtext .....	5
2.1	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) .....	5
2.2	Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244) .....	13
2.3	Förslag till lag om ändring i lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel .....	14
3	Bakgrund.....	16
4	De nya aktiebolagsrättsliga reglerna .....	16
4.1	Inledning .....	16
4.2	Gränsöverskridande delningar av aktiebolag och delning genom separation.....	16
4.3	Gränsöverskridande ombildning – ett nytt ombildningsförfarande .....	17
5	Skatterättsliga utgångspunkter .....	18
5.1	Inledning .....	18
5.2	Skattskyldighet.....	18
5.3	Fusionsdirektivet .....	19
5.4	Utflytningsbeskattning .....	20
5.5	Anstånd i gränsöverskridande situationer.....	21
5.6	Direktivet mot skatteundandraganden.....	22
6	Beskattningen vid omstruktureringar .....	22
6.1	Beskattningen vid fusioner, fissioner, partiella fissioner och verksamhetsavyttringar .....	22
6.2	Särskilt om beskattningen vid verksamhetsavyttringar .....	24
7	Beskattningen vid delning genom separation.....	25
7.1	Överlåtelse som görs vid delning genom separation bör kunna undantas från omedelbar beskattning .....	25
7.2	Bestämmelserna om verksamhetsavyttring ändras så att det tydliggörs att de även kan omfatta överlåtelse vid delning genom separation .....	26
8	Beskattningen vid en gränsöverskridande ombildning .....	29
8.1	Inledning .....	29
8.2	Europabolag .....	29
8.2.1	Regleringen av flytt av säte för europabolag i fusionsdirektivet .....	29
8.3	Skatterättsliga överväganden om gränsöverskridande ombildning .....	30
8.3.1	Skattskyldighet efter gränsöverskridande ombildning .....	30
8.3.2	Beskattningsinträde .....	32

8.3.3	Tidigare års underskott och fällade förluster .....	32
8.3.4	Avdrag för utgifter.....	34
8.3.5	Utflytningsbeskattning .....	35
8.3.6	Periodiseringsfonder och ersättningsfonder .....	36
8.3.7	Ingen fiktiv avräkning vid gränsöverskridande ombildning.....	40
8.3.8	Rätt till anstånd med betalning av skatt vid gränsöverskridande ombildning .....	41
8.3.9	Beskattningen av delägare .....	43
8.3.10	Särskilt om försäkrings- och pensionsföretag.....	43
9	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser .....	46
10	Konsekvensanalys .....	46
11	Författningskommentar .....	49
11.1	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) .....	49
11.2	Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244) .....	51
11.3	Förslaget till lag om ändring i lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel .....	52

# 1 Sammanfattning

I promemorian föreslås ändringar i inkomstskattelagens (1999:1229) regler om verksamhetsavyttring. Ändringarna innebär ett förtydligande om att bestämmelserna om undantag från omedelbar beskattning vid verksamhetsavyttring kan vara tillämpliga även när ett företag avyttrar tillgångar i samband med det nya aktiebolagsrättsliga förfarandet delning genom separation. Det föreslås också en utvidgning av inkomstskattelagens bestämmelser om undantag från omedelbar återföring av avdrag för avsättning till periodiseringsfond och ersättningsfond som innebär att ett svenskt aktiebolag som för över sitt registrerade säte till en annan stat inom EES (gränsöverskridande ombildning) kan omfattas av bestämmelserna. Vidare föreslås en ändring i inkomstskattelagen som innebär att utgifter som ett aktiebolag har i samband med att bolaget för över sitt registrerade säte i Sverige till en utländsk stat inom EES ska dras av.

I promemorian föreslås även en utvidgning av skatteförfarandelagens (2011:1244) bestämmelser om möjlighet till anstånd vid utflyttningsbeskattning som innebär att även den situationen att skattskyldigheten i Sverige har upphört på grund av att den skattskyldige har fört över sitt registrerade säte i Sverige till en annan stat inom EES omfattas.

Slutligen föreslås en ändring i lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel som utvidgar bestämmelserna om jämkning av skattesatsen så att de även omfattar det fallet att skattskyldigheten förändras på grund av att ett livförsäkringsföretag för över sitt registrerade säte i Sverige till en annan stat inom EES.

Förslagen föranleds av möjligheterna för företag till omstrukturering genom de nya aktiebolagsrättsliga förfarandena delning genom separation och gränsöverskridande ombildning (flytt av ett företags registrerade säte över nationsgränserna inom EES).

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2024.



## 2 Lagtext

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)<sup>1</sup> att 16 kap. 7 §, 30 kap. 8 §, 31 kap. 20 §, 38 kap. 1, 2, 5–7, 9–12, 14–18 och 20 §§ och rubrikerna närmast före 16 kap. 7 §, 38 kap. 9, 14 och 20 §§ ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

#### 16 kap.

**Utgifter för fusion eller fission**

**Utgifter för fusion, fission eller överföring av registrerat säte**

#### 7 §

Utgifter som överlåtande och övertagande företag har i samband med fusion eller fission ska dras av.

*Utgifter som ett aktiebolag har i samband med att bolaget för över sitt registrerade säte i Sverige till en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES), ska dras av.*

#### 30 kap.

#### 8 §<sup>2</sup>

En juridisk person ska återföra sina avdrag, även om tiden i 7 § inte har löpt ut, om

1. den upphör att bedriva näringsverksamhet,
2. den beskattas i Sverige bara såsom delägare i ett svenskt handelsbolag och handelsbolaget upphör att bedriva näringsverksamheten eller andelen avyttras eller övergår till en ny ägare på något annat sätt,
3. skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör,
4. näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal med en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES),
5. den upplöses genom fusion eller fission och annat inte följer av bestämmelserna i 37 kap. 17 §,
6. det beslutas att den ska träda i likvidation, eller
7. den försätts i konkurs.

Avdrag ska dock inte återföras enligt första stycket 3 om skattskyldigheten upphör på grund av att

Avdrag ska dock inte återföras enligt första stycket 3 om skattskyldigheten upphör på grund av att

<sup>1</sup> Lagen omtryckt 2008:803.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2019:1146.

den juridiska personen för över den näringsverksamhet som bedrivs från ett fast driftställe i Sverige till en stat inom EES. Detta gäller bara om denna stat är medlem i Europeiska unionen eller har ingått en sådan särskild överenskommelse som avses i 63 kap. 14 § andra stycket skatteförfarandelagen (2011:1244).

den juridiska personen för över den näringsverksamhet som bedrivs från ett fast driftställe i Sverige till en stat inom EES *eller för över sitt registrerade säte i Sverige till en sådan stat*. Detta gäller bara om denna stat är medlem i Europeiska unionen eller har ingått en sådan särskild överenskommelse som avses i 63 kap. 14 § andra stycket skatteförfarandelagen (2011:1244).

### 31 kap.

#### 20 §<sup>3</sup>

Avdraget ska återföras, även om tiden i 19 § inte har löpt ut, om

1. fonden tas i anspråk i strid med bestämmelserna i 10–15 §§,
2. den huvudsakliga delen av näringsverksamheten överläts och inte annat följer av 38 kap. 15 §,
3. den huvudsakliga delen av näringsverksamheten tillfaller en eller flera nya ägare på grund av arv, testamente eller bodelning,
4. den som innehar fonden upphör att bedriva näringsverksamheten,
5. skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör,
6. näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal med en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES),
7. den som innehar fonden upplöses genom fusion eller fission och annat inte följer av bestämmelserna i 37 kap. 17 §,
8. det beslutas att innehavaren av fonden ska träda i likvidation, eller
9. den som innehar fonden försätts i konkurs.

Vad som sägs i första stycket 2–4 gäller inte om avsättningen grundas på en sådan avyttring som avses i 5 § 1–4.

Avdrag behöver dock inte återföras enligt första stycket 5 om skattskyldigheten upphör på grund av att den som innehar fonden för över den näringsverksamhet som bedrivs från ett fast driftställe i Sverige till en stat inom EES. Detta gäller bara om denna stat är medlem i Europeiska unionen eller har ingått en sådan särskild överenskommelse som avses i 63 kap. 14 § andra stycket skatteförfarandelagen (2011:1244).

Avdrag behöver dock inte återföras enligt första stycket 5 om skattskyldigheten upphör på grund av att den som innehar fonden för över den näringsverksamhet som bedrivs från ett fast driftställe i Sverige till en stat inom EES *eller för över sitt registrerade säte i Sverige till en sådan stat*. Detta gäller bara om denna stat är medlem i Europeiska unionen eller har ingått en sådan särskild överenskommelse som avses i 63 kap. 14 § andra stycket skatteförfarandelagen (2011:1244).

I 23 och 24 §§ finns bestämmelser om att ersättningsfonder i vissa fall får tas över av någon annan i stället för att avdragen återförs.

## 38 kap.

### 1 §

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

I 20 § finns bestämmelser om beskattningen när *säljaren* är en utländsk association och ombildningen hade varit en verksamhetsavyttring om associationen hade varit en utländsk juridisk person.

I 20 § finns bestämmelser om beskattningen när *överlåtaren* är en utländsk association och ombildningen hade varit en verksamhetsavyttring om associationen hade varit en utländsk juridisk person.

### 2 §

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

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

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

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

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

### 5 §

Bestämmelserna om undantag från omedelbar beskattning ska tillämpas bara om det *säljande* och det *köpande* företaget begär det.

Bestämmelserna om undantag från omedelbar beskattning ska tillämpas bara om det *överlåtande* och det *övertagande* företaget begär det.

### 6 §

Det *säljande* företaget ska omedelbart före avyttringen ha varit skattskyldigt för inkomst av åtminstone en del av den avyttrade näringsverksamheten eller verksamhetsgrenen. Inkomsten får inte ha varit helt undantagen från beskattning på grund av ett skatteavtal

Det *överlåtande* företaget ska omedelbart före avyttringen ha varit skattskyldigt för inkomst av åtminstone en del av den avyttrade näringsverksamheten eller verksamhetsgrenen. Inkomsten får inte ha varit helt undantagen från beskattning på grund av ett skatteavtal

7 §

Det *köpande* företaget ska omedelbart efter avyttringen vara skattskyldigt för inkomst av sådan näringsverksamhet som det *säljande* företaget beskattats för. Inkomsten får inte helt eller delvis vara undantagen från beskattning på grund av ett skatteavtal.

Det *övertagande* företaget ska omedelbart efter avyttringen vara skattskyldigt för inkomst av sådan näringsverksamhet som det *överlåtande* företaget beskattats för. Inkomsten får inte helt eller delvis vara undantagen från beskattning på grund av ett skatteavtal.

Hos det säljande företaget

Hos det överlåtande företaget

9 §

Det *säljande* företaget ska inte ta upp ersättningen på grund av verksamhetsavyttringen

Det *överlåtande* företaget ska inte ta upp ersättningen på grund av verksamhetsavyttringen

10 §

För andra tillgångar än kapitaltillgångar ska det *säljande* företaget ta upp de skattemässiga värdena som intäkt.

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

Om inventarier som avyttras bara är en del av *säljarens* samtliga inventarier, ska en skälig del av hela det skattemässiga värdet tas upp.

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

11 §

Kapitalvinster och kapitalförluster som uppkommer hos det *säljande* företaget vid avyttringen ska inte tas upp respektive får inte dras av.

Kapitalvinster och kapitalförluster som uppkommer hos det *överlåtande* företaget vid avyttringen ska inte tas upp respektive får inte dras av.

12 §

Värdeminskningsavdrag m.m. för avyttrad näringsfastighet som är kapitaltillgång eller näringsbostadsrätt ska inte återföras enligt 26 kap. hos det *säljande* företaget.

Värdeminskningsavdrag m.m. för avyttrad näringsfastighet som är kapitaltillgång eller näringsbostadsrätt ska inte återföras enligt 26 kap. hos det *överlåtande* företaget.

14 §

Det köpande företaget ska anses ha anskaffat andra förvärvade tillgångar än kapitaltillgångar för ett belopp som motsvarar det belopp som det säljande företaget ska ta upp enligt 10 §.

I fråga om kapitaltillgångar inträder det köpande företaget i det säljande företags skattemässiga situation.

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

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

15 §<sup>4</sup>

Periodiseringsfonder och ersättningsfonder hos det säljande företaget ska tas över av det köpande företaget, om företagen begär det. Det köpande företaget ska i så fall anses ha gjort avsättningarna till fonderna och fått avdragen för avsättningarna för de beskattningsår avdragen faktiskt hänför sig till.

Om avyttringen inte omfattar samtliga tillgångar i det säljande företaget, får högst en så stor andel av periodiseringsfonder och ersättningsfonder tas över som motsvarar förhållandet mellan de skattemässiga värdena på de avyttrade tillgångarna och motsvarande värden på samtliga tillgångar i det säljande företaget vid tidpunkten för verksamhetsavyttringen.

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

Om avyttringen inte omfattar samtliga tillgångar i det överlåtande företaget, får högst en så stor andel av periodiseringsfonder och ersättningsfonder tas över som motsvarar förhållandet mellan de skattemässiga värdena på de avyttrade tillgångarna och motsvarande värden på samtliga tillgångar i det överlåtande företaget vid tidpunkten för verksamhetsavyttringen.

16 §

Om det köpande företaget tar över ansvaret för förpliktelser som legat till grund för avdrag för framtida utgifter hos det säljande företaget och som hänför sig till den verksamhetsgren som avyttras, ska avdragen inte återföras hos det

Om det övertagande företaget tar över ansvaret för förpliktelser som legat till grund för avdrag för framtida utgifter hos det överlåtande företaget och som hänför sig till den verksamhetsgren som avyttras, ska avdragen inte

<sup>4</sup> Senaste lydelse 2011:1256.

*säljande* företaget utan hos det *köpande* företaget, om företagen begär det.

återföras hos det *överlåtande* företaget utan hos det *övertagande* företaget, om företagen begär det.

#### 17 §<sup>5</sup>

Det *köpande* företaget får inte ta över rätt till avdrag för kvarstående kapitalförluster på fastigheter enligt 25 kap. 12 §, rätt till avdrag för kvarstående negativa räntenetton enligt 24 kap. 26 §, rätt till avdrag för underskott enligt 40 kap. eller rätt till avdrag för kvarstående kapitalförluster på delägarätter enligt 48 kap. 26 §.

Det *övertagande* företaget får inte ta över rätt till avdrag för kvarstående kapitalförluster på fastigheter enligt 25 kap. 12 §, rätt till avdrag för kvarstående negativa räntenetton enligt 24 kap. 26 §, rätt till avdrag för underskott enligt 40 kap. eller rätt till avdrag för kvarstående kapitalförluster på delägarätter enligt 48 kap. 26 §.

#### 17 a §

Det *köpande* företaget ska först det sjätte beskattningsåret efter det beskattningsår då verksamhetsavyttringen genomfördes dra av underskott hos företaget som kvarstår från beskattningsåret före det beskattningsår då verksamhetsavyttringen genomfördes.

Det *övertagande* företaget ska först det sjätte beskattningsåret efter det beskattningsår då verksamhetsavyttringen genomfördes dra av underskott hos företaget som kvarstår från beskattningsåret före det beskattningsår då verksamhetsavyttringen genomfördes.

Begränsningen i avdragsrätten gäller även för ett företag till vilket det *köpande* företaget med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag avseende det beskattningsår då verksamhetsavyttringen genomfördes.

Begränsningen i avdragsrätten gäller även för ett företag till vilket det *övertagande* företaget med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag avseende det beskattningsår då verksamhetsavyttringen genomfördes.

#### 17 b §

Bestämmelsen i 17 a § tillämpas inte om koncernbidrag kan lämnas med avdragsrätt mellan det *säljande* och det *köpande* företaget avseende det beskattningsår då verksamhetsavyttringen genomförs.

Bestämmelsen i 17 a § tillämpas inte om koncernbidrag kan lämnas med avdragsrätt mellan det *överlåtande* och det *övertagande* företaget avseende det beskattningsår då verksamhetsavyttringen genomförs.

Bestämmelsen i 17 a § tillämpas dock om

Bestämmelsen i 17 a § tillämpas dock om

1. en sådan begränsning av rätt till avdrag för underskott som anges i koncernbidragsspärren i 40 kap. 18 § (avdragsbegränsning) gäller om det *köpande* företaget får

1. en sådan begränsning av rätt till avdrag för underskott som anges i koncernbidragsspärren i 40 kap. 18 § (avdragsbegränsning) gäller om det *övertagande* företaget får

koncernbidrag från det *säljande* företaget avseende det beskattningsår då verksamhetsavyttringen genomförs, eller

2. en avdragsbegränsning gäller om ett företag, till vilket det *köpande* företaget med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag utan att avdragsbegränsning gäller, indirekt får koncernbidrag via det *köpande* företaget från det *säljande* företaget avseende samma beskattningsår.

koncernbidrag från det *överlåtande* företaget avseende det beskattningsår då verksamhetsavyttringen genomförs, eller

2. en avdragsbegränsning gäller om ett företag, till vilket det *övertagande* företaget med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag utan att avdragsbegränsning gäller, indirekt får koncernbidrag via det *övertagande* företaget från det *överlåtande* företaget avseende samma beskattningsår.

## 18 §

Om inventarier tas upp till ett högre värde i det *köpande* företags räkenskaper än som följer av 14 §, får företaget tillämpa räkenskapsenlig avskrivning bara om mellanskillnaden tas upp som intäkt. Intäkten ska tas upp det beskattningsår då verksamhetsavyttringen sker eller fördelas med lika belopp på det beskattningsåret och de två följande beskattningsåren.

Om inventarier tas upp till ett högre värde i det *övertagande* företags räkenskaper än som följer av 14 §, får företaget tillämpa räkenskapsenlig avskrivning bara om mellanskillnaden tas upp som intäkt. Intäkten ska tas upp det beskattningsår då verksamhetsavyttringen sker eller fördelas med lika belopp på det beskattningsåret och de två följande beskattningsåren.

*Säljaren är en utländsk association som inte är en utländsk juridisk person*

*Överlåtaren är en utländsk association som inte är en utländsk juridisk person*

## 20 §<sup>6</sup>

Avdrag för respektive avräkning av skatt ska göras enligt andra stycket om

– tillgångar samt skulder och andra förpliktelser förs över genom en ombildning som hade varit en verksamhetsavyttring om *säljaren* hade varit en utländsk juridisk person,

– *säljaren* är en utländsk association som hör hemma i en utländsk stat som är medlem i Europeiska unionen,

– tillgångar samt skulder och andra förpliktelser förs över genom en ombildning som hade varit en verksamhetsavyttring om *överlåtaren* hade varit en utländsk juridisk person,

– *överlåtaren* är en utländsk association som hör hemma i en utländsk stat som är medlem i Europeiska unionen,

<sup>6</sup> Senaste lydelse 2012:270.

– *säljaren* bedriver verksamheten i någon av de associationsformer som anges i bilaga 37.1, och  
– *säljaren* är skyldig att betala någon av de skatter som anges i bilaga 37.2, utan valmöjlighet eller rätt till undantag.

– *överlåtaren* bedriver verksamheten i någon av de associationsformer som anges i bilaga 37.1, och  
– *överlåtaren* är skyldig att betala någon av de skatter som anges i bilaga 37.2, utan valmöjlighet eller rätt till undantag.

En delägare i associationen som beskattas på grund av ombildningen har vid tillämpning av 16 kap. 18 och 19 §§ och av lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt samma rätt till avdrag för respektive avräkning av utländsk skatt som om associationen hade betalat den skatt som skulle ha betalats i den stat där associationen hör hemma om det inte hade funnits sådan lagstiftning där som avses i rådets direktiv 2009/133/EG av den 19 oktober 2009 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan.

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2024.



## 2.2 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

Härigenom föreskrivs att 63 kap. 14 § skatteförfarandelagen (2011:1244) ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### **63 kap.**

#### **14 §<sup>1</sup>**

Skatteverket ska bevilja anstånd med betalning av slutlig skatt till den del den avser skatt enligt inkomstskattelagen (1999:1229) och egenavgifter som avses i 3 kap. socialavgiftslagen (2000:980), om

1. uttagsbeskattning har skett bara på grund av bestämmelserna i 22 kap. 5 § 2, 4 eller 5 inkomstskattelagen,

2. den skattskyldighet som avses i 22 kap. 5 § 2 inkomstskattelagen har upphört på grund av att den skattskyldige har fört över

a) tillgångar från ett fast driftställe i Sverige till en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) och tillgångarna tillhör den skattskyldige även efter överföringen, *eller*

b) den näringsverksamhet som bedrivs från ett fast driftställe i Sverige till en stat inom EES,

a) tillgångar från ett fast driftställe i Sverige till en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) och tillgångarna tillhör den skattskyldige även efter överföringen,

b) den näringsverksamhet som bedrivs från ett fast driftställe i Sverige till en stat inom EES, *eller*  
c) *sitt registrerade säte i Sverige till en stat inom EES,*

3. det skatteavtal som avses i 22 kap. 5 § 4 eller 5 inkomstskattelagen har ingåtts med en stat inom EES,

4. tillgången ingår i en näringsverksamhet inom EES, och

5. den näringsverksamhet som avses i 22 kap. 5 § 2 inkomstskattelagen eller den näringsverksamhet som enligt 22 kap. 5 § 4 eller 5 inkomstskattelagen ska beskattas i en annan stat inte har upphört.

Första stycket gäller bara om överföringen har skett till en stat inom EES som är medlem i Europeiska unionen (EU) eller som har ingått en särskild överenskommelse med Sverige eller EU om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar. Ett sådant bistånd ska ha en räckvidd som är likartad med den som föreskrivs i rådets direktiv 2010/24/EU av den 16 mars 2010 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder.

Anståndstiden ska bestämmas till ett år efter den dag då skatten senast ska betalas. Om ett nytt anstånd beviljas, ska anståndstiden bestämmas till ett år efter den dag då föregående anståndstid löper ut.

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2024.

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2019:1147.

## 2.3 Förslag till lag om ändring i lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel

Härigenom föreskrivs att 9 § lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 9 §<sup>1</sup>

Skatten uppgår till 15 procent av skatteunderlaget enligt 3 d § första och fjärde styckena om inte annat följer av andra, fjärde, sjätte och sjunde styckena.

Skatten uppgår till 30 procent av skatteunderlaget enligt 3 d § andra–fjärde styckena som avser kapitalförsäkring, sådant tjänstepensionsavtal som är jämförbart med kapitalförsäkring eller PEPP-produkt.

Med pensionsförsäkring likställs i denna paragraf sådana avtal om tjänstepension som uppfyller villkoren i 58 kap. 1 a § första stycket 2 inkomstskattelagen (1999:1229).

I det fall beskattningsåret är längre eller kortare än 12 månader ska skattesatsen jämkas i motsvarande mån. Sådan jämkning ska också göras om

1. hela behållningen på ett pensionssparkonto avskattas enligt 58 kap. 33 § inkomstskattelagen eller avsättning som avses i 3 a § fjärde stycket helt upplöses under beskattningsåret,

2. det kapital som hänför sig till en pensionsförsäkring avskattas enligt 58 kap. 19 eller 19 a § inkomstskattelagen eller 5 § första stycket 6, 6 a eller 7 lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, eller

3. en försäkring ska anses som en kapitalförsäkring enligt 58 kap. 2 § tredje stycket inkomstskattelagen.

Överläts ett helt försäkringsbestånd från ett livförsäkringsföretag som är skattskyldigt enligt denna lag till ett annat sådant företag eller sker fusion mellan sådana företag inträder det övertagande företaget i det överlåtande företags skattemässiga situation.

Överläts ett försäkringsbestånd helt eller delvis från ett livförsäkringsföretag som är skattskyldigt enligt denna lag till ett företag som inte är det, ska det överlåtande livförsäkringsföretaget betala avkastningsskatt för den del av året som företaget innehaft försäkringsbeståndet. Skattesatsen ska då jämkas i motsvarande mån. Detsamma gäller också vid överlåtelse genom fusion.

Överläts ett försäkringsbestånd helt eller delvis från ett livförsäkringsföretag som är skattskyldigt enligt denna lag till ett företag som inte är det, ska det överlåtande livförsäkringsföretaget betala avkastningsskatt för den del av året som företaget innehaft försäkringsbeståndet. Skattesatsen ska då jämkas i motsvarande mån. Detsamma gäller också vid överlåtelse genom fusion *och om ett livförsäkringsföretag för över*

För den som efter överlåtelsen inträder som skattskyldig beräknas skatteunderlaget som om försäkringen innehafts hela året. Skattesatsen ska dock jämkas med hänsyn till den tid som skattskyldighet förelegat.

*sitt registrerade säte i Sverige till en stat inom EES.*

För den som efter överlåtelsen *eller på grund av överföringen av det registrerade sätet* inträder som skattskyldig beräknas skatteunderlaget som om försäkringen innehafts hela året. Skattesatsen ska dock jämkas med hänsyn till den tid som skattskyldighet förelegat.

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2024.

## 3 Bakgrund

Från och med den 31 januari 2023 gäller nya aktiebolagsrättsliga regler om gränsöverskridande fusioner, delningar och ombildningar (prop. 2021/22:286, bet. 2022/23:CU3, rskr. 2022/23:37, SFS 2022:1647). Reglerna innebär att det finns fler möjligheter för aktiebolag att omstrukturera sig över nationsgränserna inom EES. Ändringarna bygger på Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2019/2121 av den 27 november 2019 om ändring av direktiv (EU) 2017/1132 vad gäller gränsöverskridande ombildningar, fusioner och delningar (det bolagsrättsliga direktivet).

De aktiebolagsrättsliga ändringarna har medfört vissa ändringar i lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter och i kupongskattelagen (1970:624), som trädde i kraft den 31 januari 2023 (prop. 2022/23:11, bet. 2022/23:SkU6, rskr. 2022/23:106, SFS 2022:1850 och SFS 2022:1851).

## 4 De nya aktiebolagsrättsliga reglerna

### 4.1 Inledning

I detta avsnitt ges en kortfattad beskrivning av de ändringar och nya bestämmelser i aktiebolagslagen som gäller från och med den 31 januari 2023 och som bedöms få betydelse vid inkomstbeskattningen. Det gäller införandet av en ny delningsform, delning genom separation, och att det införs ett nytt sätt för aktiebolag att omstrukturera sig över nationsgränserna inom EES, gränsöverskridande ombildning.

### 4.2 Gränsöverskridande delningar av aktiebolag och delning genom separation

I 24 kap. aktiebolagslagen (2005:551), förkortad ABL, regleras omstrukturering av aktiebolag genom delning. En delning innebär att bolagets tillgångar och skulder, helt eller delvis, övertas av ett eller flera andra aktiebolag. Det finns olika slags delningsförfaranden.

Om ett aktiebolag delas genom fullständig delning innebär det att bolagets samtliga tillgångar och skulder övertas av två eller flera andra bolag varvid det överlåtande bolaget upplöses utan likvidation (1 § andra stycket). En partiell delning innebär att en del av ett bolags tillgångar och skulder övertas av ett eller flera andra bolag utan att det överlåtande bolaget upplöses (1 § tredje stycket 1). Vid både fullständig och partiell delning lämnas ersättning (delningsvederlag) till aktieägarna i det överlåtande bolaget. Ersättningen ska bestå av aktier i det eller de övertagande bolagen (minst hälften av ersättningens sammanlagda värde) eller av pengar. Både vid fullständig och partiell delning blir aktieägare i

det överlåtande bolaget aktieägare i övertagande bolag (28 § första stycket 2).

Genom ändringarna i aktiebolagslagen som trädde i kraft den 31 januari 2023 kompletterades dessa två delningsformer med en tredje form av delning, delning genom separation. I likhet med partiell delning är det vid en delning genom separation endast en del av det överlåtande bolagets tillgångar och skulder som övertas av ett eller flera andra bolag. Till skillnad från partiell delning lämnas ersättningen – aktier i övertagande bolag och, eventuellt, pengar – vid en delning genom separation till det överlåtande bolaget (1 § tredje stycket 2). Vid delning genom separation blir således det överlåtande bolaget aktieägare i övertagande bolag (28 § 2). Ett exempel på en situation då en delning genom separation skulle kunna bli aktuell är den situationen att ett bolag vill skilja av en del av sin verksamhet till ett helägt dotterbolag (prop. 2021/22:286 s. 212).

De nya aktiebolagsrättsliga bestämmelserna innebär också att samtliga tre delningsförfaranden ska kunna göras gränsöverskridande på så sätt att ett svenskt aktiebolag kan delas genom att bolagets tillgångar och skulder övertas helt eller delvis av en eller flera motsvarande juridiska personer med hemvist inom EES. Vid en sådan gränsöverskridande delning ställs dock kravet att varje övertagande bolag ska vara ett bolag som bildas genom delningen (30 §).

### 4.3 Gränsöverskridande ombildning – ett nytt ombildningsförfarande

Genom ändringarna som trädde i kraft den 31 januari 2023 infördes ett nytt 24 a kap. om gränsöverskridande ombildningar i aktiebolagslagen. Reglerna innebär att ett svenskt aktiebolag får ombildas till en motsvarande juridisk person som omfattas av lagstiftningen i en annan stat inom EES. En gränsöverskridande ombildning sker genom att ett aktiebolag, utan att upplösas, överför sitt registrerade säte till en annan stat inom EES. Eftersom bestämmelserna omfattar alla typer av aktiebolag, förutom aktiebolag med särskild vinstutdelningsbegränsning (32 kap. 12 a § ABL), så omfattas även bankaktiebolag, kreditmarknadsbolag, försäkringsaktiebolag och tjänstepensionsaktiebolag (prop. 2021/22:286 s. 241).

En gränsöverskridande ombildning innebär således att ett bolag med en viss nationalitet omvandlas till ett bolag med en annan nationalitet, varvid också bolagets säte flyttas. En sådan ombildning innebär inte i sig att bolagets verksamhet eller huvudkontor flyttas. Innebörden av ombildningen är enbart att bolagets rättsliga status förändras så att det i fortsättningen kommer att bli underkastat en annan nations bolagsrättsliga regelverk. Ett aktiebolag som ombildas till en motsvarande juridisk person i en annan medlemsstat ska inte vare sig upplösas, avvecklas eller trädas i likvidation utan bolaget lever vidare i form av ett utländskt bolag (prop. 2021/22:286 s. 218–221).

Enligt 24 a kap. 32 § ABL inträder bl.a. följande rättsverkningar vid en gränsöverskridande ombildning. Det ombildade bolaget får sitt registrerade säte i en annan medlemsstat och får en ändrad rättslig form

enligt lagstiftningen i den staten. Bolagets tillgångar och skulder övergår till att vara det ombildade bolagets tillgångar och skulder. Aktieägare i bolaget fortsätter att vara aktieägare i det ombildade bolaget, om de inte utnyttjar sin rätt enligt 24 a kap. 34 § till inlösen.

## 5 Skatterättsliga utgångspunkter

### 5.1 Inledning

En grundläggande utgångspunkt är att skatterätten inte bör försvåra för företag att omstrukturera sin verksamhet. Det har därför utvecklats särskilda skatteregler för att underlätta olika former av omstruktureringar. I inkomstskattelagen finns t.ex. särskilda skattebestämmelser för omstruktureringar i form av fusioner, fissioner och verksamhets-avyttringar. Syftet med bestämmelserna är att överlåtelser som görs i samband med sådana omstruktureringar inte i onödan ska behöva leda till beskattning av orealiserade värden.

När en omstrukturering innebär att ett företags orealiserade värden överlåts över nationsgränser krävs särskilda överväganden. I sådana sammanhang måste reglerna om skattskyldighet och omfattningen av ett lands beskattningsrätt beaktas. Om en gränsöverskridande omstrukturering sker inom EES-området, såsom t.ex. fallet alltid kommer att vara om företag använder sig av den nya bolagsrättsliga ombildningsformen gränsöverskridande ombildning, måste vidare etableringsfriheten inom EU vägas in vid bedömningen av om, hur och när beskattning bör ske. I de sammanhangen aktualiseras bl.a. reglerna om uttagsbeskattning i utflytningssituationer, möjligheten till fiktiv avräkning av skatt och om anstånd med betalning av skatt.

### 5.2 Skattskyldighet

I 6 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, behandlas juridiska personers skattskyldighet. Juridiska personer är obegränsat skattskyldiga i Sverige om de på grund av sin registrering eller, om registrering inte har skett, platsen för styrelsens säte eller någon annan sådan omständighet är att anse som svenska juridiska personer. Den som är obegränsat skattskyldig är skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet. Utländska juridiska personer är däremot begränsat skattskyldiga vilket innebär att en utländsk juridisk person endast är skattskyldig för vissa inkomster uppräknade i 6 kap. 11 § IL. Enligt den bestämmelsen är en utländsk juridisk person bl.a. skattskyldig för inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige. Med fast driftställe för näringsverksamhet avses enligt 2 kap. 29 § IL en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs. I bestämmelsens andra stycke finns en exempellista på vad uttrycket fast driftställe särskilt innefattar, där anges bl.a. plats för företagsledning, filial, kontor och verkstad.

När ett företag genomför en ombildning över nationsgränser, t.ex. när ett svenskt bolag överför delar av verksamheten till ett utländskt bolag eller flyttar det registrerade sätet utomlands genom det nya förfarandet gränsöverskridande ombildning, kan företagets skattskyldighet i Sverige komma att förändras. Om skattskyldigheten i Sverige upphör eller omfattningen av företagets skattskyldighet minskar med anledning av det gränsöverskridande förfarandet så måste Sverige bevaka sin rätt att beskatta de inkomster och värden som skapats innan förfarandet. Genom bestämmelserna i inkomstskattelagen om utflyttningsbeskattning kan Sverige utöva sin beskattningsrätt i dessa fall. Bestämmelserna innebär att det företag som ombildas beskattas för det värde som upparbetats innan skattskyldigheten i Sverige helt eller delvis upphörde, dvs. företaget beskattas för skillnaden mellan marknadsvärdet och det skattemässiga värdet på de tillgångar som förs ut ur landet (se avsnitt 5.4 och 8.3.5).

### 5.3 Fusionsdirektivet

Utgångspunkten för hur ombildningar över gränserna inom EU ska beskattas finns i rådets direktiv 2009/133/EG av den 19 oktober 2009 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan (fusionsdirektivet). Det nu gällande fusionsdirektivet antogs 2009 och är en konsolidering av det ursprungliga direktivet som antogs 1990 (direktiv 90/434/EEG) och senare ändringar i det direktivet. Det ursprungliga direktivet omfattade förfarandena fusioner, fissioner, överföring av tillgångar (motsvarar verksamhetsavyttringar i inkomstskattelagen) och utbyte av aktier eller andelar (motsvarar andelsbyten i inkomstskattelagen). Genom ändringar som företogs 2005 (ändringsdirektiv 2005/19/EG) kompletterades direktivet med förfarandena partiella fissioner och flyttning av det registrerade sätet för europabolag och europeiska kooperativa föreningar.

Gränsöverskridande fusioner, fissioner och överföring av tillgångar leder vanligtvis till att den överlåtna verksamheten fortsätter att bedrivas i den medlemsstat där det överlåtande bolaget hör hemma men då som ett fast driftställe till det bolag som övertagit tillgångarna. De kan också leda till att tillgångarna knyts till ett redan befintligt fast driftställe till det bolag som övertagit tillgångarna.

Fusionsdirektivet baseras på synsättet att en ombildning inom EU, t.ex. en fusion, inte ska leda till en omedelbar beskattning hos det överlåtande bolaget, vilket möjliggörs genom principen om skattemässig kontinuitet mellan det överlåtande och det övertagande bolaget. Det övertagande bolaget anses då träda in i det överlåtande bolagets skattemässiga situation. Den överföring av tillgångar och skulder som sker genom ombildningen utlöser därmed inte någon omedelbar beskattning på bolagsnivå. Beskattning av eventuella övervärden vad gäller överförda tillgångar sker först när tillgångarna avyttras av det övertagande bolaget.

Eftersom det övertagande bolaget i en ombildning enligt fusionsdirektivet hör hemma i en annan stat än det överlåtande bolaget skulle den EU-stat, där de obeskattade värdena har upparbetats, utan särskilda begränsningar kunna komma att förlora beskattningsrätten när dessa värden realiserats hos det övertagande bolaget. För att garantera rätten att beskatta dessa värden finns det i direktivet ett krav på att de överförda tillgångarna och skulderna kan knytas till ett fast driftställe i den medlemsstat där det överlåtande bolaget hör hemma för att skattemässig kontinuitet ska få tillämpas.

Om tillgångar och skulder inte kan knytas till ett fast driftställe i den överlåtande staten, utan förs ut ur den medlemsstatens beskattningssfär, kan principen om skattemässig kontinuitet inte upprätthållas. I sådana fall tillåter fusionsdirektivet att den medlemsstaten beskattar de obeskattade värden som avser de överförda tillgångarna (utflyttningsbeskattning). Detta gäller under förutsättning att medlemsstaten samtidigt medger en skattelättnad i form av avräkning för sådan skatt som hade tagits ut i den medlemsstat där det fasta driftstället är beläget, om denna medlemsstat inte tillämpat sådana regler som anges i fusionsdirektivet, s.k. fiktiv avräkning (artikel 10.2).

Fusionsdirektivet har i omgångar genomförts i svensk skatterätt. De skatterättsliga reglerna om fusioner och fissioner finns i 37 kap. IL. Direktivets regler om överföring av tillgångar motsvaras av inkomstskattelagens regler om verksamhetsavyttringar i 38 kap. IL. Partiella fissioner regleras i 38 a kap. IL. Utbyte av aktier eller andelar motsvaras av andelsbyten och regleras i 49 kap. IL. Möjligheten att flytta ett europabolags säte har inte föranlett några skatterättsliga justeringar av befintliga regler i inkomstskattelagen (prop. 2005/06:39 s. 47 f.).

## 5.4 Utflyttningsbeskattning

Utflyttningsbeskattning syftar till att beskatta transaktioner som innebär att en stat förlorar beskattningsrätten t.ex. genom att den skattskyldige flyttar ut tillgångar eller sin skatterättsliga hemvist från en stats skattejurisdiktion till en annan. Utflyttningsbeskattning medför att staten som den skattskyldige flyttar ifrån ska kunna beskatta eventuell värdeökning på den skattskyldiges tillgångar som uppstått inom statens beskattningssfär, även om värdeökningen ännu inte har realiserats vid tidpunkten för utflyttningen.

Utflyttningsbeskattning kan aktualiseras i två typer av situationer. För det första i situationer där tillgångarna eller den skatterättsliga hemvisten flyttas till en annan stat utan att det skett någon överlåtelse från en skattskyldig till en annan, t.ex. då ett svenskt aktiebolag flyttar sin skatterättsliga hemvist enligt ett skatteavtal mellan Sverige och en annan stat, genom att den verkliga ledningen flyttar ut. Flytten leder till att ursprungsstaten inte längre har rätt att beskatta intäkter på den skattskyldiges tillgångar eller värdeökningar av tillgångar. För det andra kan utflyttningsbeskattning aktualiseras vid gränsöverskridande företagsomstruktureringar där tillgångarna i samband med omstruktureringen överläts från en skattskyldig till en annan, så att



ursprungsstaten på grund av överlåtelsen inte längre har rätt att beskatta de aktuella tillgångarna, t.ex. vid en fusion.

Bestämmelserna om utflyttningsbeskattning finns i 22 kap. IL, tillsammans med bestämmelserna om beskattning vid uttag ur näringsverksamhet. Avsikten med bestämmelserna är att beskattning ska ske i samtliga situationer där den svenska beskattningsrätten upphör, dvs. antingen vid sådana gränsöverskridande förfaranden där det övertagande bolaget inte kommer att vara skattskyldigt för inkomst av sådan näringsverksamhet som det överlåtande bolaget beskattats för eller när ett företags skattskyldighet för näringsverksamheten upphör helt eller delvis. I 22 kap. 5 § IL likställs ett antal situationer när skattskyldigheten helt eller delvis upphör i landet med ett uttag ur näringsverksamheten som ska beskattas. När ett gränsöverskridande förfarande innebär att det överlåtande företagets skattskyldighet helt eller delvis upphör ska det överlåtande företaget beskattas för det värde som förs ut ur landet.

## 5.5 Anstånd i gränsöverskridande situationer

Utgångspunkten är att ett företag vid en utflyttningsituation ska beskattas för sådana vinster som upparbetats i Sverige. För att underlätta etableringar inom EES finns dock särskilda regler för anstånd med betalning av skatt för sådan utflyttningsbeskattning som följer av transaktioner som företas inom EES. Enligt dessa kan ett företag som uttagsbeskattas på grund av att skattskyldigheten helt eller delvis upphör här i landet beviljas anstånd med betalning av skatten. Det gäller om skattskyldigheten har upphört på grund av att företaget har överfört tillgångar eller en näringsverksamhet från ett fast driftställe i Sverige till en stat inom EES. Rätten till anstånd förutsätter dock bl.a. att tillgångarna tillhör det skattskyldiga företaget även efter överföringen och att näringsverksamheten utanför Sverige inte har upphört.

Ett företag har också rätt till anstånd med betalning av sådan skatt som bestäms efter tillämpning av reglerna om avdrag och fiktiv avräkning av utländsk skatt i inkomstskattelagen.

Bestämmelserna om anstånd i samband med utflyttningsituationer ändrades senast i samband med genomförandet av rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknads funktion (direktivet mot skatteundandraganden). Det skedde genom regeringens proposition Nya anståndsregler i vissa gränsöverskridande situationer samt ändring av reglerna om periodiseringsfonder och ersättningsfonder vid utflyttning (prop. 2019/20:20). Regeländringarna innebar att möjligheten till anstånd vid utflyttningsbeskattning inom EES utvidgades både för juridiska och fysiska personer. Lagändringarna trädde i kraft den 1 januari 2020.

## 5.6 Direktivet mot skatteundandraganden

Direktivet mot skatteundandraganden antogs av medlemsstaterna bl.a. för att det ansågs nödvändigt att stärka den genomsnittliga skydds nivån mot aggressiv skatteplanering på den inre marknaden. Direktivet är tillämpligt på samtliga skattskyldiga som omfattas av bolagsbeskattning i en eller flera medlemsstater, inklusive fasta driftställen i en medlemsstat som tillhör subjekt vilka är skattemässigt hemmahörande i ett tredjeland.

Direktivets artikel 5 innehåller bestämmelser om i vilka situationer som utflyttningsbeskattning ska ske och när den skattskyldige ska ges rätt att få anstånd med att betala sådan skatt. Artikeln innebär att medlemsstaterna ska ha bestämmelser om utflyttningsbeskattning och anstånd i vissa särskilt angivna utflyttningsituationer.

## 6 Beskattningen vid omstruktureringar

### 6.1 Beskattningen vid fusioner, fissioner, partiella fissioner och verksamhetsavyttringar

Vid omstruktureringar av ett företags verksamhet så kan en tillämpning av bestämmelserna i 37 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, om fusioner och fissioner, 38 kap. IL om verksamhetsavyttring eller 38 a kap. IL om partiella fissioner aktualiseras.

Vid omstruktureringar som innebär att ett företags samtliga tillgångar samt skulder och andra förpliktelser tas över av ett annat företag samtidigt som det överlåtande företaget upplöses finns det bestämmelser om fusioner i 37 kap. IL. Skattereglerna om fusioner tillämpas när ett företag genomför en fusion med stöd av reglerna i 23 kap. aktiebolagslagen (2005:551), förkortad ABL. Fusionen kan innebära både att ett övertagande företag går samman med ett eller flera andra överlåtande bolag (absorption) eller att två eller flera överlåtande bolag bildar ett nytt övertagande bolag (kombination). Överlåtelsen görs mot att ersättning (fusionsvederlag) lämnas till aktieägarna i det överlåtande bolaget. I de fall en omstrukturering innebär att ett företags samtliga tillgångar i stället överläts till två eller flera andra företag mot ersättning till andelsägarna samtidigt som det överlåtande företaget upplöses tillämpas i stället bestämmelser i 37 kap. IL om fissioner. Reglerna om fissioner i 37 kap. IL omfattar bl.a. det fallet att ett aktiebolag genomför en fullständig delning med stöd av reglerna i 24 kap. 1 § andra stycket ABL.

Om omstruktureringen i stället innebär att ett företag överlåter tillgångarna i en eller flera verksamhetsgrenar till ett annat företag och det övertagande bolaget lämnar ersättningen till andelsägarna finns det bestämmelser om partiella fissioner i 38 a kap. IL. Reglerna om partiella fissioner omfattar bl.a. partiella delningar av aktiebolag enligt 24 kap. 1 § tredje stycket 1 ABL.

Ett företag kan också avyttra samtliga tillgångar i sin näringsverksamhet eller i en verksamhetsgren till ett annat företag och som ersättning få andelar i det övertagande företaget. För en sådan omstrukturering finns det

bestämmelser om verksamhetsavyttringar i 38 kap. IL. En bolagsrättslig delning av ett aktiebolag som innebär att det överlåtande bolaget, och inte andelsägarna i detta bolag, får andelar i det övertagande bolaget som ersättning kan omfattas av bestämmelserna om verksamhetsavyttring (se avsnitt 7.2). Ett exempel på detta kan vara delning genom separation enligt aktiebolagslagen, dvs. att en del av det överlåtande bolagets tillgångar och skulder övertas av ett eller flera andra bolag utan att det överlåtande bolaget upplöses och delningsvederlag utges till det överlåtande bolaget (se avsnitt 4.2).

Gemensamt för fusioner, fissioner, partiella fissioner och verksamhetsavyttringar är att tillgångar överläts från ett företag till ett eller flera andra företag. En sådan överlåtelse av tillgångar är i princip en beskattningsutlösande händelse. Inkomstskattelagens särskilda bestämmelser om fusioner, fissioner, partiella fissioner och verksamhetsavyttringar syftar till att underlätta för företag att göra sådana omstruktureringar genom att ge det överlåtande företaget undantag från beskattning av den värdeöverföring som överlåtelsen innebär. Undantag medges under förutsättning att vissa villkor är uppfyllda. De skatterättsliga reglerna är tillämpliga på både företags inhemska och gränsöverskridande omstruktureringar. Med företag avses i dessa sammanhang inte bara ett svenskt aktiebolag utan även bl.a. en svensk ekonomisk förening och ett utländskt bolag.

Som generell förutsättning för att medges undantag från beskattning ställer inkomstskattelagens bestämmelser upp ett krav på att skattskyldigheten i Sverige för den överlåtna verksamheten kvarstår även efter omstruktureringen. Vid en gränsöverskridande omstrukturering där ett svenskt företag överlåter en del av sin näringsverksamhet till ett utländskt företag förutsätter detta att den överlåtna näringsverksamheten fortsätter att bedrivas i Sverige genom ett fast driftställe till det övertagande bolaget. Det övertagande företaget är i en sådan situation fortsatt skattskyldigt i Sverige för inkomsterna från näringsverksamheten i det fasta driftstället, vilket innebär att skattskyldigheten i Sverige upprätthålls. När skattskyldigheten i Sverige upprätthålls innebär reglerna att överlåtelsen ska undantas från beskattning genom principen om skattemässig kontinuitet. Det innebär att det övertagande företaget övertar det överlåtande företags skattemässiga situation. Beskattningen av den värdeöverföring som omstruktureringen inneburit skjuts på så sätt fram och sker i stället av det övertagande bolaget vid ett senare tillfälle, t.ex. i samband med en framtida avyttring.

I de fall en gränsöverskridande omstrukturering inte uppfyller kraven för att det överlåtande företaget ska få omfattas av undantagen från omedelbar beskattning blir företaget i stället beskattat för värdeöverföringen. Om exempelvis skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör i Sverige kan bestämmelserna om uttagsbeskattning vid utflyttningsituationer i 22 kap. IL aktualiseras (se avsnitt 5.4 och 8.3.5).

Inkomstskattelagens bestämmelser om omstrukturering genom fusioner, fissioner, partiella fissioner och verksamhetsavyttringar har utformats med utgångspunkt i fusionsdirektivets bestämmelser om fusioner, fissioner, partiella fissioner och överföring av tillgångar.

## 6.2 Särskilt om beskattningen vid verksamhetsavyttringar

Överlåtelser av tillgångar som görs vid en delning genom separation kan uppfylla villkoren för verksamhetsavyttringar i 38 kap. IL, se avsnitt 7.2. Dessa bestämmelser har därför betydelse för beskattningen av sådana överlåtelser.

En verksamhetsavyttring enligt inkomstskattelagen är tänkt att motsvara den transaktion som i fusionsdirektivets artikel 2 d benämns som överföring av tillgångar. Överföring av tillgångar definieras i den artikeln som en transaktion varigenom ett bolag utan att upplösas överför alla eller en eller flera av sina verksamhetsgrenar till ett annat bolag i utbyte mot värdepapper som representerar kapitalet i det bolag som tar emot de överförda tillgångarna. Med en verksamhetsavyttring avses enligt 38 kap. 2 § IL att ett företag avyttrar samtliga tillgångar i sin verksamhet eller i en verksamhetsgren till ett annat företag mot marknadsmässig ersättning i form av andelar i det köpande företaget jämte eventuellt övertagande av ansvaret för förpliktelser.

För att ett företag ska få undantas från omedelbar beskattning vid en verksamhetsavyttring krävs alltså att de tillgångar som överläts utgör minst en verksamhetsgren. Enligt den generella definitionen i 2 kap. 25 § IL avses med verksamhetsgren en sådan del av en rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse. Som ytterligare villkor för att medges undantag från omedelbar beskattning i samband med överföringen gäller att det säljande företaget omedelbart före avyttringen ska ha varit skattskyldigt för inkomst av åtminstone en del av den avyttrade näringsverksamheten eller verksamhetsgrenen och att det köpande företaget omedelbart efter avyttringen ska vara skattskyldigt för inkomst av sådan näringsverksamhet som det säljande företaget beskattats för. Vid inhemska verksamhetsavyttringar innebär villkoret att avyttringen inte får ske till ett skattebefriat subjekt. Vid gränsöverskridande verksamhetsavyttringar innebär det ett krav på att ett övertagande utländskt företag fortsätter att bedriva verksamheten i Sverige genom ett fast driftställe här.

Om villkoren för en verksamhetsavyttring är uppfyllda undantas avyttringen från beskattning genom att principen om skattemässig kontinuitet tillämpas. Det säljande företaget ska således inte ta upp ersättningen till beskattning och det övertagande företaget inträder i det överlåtande företags skattemässiga situation (38 kap. 9–14 §§ IL). Eftersom verksamhetsavyttringar utgör omstruktureringar där det överlåtande företaget fortsätter sin näringsverksamhet, finns därutöver bestämmelser som reglerar hur tidigare gjorda avsättningar och avdrag ska delas upp mellan överlåtande och övertagande företag. Det gäller periodiseringsfonder och ersättningsfonder (15 §), gjorda avdrag för framtida utgifter (16 §), underskott och kvarstående negativa räntenetton (17–17 b §) och tillämpning av räkenskapsenlig avskrivning på överförda inventarier (18 §).

Om villkoren för en verksamhetsavyttring inte är uppfyllda kommer överlåtelser av verksamheten och dess tillgångar inte att undantas från beskattning. Ett exempel på att villkoren för en verksamhetsavyttring inte

är uppfyllda är när överlåtelsen är gränsöverskridande och skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör i Sverige.

I de fall verksamhetsavyttningen leder till att skattskyldigheten i Sverige upphör därför att tillgångarna som avyttras är knutna till ett fast driftställe i en annan medlemsstat inom EES ska dock, enligt 38 kap. 19 § IL, bestämmelserna i 37 kap. 30 § IL om fiktiv avräkning tillämpas. Bestämmelserna om fiktiv avräkning följer av fusionsdirektivet och innebär att Sverige är skyldigt att i ett sådant fall medge det överlåtande bolaget en fiktiv avräkning av den utländska skatt som det överlåtande bolaget hade fått betala om inte den medlemsstat där det fasta driftstället är beläget hade tillämpat sådana regler som anges i fusionsdirektivet. Bestämmelserna är tänkta att träffa t.ex. situationen att ett svenskt aktiebolag bedriver näringsverksamhet från ett fast driftställe i Danmark. Det svenska bolaget genomför en verksamhetsavyttning av näringsverksamheten i det fasta driftstället i Danmark till ett franskt bolag. Det svenska bolaget får andelar i det franska bolaget. I det fallet upphör det svenska bolagets skattskyldighet i Sverige för den avyttrade näringsverksamheten i Danmark och aktiebolaget kommer därför att beskattas för värdet på de tillgångar som förs över till det franska bolaget. Det svenska aktiebolaget har då enligt bestämmelsen om fiktiv avräkning i 38 kap. 19 § IL rätt att få avräkna den skatt som det svenska bolaget skulle ha fått betala i Danmark om inte Danmark hade infört reglerna i fusionsdirektivet.

Gränsöverskridande överlåtelser av verksamheter inom EES som inte uppfyller kraven för undantag från omedelbar beskattning enligt reglerna om verksamhetsavyttning i 38 kap. IL omfattas av särskilda anståndsregler för betalning av skatt i samband med avdrag och fiktiv avräkning för utländsk skatt för att säkerställa att beskattningen inte ska utgöra ett hinder för etableringsrätten (se avsnitt 5.5).

## 7 Beskattningen vid delning genom separation

### 7.1 Överlåtelser som görs vid delning genom separation bör kunna undantas från omedelbar beskattning

**Promemorians bedömning:** Gränsöverskridande överlåtelser av en verksamhet eller en verksamhetsgren som görs vid delning genom separation bör undantas från omedelbar beskattning om de omfattas av fusionsdirektivet. Även inhemska överlåtelser av en verksamhet eller en verksamhetsgren som görs vid delning genom separation bör undantas från omedelbar beskattning om de motsvarar sådana gränsöverskridande överlåtelser som omfattas av fusionsdirektivet.

**Skälen för bedömningen:** I aktiebolagslagen (2005:551) har det införts regler om delning genom separation. Därmed uppstår frågan vilka beskattningskonsekvenser en sådan omstrukturering bör få.

Som medlemsstat har Sverige en skyldighet att uppfylla fusionsdirektivets krav om att ha skatteregler som underlättar vissa i direktivet angivna omstruktureringar inom EES, däribland fusioner, fissioner, partiella fissioner och överföring av tillgångar. Som redan nämnts definieras överföring av tillgångar i fusionsdirektivet som en transaktion varigenom ett bolag utan att upplösas överför alla eller en eller flera av sina verksamhetsgrenar till ett annat bolag i utbyte mot värdepapper som representerar kapitalet i det bolag som tar emot de överförda tillgångarna. Enligt fusionsdirektivet ska en sådan omstrukturering inte leda till att det överlåtande företaget beskattas för skillnaden mellan det verkliga värdet av de tillgångar som förs över och deras skattemässiga värde, om villkoren i direktivet i övrigt är uppfyllda. Detta gäller oavsett på vilket sätt den aktuella omstruktureringen har genomförts civilrättsligt.

En delning genom separation innebär att en del av det överlåtande bolagets tillgångar och skulder övertas av ett eller flera andra bolag utan att det överlåtande bolaget upplöses samt att delningsvederlaget, som till minst hälften består av aktier i det övertagande företaget, utges till det överlåtande bolaget och inte till aktieägarna i det bolaget. Under förutsättning att de tillgångar och skulder som överläts vid en delning genom separation bildar minst en verksamhetsgren och att delningsvederlaget består av aktier i det övertagande företaget omfattas en sådan omstrukturering av fusionsdirektivets definition av överföring av tillgångar. Sverige måste uppfylla kraven enligt fusionsdirektivet och således bör det överlåtande bolaget vid en sådan delning undantas från omedelbar beskattning. I avsnitt 7.2 diskuteras huruvida de svenska reglerna är förenliga med direktivet.

Även inhemska omstruktureringar som görs vid delning genom separation som motsvarar en sådan omstrukturering som omfattas av fusionsdirektivet bör undantas från omedelbar beskattning.

## 7.2 Bestämmelserna om verksamhetsavyttring ändras så att det tydliggörs att de även kan omfatta överlåtelser vid delning genom separation

**Promemorians förslag:** Reglerna om verksamhetsavyttring ändras på så sätt att uttrycken *det säljande* och *det köpande* företaget ersätts med *det överlåtande* respektive *det övertagande* företaget. Ändringarna innebär ett förtydligande om att bestämmelserna om undantag från omedelbar beskattning vid verksamhetsavyttring kan vara tillämpliga även när ett företag avyttrar tillgångar i samband med det aktiebolagsrättsliga förfarandet delning genom separation.

**Skälen för förslaget:** I avsnitt 7.1 konstateras dels att Sverige har en skyldighet att undanta gränsöverskridande överlåtelser av tillgångar vid delning genom separation från omedelbar beskattning, under förutsättning

att överlåtelsen omfattas av fusionsdirektivet, dels att även motsvarande inhemska överlåtelser bör undantas. Fusionsdirektivets bestämmelser om undantag från omedelbar beskattning vid omstruktureringar i form av överföring av tillgångar har i svensk rätt genomförts genom bestämmelserna om verksamhetsavyttring i 38 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL. En första fråga att ta ställning till är därför om sistnämnda bestämmelser redan omfattar överlåtelser av tillgångar vid en omstrukturering i form av delning genom separation som omfattas av fusionsdirektivet.

Med verksamhetsavyttring avses att ett företag (det säljande företaget) avyttrar samtliga tillgångar i sin näringsverksamhet eller i en verksamhetsgren till ett annat företag (det köpande företaget) och att ersättningen ska vara marknadsmässig. För både verksamhetsavyttring enligt inkomstskattelagen och överlåtelse av tillgångar enligt fusionsdirektivet krävs således att samtliga tillgångar eller en eller flera verksamhetsgrenar överläts. Överlåtelser av tillgångar som avser hela verksamheten eller en eller flera verksamhetsgrenar vid delning genom separation omfattas alltså redan av gällande bestämmelser om undantag från omedelbar beskattning. Det gäller såväl gränsöverskridande överlåtelser (som även omfattas av fusionsdirektivet) som inhemska överlåtelser.

I 38 kap. IL benämns de företag som omfattas av omstruktureringen säljande och köpande företag. Av detta kan man inte dra slutsatsen att kapitlet bara omfattar omstruktureringar som har sin grund i avtalsrättsliga köp. Uttrycken säljande och köpande företag får enbart anses utgöra en benämning av företagen som medverkar i den aktuella transaktionen, inte att de avgränsar vilka överlåtelser som omfattas av bestämmelserna. Det framgår av villkoren i 38 kap. IL vilka överlåtelser som bestämmelserna ska tillämpas på, nämligen, såvitt är av intresse här, avyttringar av ett företags samtliga tillgångar eller en eller flera verksamhetsgrenar. När tillgångar överförs till ett annat bolag vid en delning genom separation lämnas ersättning (delningsvederlag) i form av andelar i det övertagande bolaget eller andelar och pengar. Även en sådan transaktion är onerös och därför också en avyttring i skatterättslig mening.

Svaret på den första frågan är alltså att bestämmelserna om undantag från omedelbar beskattning vid verksamhetsavyttring i 38 kap. IL omfattar gränsöverskridande överlåtelser av tillgångar vid en omstrukturering i form av delning genom separation som omfattas av fusionsdirektivet. Bestämmelserna omfattar även motsvarande inhemska överlåtelser.

En andra fråga att ta ställning till är om det, trots att bestämmelserna om verksamhetsöverlåtelse i 38 kap. IL har önskvärd effekt, finns anledning att anpassa dessa bestämmelser på grund av den nya omstrukturingsformen delning genom separation.

Uttrycken säljande och köpande företag, som används i 38 kap. IL, används varken om delning genom separation enligt aktiebolagslagen eller om överlåtelse av tillgångar enligt fusionsdirektivet. Ett delningsförfarande är inte heller att jämställa med ett köp. Vid ett delningsförfarande träffas nämligen inget sådant ömsesidigt avtal om överlåtelse av äganderätten till tillgångar mot vederlag som karakteriserar ett köp (jfr Ramberg och Herre, Köplagen En kommentar (2021, version 3A, JUNO) under rubriken 2.2.1 Köpet som avtalstyp). En överlåtelse genom delning

grundar sig i stället i en ansökan om att få genomföra en delning och äganderättsövergången är en rättsföljd av själva delningsförfarandet enligt aktiebolagslagen och inte en följd av ett ömsesidigt avtal. Om innebörden av 38 kap. IL skulle vara att bestämmelserna om verksamhetsavyttring enbart omfattar omstruktureringar med ett köp som grund, skulle de alltså inte omfatta överlåtelser som görs vid delning genom separation. För att undvika risken för att uttrycken säljande och köpande företag tolkas på ett sådant sätt att 38 kap. IL bara ska tillämpas på omstruktureringar med ett köp som grund, bör dessa uttryck ersättas med uttrycken överlåtande och övertagande företag. Sistnämnda uttryck kan användas både för överlåtelser genom köp och för överlåtelser genom andra transaktioner, t.ex. delning genom separation. Härigenom säkerställs en tillämpning där även överlåtelser som följer av en delning genom separation omfattas av bestämmelserna i 38 kap. IL.

Detta förslag ligger även i linje med de överväganden som gjordes i samband med att inkomstskattelagen kompletterades med bestämmelserna i 38 a kap. IL om partiella fissioner. 2002 års företagsskatteutredning behandlade frågan om skillnaderna i uttryckssätt mellan fusionsdirektivet och inkomstskattelagen samt mellan inkomstskattelagens olika kapitel om omstruktureringar (SOU 2005:19 s. 84). Utredningen konstaterade bl.a. att i 38 kap. IL om verksamhetsavyttringar används uttrycken säljande och köpande företag men i fusionsdirektivet och i 37 kap. IL om fusioner och fissioner används uttrycken överlåtande och övertagande företag. Utredningen ansåg att de senare uttrycken var lämpligast att använda beträffande partiella fissioner (SOU 2005:19 s. 98).

Några ändringar i övrigt i bestämmelserna om verksamhetsavyttring bör inte göras. För att en överlåtelse som görs genom en delning genom separation ska omfattas av dessa bestämmelser krävs således att samtliga villkor i 38 kap. IL är uppfyllda. Förutom att överlåtelsen ska avse samtliga tillgångar i det överlåtande företaget eller en verksamhetsgren, ska delningsvederlaget bestå av andelar i det förvärvande företaget, inte av pengar. Om exempelvis tillgångar som inte utgör en verksamhetsgren överläts genom delning genom separation är bestämmelserna om undantag från omedelbar beskattning vid verksamhetsavyttring inte tillämpliga. Detsamma gäller om delningsvederlaget vid en delning genom separation består av både andelar i det övertagande företaget och pengar. Vid gränsöverskridande delningar genom separation måste vidare särskilt beaktas villkoret i 38 kap. IL att det övertagande företaget omedelbart efter avyttringen ska vara skattskyldigt för inkomst av sådan näringsverksamhet som det överlåtande företaget beskattats för. Det innebär t.ex. ett krav på att ett övertagande utländskt företag fortsätter att bedriva den överlätna verksamheten i Sverige genom ett fast driftställe här (se avsnitt 6.2).

### *Lagförslag*

Förslaget medför ändringar i 38 kap. 1, 2, 5–7, 9–12, 14–18 och 20 §§ IL.



## 8 Beskattningen vid en gränsöverskridande ombildning

### 8.1 Inledning

Genom det nya 24 a kap. aktiebolagslagen (2005:551), förkortad ABL, om gränsöverskridande ombildning är det numera möjligt för ett bolag med en viss nationalitet att omvandlas till ett bolag med en annan nationalitet, varvid också bolagets säte flyttas, se avsnitt 4.3. Det har tidigare i svensk rätt inte funnits någon direkt motsvarighet till en gränsöverskridande ombildning vad avser aktiebolag. När det gäller associationsformen europabolag så kan dock ett sådant bolag flytta sitt säte till en annan medlemsstat utan att bolaget behöver avvecklas i den första staten och bildas på nytt i den andra staten. I detta avsnitt ges dels en kortfattad beskrivning av regleringen avseende europabolag, dels en genomgång av de frågor som uppkommer i fråga om beskattningen av aktiebolag vid en gränsöverskridande ombildning.

### 8.2 Europabolag

Associationsformen europabolag skapades i syfte att underlätta gränsöverskridande samverkan i aktiebolagsform. Bestämmelser om europabolag finns i rådets förordning (EG) nr 2157/2001 (där de benämns Societas Europaea, SE-bolag) som trädde i kraft i oktober 2004. Bestämmelser som kompletterar förordningen finns i lagen (2004:575) om europabolag. Genom hänvisning i den lagen är vissa av bestämmelserna i aktiebolagslagen tillämpliga på europabolag. Europabolagen omfattas således av flera olika regelsystem. Ett europabolag bildas av redan befintliga juridiska personer – fysiska personer kan inte vara stiftare. Införandet av europabolag medförde endast mindre ändringar av inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL (prop. 2003/04:134, bet. 2003/04:SKU34, rskr. 2003/04:264). Ändringarna innebar bl.a. att ett europabolag likställs med ett aktiebolag vid inkomstbeskattningen (2 kap. 4 § IL). Alla regler i inkomstskattelagen som gäller för aktiebolag är därmed tillämpliga också på europabolag.

#### 8.2.1 Regleringen av flytt av säte för europabolag i fusionsdirektivet

När fusionsdirektivet ändrades 2005 infördes regler i direktivet om flyttning av sätet för ett europabolag från en medlemsstat till en annan medlemsstat. Det framgår av fusionsdirektivet att ett europabolags beslut att omstrukturera sin verksamhet genom att flytta sitt säte från en medlemsstat till en annan inte ska hindras av diskriminerande skatteregler eller av restriktioner som beror på sådana nationella skattebestämmelser som strider mot EU-rätten. Av direktivet framgår att i den mån tillgångarna och skulderna förblir knutna till ett fast driftställe i den stat som sätet flyttas från, ska flyttningen av sätet inte medföra någon omedelbar

beskattning av europabolaget. En förutsättning för detta är att värdeminskningssavdrag och vinst eller förlust avseende de tillgångar och skulder som förblir knutna till det fasta driftstället beräknas som om flyttningen av sätet inte hade ägt rum (artikel 12). Flyttningen av sätet får inte medföra att avsättningar eller obeskattade reserver återförs till beskattning (artikel 13.1). Det finns även kontinuitetsregler när det gäller rätten till avdrag för outnyttjade förluster (artikel 13.2). Vidare ska inte delägarna beskattas på grund av att europabolaget flyttar sitt säte (artikel 14).

## 8.3 Skatterättsliga överväganden om gränsöverskridande ombildning

### 8.3.1 Skattskyldighet efter gränsöverskridande ombildning

**Promemorians bedömning:** En gränsöverskridande ombildning innebär inte att det sker någon överlåtelse av tillgångar. Om ett svenskt aktiebolag flyttar sitt registrerade säte till en annan stat inom EES blir dock bolaget begränsat skattskyldigt i Sverige. En gränsöverskridande ombildning kan därför innebära att skattskyldigheten för en näringsverksamhet i utlandet upphör helt eller delvis. Ett bolag som flyttar sitt registrerade säte till Sverige blir en svensk juridisk person och därmed obegränsat skattskyldig.

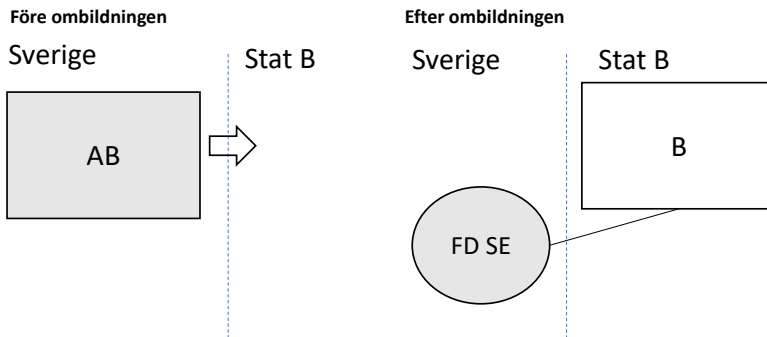
**Skälen för bedömningen:** Som framgår av avsnitt 4.3 innebär en gränsöverskridande ombildning att ett svenskt aktiebolag ombildas till en motsvarande juridisk person som omfattas av lagstiftningen i en annan stat inom EES. En gränsöverskridande ombildning sker genom att ett aktiebolag, utan att upplösas, överför sitt registrerade säte till en annan stat inom EES. Ombildningen innebär inte någon överlåtelse av tillgångar och beskattning kan således inte utlösas på den grunden. Däremot kan ombildningen leda till uttagsbeskattning vid utflyttning, se avsnitt 8.3.5

En gränsöverskridande ombildning kan ha betydelse för skattskyldigheten för en näringsverksamhet. När ett aktiebolag flyttar sitt registrerade säte i Sverige till en annan medlemsstat kommer bolaget att bli en utländsk juridisk person i inkomstskattelagens mening. Bolaget blir därmed begränsat skattskyldigt i Sverige. Frågan huruvida bolaget framöver ska beskattas i Sverige beror på hur dess verksamhet är organiserad. Tre olika situationer kan uppkomma vid en gränsöverskridande ombildning.

Den första situationen är om ett svenskt bolag som bedriver sin verksamhet endast i Sverige flyttar sitt registrerade säte (typfall 1).

### Figur 8.1 Typfall 1

Ett svenskt bolag bedriver bara verksamhet i Sverige

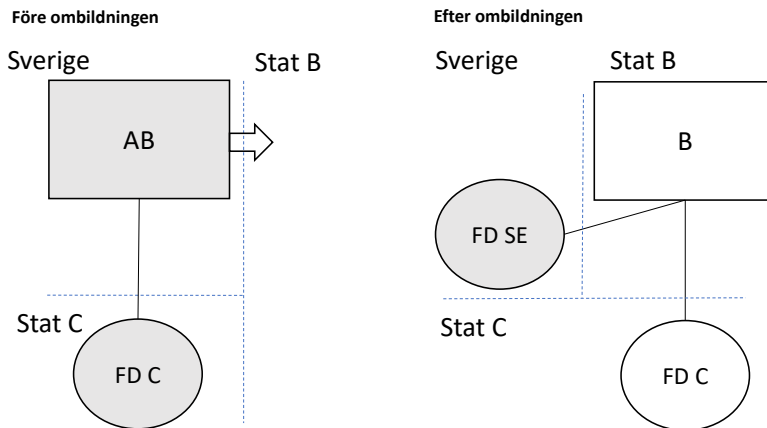


Om bolagets verksamhet fortsätter bedrivas i Sverige så kommer verksamheten att utgöra ett fast driftställe (FD SE) till en utländsk juridisk person (B). Inkomster som är hänförliga till det fasta driftstället kommer att beskattas i Sverige. Detta innebär att skattskyldigheten för verksamheten består.

Den andra situationen som kan uppkomma är om det svenska bolaget delvis bedriver sin verksamhet från ett fast driftställe i utlandet, t.ex. i en annan medlemsstat (typfall 2).

### Figur 8.2 Typfall 2

Ett svenskt bolag bedriver verksamhet både i Sverige och i en annan medlemsstat

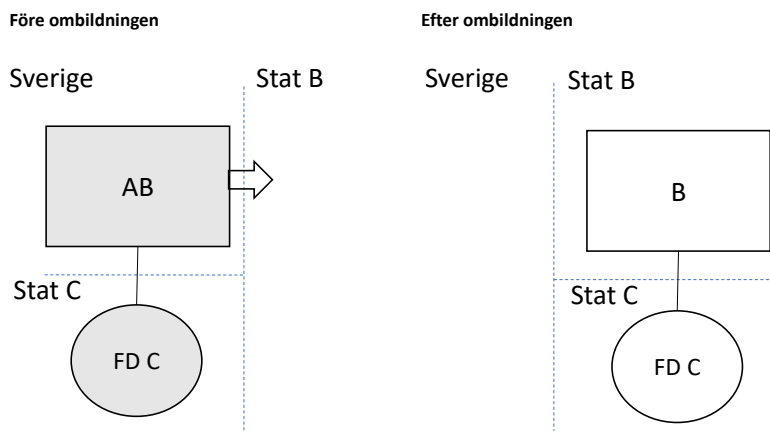


I ett sådant fall kommer bolagets skattskyldighet i Sverige för den utländska verksamheten (FD C) upphöra vid den gränsöverskridande ombildningen, medan skattskyldigheten för verksamheten i Sverige (FD SE) kvarstår eftersom det utgör ett fast driftställe.

Den tredje situationen som kan uppstå är om ett bolag endast är registrerat i Sverige och bedriver all sin verksamhet utomlands (typfall 3).

### Figur 8.3 Typfall 3

Ett svenskt bolag bedriver all verksamhet i en annan medlemsstat



I den situationen upphör skattskyldigheten helt i Sverige.

Ett bolag som flyttar sitt registrerade säte till Sverige blir ett svenskt aktiebolag. En juridisk person är obegränsat skattskyldig i Sverige om den t.ex. på grund av sin registrering är att anse som en svensk juridisk person. Den som är obegränsat skattskyldig är skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet (6 kap. 3 och 4 §§ IL).

### 8.3.2 Beskattningsinträde

**Promemorians bedömning:** Bestämmelserna i inkomstskattelagen om anskaffningsvärde och anskaffningsutgift vid beskattningsinträde är tillämpliga när en juridisk person blir skattskyldig i Sverige i och med en gränsöverskridande ombildning.

**Skälen för bedömningen:** Om ett utländskt företag genomför en gränsöverskridande ombildning och därigenom blir skattskyldigt i Sverige ska bestämmelserna om beskattningsinträde i 20 a kap. IL tillämpas vid bl.a. beräkning av anskaffningsvärden och anskaffningsutgifter för tillgångar och förpliktelser som ingår i verksamheten vid beskattningsinträdet (20 a kap. 1 § första stycket 1 IL).

### 8.3.3 Tidigare års underskott och fällade förluster

**Promemorians bedömning:** Huvudregeln att tidigare års underskott av näringsverksamheten får dras av är tillämplig för ett företag som genomfört en gränsöverskridande ombildning. Bestämmelser om begränsningar i avdragsrätten som har sin grund i ägarförändringar är inte tillämpliga.

Reglerna om fällade kapitalförluster på delägarätter och på fastigheter samt reglerna om kvarstående negativt räntenetto är tillämpliga.

## Skälen för bedömningen

### *Rätten till avdrag för utnyttjade underskott*

Ett svenskt aktiebolag som genomför en gränsöverskridande ombildning och flyttar sitt registrerade säte till en annan stat inom EES kan ha underskott av näringsverksamheten som kvarstår från tidigare år. Eftersom ett fast driftställes resultat- och balansräkning ska räknas in i ett bolags årsbokslut kan de utnyttjade underskotten ha uppkommit både i verksamhet som bedrivits i Sverige och i verksamheter som bedrivits vid ett eller flera fasta driftställen i utlandet. Frågan är hur tidigare års underskott ska hanteras när ett underskotts företag genomför det nya bolagsrättsliga förfarandet gränsöverskridande ombildning.

I 40 kap. IL finns generella bestämmelser om rätten till avdrag för tidigare års underskott. Enligt huvudregeln i 2 § ska ett underskott som kvarstår från det föregående beskattningsåret dras av i den utsträckning det inte finns begränsningar av avdragsrätten. Enligt 40 kap. 9–19 d §§ IL begränsas rätten till avdrag för underskott hos företag efter ägarförändringar och i kapitlen om kvalificerade fusioner och fissioner, verksamhetsavyttringar och partiella fissioner finns bestämmelser om begränsningar av avdragsrätten i samband med sådana omstruktureringar (37 kap. 21–26 och 28 §§, 38 kap. 17–17 b §§ och 38 a kap. 17–19 §§ IL). Dessa begränsningsregler syftar till att förhindra handel med underskotts företag och att motverka att omstruktureringar leder till omotiverade skatteförmåner, t.ex. genom att möjliggöra resultatutjämning mellan företag i större utsträckning än vad reglerna om koncernbidrag tillåter. Begränsningarna i rätten att utnyttja tidigare års underskott är därför kopplade till i vilken utsträckning som en omstrukturering innebär ägarförändringar i ett underskotts företag. Vid fusioner och fissioner, som innebär att det överlåtande företaget upplöses, begränsas möjligheten för ett övertagande företag att överta det överlåtande företagets underskott om inte vissa ägarvillkor är uppfyllda. Vid verksamhetsavyttringar och partiella fissioner får ett underskott hos det överlåtande företaget över huvud taget inte tas över av ett övertagande företag (det kvarstår dock hos det överlåtande företaget). Vid samtliga dessa omstruktureringar gäller att ett övertagande företags rätt att nyttja underskott som uppkommit i dess egen verksamhet före omstruktureringen kan komma att begränsas genom särskilda tidsbegränsade spärrar.

Till skillnad från omstruktureringar i form av fusioner, fissioner, partiella fissioner och verksamhetsavyttringar innebär gränsöverskridande ombildningar inte överlåtelse av verksamheter mellan två eller flera företag. De särskilda begränsningarna i fråga om rätten att utnyttja kvarstående underskott vid omstruktureringar som innebär överlåtelse av hela eller en del av verksamheten är således inte tillämpliga när ett bolag byter säte genom gränsöverskridande ombildning. Det innebär att bolaget med det nya sätet får dra av tidigare års underskott av näringsverksamheten enligt huvudregeln i 40 kap. 2 § IL. Underskotten från tidigare år är hänförliga till en och samma näringsverksamhet och kan fortsatt endast utnyttjas mot inkomster i den näringsverksamheten. Det saknas skäl för att begränsa avdragsrätten på motsvarande sätt som vid omstruktureringar i form av fusioner och fissioner, verksamhetsavyttringar och partiella fissioner.

Ett utländskt bolag som tidigare beskattats för inkomst från fast driftställe eller fastighet i Sverige och som flyttar sitt registrerade säte till Sverige har också rätt att göra avdrag enligt 40 kap. för tidigare års underskott enligt 40 kap. IL i den utsträckning som underskottet är hänförligt till näringsverksamheten i Sverige.

Med hänsyn till att underskottet redovisas hos en och samma juridiska person görs vidare bedömningen att det inte finns anledning att i 40 kap. IL införa ett förtydligande om att avdragsrätten för tidigare års underskott kvarstår så som t.ex. har gjorts beträffande avdragsrätten när ett bankaktiebolag ombildas till en sparbank eller när en ekonomisk förening ombildas till ett aktiebolag (40 kap. 23 §).

#### *Fällade kapitalförluster på delägarätter eller fastigheter och kvarstående negativt räntenetto*

På samma sätt som för tidigare års underskott gäller att ett företag som genomför en gränsoverskridande ombildning behåller tidigare års fällade kapitalförluster på delägarätter enligt 48 kap. 26 § IL och på fastigheter enligt 25 kap. 12 § IL. Ett sådant företag behåller också ett kvarstående negativt räntenetto enligt 24 kap. 26 § IL. Detta eftersom det är fråga om samma juridiska person som har haft förlusten respektive inte kunnat dra av tidigare beskattningsårs negativa räntenetto i sin helhet. Möjligheten att göra avdrag för förlusterna under kommande beskattningsår förutsätter dock att företaget fortsatt bedriver verksamhet som ger kapitalvinster på delägarätter respektive fastigheter.

### 8.3.4 Avdrag för utgifter

**Promemorians förslag:** Utgifter som ett aktiebolag har i samband med att bolaget för över sitt registrerade säte i Sverige till en stat inom EES ska dras av i inkomstslaget näringsverksamhet.

**Skälen för förslaget:** I 16 kap. IL regleras rätten till avdrag i inkomstslaget näringsverksamhet. Enligt huvudregeln i 16 kap. 1 § IL får utgifter som ett företag har för att förvärva och bibehålla inkomster dras av som kostnad i näringsverksamheten. Avgörande för avdragsrätten är att det är fråga om en utgift för intäkternas förvärvande och bibehållande. Avdrag får därför i princip inte göras för t.ex. utgifter för att anskaffa en näringsverksamhet.

Av 16 kap. 7 § IL framgår att utgifter som ett företag har som överlåtande eller övertagande företag i samband med en omstrukturering i form av fusion eller fission är avdragsgilla. Av förarbetena till bestämmelsen framgår att en fusion i regel måste antas vara motiverad av företagsekonomiska skäl och att det därför är rimligt att utgifterna för att genomföra en fusion är avdragsgilla vid den löpande beskattningen (prop. 1996/97:154 s. 47). Det framgår vidare att förtydligandet ansågs nödvändigt då frågan om avdragsrätten vid denna tidpunkt framstod som oklar, bl.a. vad gällde gränstragningen mot icke avdragsgilla bolagsbildningskostnader. Ytterligare ett motiv till förtydligandet var att säkerställa att avdragsrätten skulle behandlas på samma sätt i fråga om utgifter hos det överlåtande respektive hos det övertagande företaget.

Frågan är om det finns anledning att göra ett liknande förtydligande avseende utgifter som ett företag har med anledning av genomförandet av en gränsöverskridande ombildning.

Förhållandena vid en gränsöverskridande ombildning skiljer sig från vad som gäller vid fusioner och fissioner eftersom utgifterna för genomförande av en sådan ombildning kommer att bäras av en och samma juridiska person. Men liksom vid andra omstruktureringar är utgångspunkten att ombildningen är motiverad av företagsekonomiska skäl och det är därför, på samma sätt som vid fusion eller fission, rimligt att utgifterna får dras av. Även i samband med en gränsöverskridande ombildning kan det dock i vissa fall finnas grund för att ifrågasätta om utgifterna för att flytta det registrerade sätet i Sverige till en annan stat inom EES uppfyller villkoret att vara utgifter för intäkternas förvärvande och bibehållande. Detta gäller särskilt när en ombildning leder till att skattskyldigheten i Sverige helt upphör och inkomsterna från företagets näringsverksamhet inte längre kommer att beskattas i Sverige. Avdragsrätten för sådana utgifter bör därför tydligt regleras. Det bör därför införas en bestämmelse i 16 kap. 7 § IL enligt vilken utgifter som ett aktiebolag har i samband med att bolaget, utan att upplösas, för över sitt registrerade säte i Sverige till en stat inom EES ska dras av. Bestämmelsen föreslås även vara tillämplig på europabolag.

Möjligheten att utnyttja avdragsrätten förutsätter bl.a. att det ombildade bolaget redovisar skattepliktiga intäkter i Sverige. Vid vilken tidpunkt som utgifterna ska dras av styrs av god redovisningssed.

#### *Lagförslag*

Förslaget medför ändringar i 16 kap. 7 § IL.

### **8.3.5 Utflyttningsbeskattning**

**Promemorians bedömning:** Ett bolag som genomför en gränsöverskridande ombildning som innebär att skattskyldigheten i Sverige helt eller delvis upphör omfattas av inkomstskattelagens regler om uttagsbeskattning vid utflyttningssituationer.

**Skälen för bedömningen:** I 22 kap. 5 § IL finns regler om uttagsbeskattning vid utflyttningssituationer. Vid ett ombildningsförfarande över nationsgränserna är det den situation som regleras i 22 kap. 5 § 2 IL som aktualiseras. Av den bestämmelsen framgår att utflyttningsbeskattning ska ske när skattskyldigheten för inkomsten från en näringsverksamhet helt eller delvis upphör. Uttagsbeskattning vid utflyttning innebär att tillgångarna som ingår i den näringsverksamhet som inte längre omfattas av skattskyldigheten ska behandlas som om de avyttras mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet (22 kap. 7 § IL). Syftet med bestämmelserna är att vinster som upparbetats i Sverige också ska beskattas i landet.

När ett bolag som bedriver delar av näringsverksamheten i utlandet genomför en gränsöverskridande ombildning kommer ombildningen att innebära att skattskyldigheten för all näringsverksamhet som bedrivs i utlandet upphör (se figur 8.2). Skattskyldigheten i Sverige upphör då

delvis. Om all verksamhet bedrivs utomlands kommer skattskyldigheten i Sverige för verksamheten att upphöra helt i samband med ombildningen (se figur 8.3). När skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör helt eller delvis medför den gränsöverskridande ombildningen att näringsverksamheten ska uttagsbeskattas enligt 22 kap. 5 § 2 IL. En sådan utflyttningsbeskattning är också förenlig med artikel 5.1 c i direktivet mot skatteundandraganden, enligt vilken en utflyttningsbeskattning ska ske när en skattskyldig överför sin skatterättsliga hemvist till en annan medlemsstat eller till ett tredjeland utan att ha tillgångarna knutna till ett fast driftställe i den första medlemsstaten.

### 8.3.6 Periodiseringsfonder och ersättningsfonder

**Promemorians förslag:** Bestämmelserna om omedelbar återföring av avdrag till periodiseringsfonder och ersättningsfonder ändras så att ett svenskt aktiebolag inte omedelbart behöver återföra avdrag för avsättning till periodiserings- respektive ersättningsfonder när bolaget, utan att upplösas, för över sitt registrerade säte till en annan stat inom EES och skattskyldigheten för näringsverksamheten därmed upphör.

#### Skälen för förslaget

##### *Inledning*

En gränsöverskridande ombildning som innebär att ett företag flyttar sitt säte till en annan medlemsstat inom EES men fortsätter att bedriva sin verksamhet i Sverige som begränsat skattskyldig kommer inte att påverka rätten att göra avsättningar till periodiseringsfonder och ersättningsfonder hänförliga till näringsverksamheten. Rätten till avdrag för avsättningar till periodiseringsfonder gäller även begränsat skattskyldiga som beskattas enligt inkomstskattelagen. Avsättningar till periodiseringsfonder och ersättningsfonder ska dock vid vissa utflyttningsituationer återföras och beskattas. Frågan är vad som bör gälla vid en gränsöverskridande ombildning.

##### *Återföring av periodiseringsfonder*

Bestämmelser om avdrag för avsättning till periodiseringsfond finns i 30 kap. IL. Avsättning till periodiseringsfond innebär en möjlighet till resultatutjämning mellan olika beskattningsår i en näringsverksamhet. Enligt 1 och 5 §§ har juridiska personer rätt att göra avdrag för avsättning till periodiseringsfond med högst ett belopp som motsvarar 25 procent av överskottet av näringsverksamheten före avdraget. Rätten till avdrag för avsättningar till periodiseringsfonder gäller även begränsat skattskyldiga som beskattas enligt inkomstskattelagen.

I samma kapitel regleras hur tidigare gjorda avdrag för avsättning till periodiseringsfond ska återföras till beskattning. Enligt huvudregeln i 7 § ska avdragen återföras till beskattning senast det sjätte beskattningsåret efter det beskattningsår då avdraget gjordes. Av 8 § första stycket framgår dock att juridiska personer i vissa situationer ska återföra sina avdrag omedelbart. Reglerna om återföring av periodiseringsfonder är nära sammankopplade med reglerna om utflyttningsbeskattning och de angivna



situationerna anknyter till motsvarande situationer i 22 kap. 5 § IL där utflyttning leder till uttagsbeskattning. Enligt 30 kap. 8 § första stycket 3 IL ska omedelbar återföring av periodiseringsfonder ske om skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör. Till skillnad från vad som gäller enligt 22 kap. 5 § 2 IL om uttagsbeskattning vid utflyttning är bestämmelsen om omedelbar återföring av periodiseringsfonder endast tillämplig i den situationen när skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör helt och inte när skattskyldigheten för näringsverksamheten endast upphör delvis.

I 30 kap. 8 § andra stycket IL regleras att vissa utflyttningssituationer som omfattas av första stycket 3, dvs. att skattskyldigheten för näringsverksamheten helt upphör, är undantagna från kravet om omedelbar återföring. Undantaget gäller om skattskyldigheten upphör på grund av att den juridiska personen för över den näringsverksamhet som bedrivs från den skattskyldiges fasta driftställe i Sverige till en stat inom EES. En förutsättning för att omfattas av undantaget är att den staten är medlem i EU eller har ingått en sådan särskild överenskommelse om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar som avses i 63 kap. 14 § andra stycket skatteförordningen (2011:1244), förkortad SFL. Bestämmelsen innebär att om villkoren för undantaget är uppfyllda behöver avdrag för avsättning till periodiseringsfond inte återföras omedelbart, utan kan successivt återföras enligt huvudregeln i 30 kap. 7 § IL, dvs. senast det sjätte beskattningsåret efter det beskattningsår då avdraget gjordes.

#### *Återföring av ersättningsfonder*

Bestämmelser om avdrag för avsättning till ersättningsfond finns i 31 kap. IL. Om en näringsidkare får skattepliktig ersättning för inventarier, byggnader, markanläggningar, mark eller för djurlager som har skadats genom brand eller annan olyckshändelse får avdrag göras för avsättning till ersättningsfond enligt 4 §. Avdrag får också göras enligt 5 § när ersättning erhålls i samband med vissa fastighetsavyttringar och i samband med att förfoganderätten till en fastighet inskränks. Avdragsrätten begränsas inte till vissa företagsformer eller till att verksamheten ska bedrivas i Sverige.

Enligt huvudregeln i 19 § första stycket gäller att om en ersättningsfond inte tas i anspråk senast under det tredje beskattningsåret efter det beskattningsår då avdraget till ersättningsfonden gjordes ska avdraget återföras till beskattning detta år. Enligt andra stycket kan Skatteverket, om det finns särskilda skäl, medge att fonden behålls som längst till och med det sjätte beskattningsåret efter det beskattningsår då avdraget gjordes.

På samma sätt som gäller för periodiseringsfonder ska dock tidigare gjorda avdrag till en ersättningsfond återföras omedelbart i vissa situationer. En sådan situation är enligt 20 § första stycket 5 när skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör. Enligt andra stycket i samma paragraf görs dock ett liknande undantag som det som gäller för periodiseringsfonderna, nämligen att ett avdrag inte behöver återföras omedelbart enligt första stycket 5 om skattskyldigheten upphör på grund av att den som innehar fonden för över den näringsverksamhet som bedrivs vid ett fast driftställe i Sverige till en stat inom EES. En förutsättning för

att omfattas av undantaget är att den staten är medlem i EU eller har ingått en sådan särskild överenskommelse som avses i 63 kap. 14 § andra stycket SFL. Återföring får då i stället ske successivt inom en viss tidsperiod enligt huvudregeln i 19 §.

*Ett aktiebolag behöver inte omedelbart återföra avdrag för avsättning till periodiseringsfond eller ersättningsfond när det för över sitt registrerade säte till en stat inom EES*

Undantagsbestämmelserna i 30 kap. 8 § andra stycket och i 31 kap. 20 § andra stycket IL ger en begränsat skattskyldig person möjlighet till successiv återföring av periodiseringsfonder och ersättningsfonder vid utflyttning i vissa fall. Enligt undantagsbestämmelserna ges den möjligheten när skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör på grund av att den näringsverksamhet som bedrivs från den skattskyldiges fasta driftställe i Sverige förs över till en stat inom EES.

Av förarbetena till bestämmelserna framgår att undantagen, som trädde i kraft den 1 januari 2020, har föranletts av EU-domstolens praxis (prop. 2019/20:20 s. 40–43). Regeringen ansåg att det fanns en risk för att EU-domstolen skulle bedöma att en omedelbar återföring av periodiserings- och ersättningsfonder i situationen när en begränsat skattskyldig person upphör att vara skattskyldig för sådan näringsverksamhet som bedrivits i Sverige men fortsätter att vara skattskyldig inom EES skulle anses strida mot etableringsfriheten i artikel 49 i EUF-fördraget. Regeringen bedömde att ett krav på omedelbar återföring av avdrag för avsättningar till fonder i ett sådant fall riskerade att anses som oproportionerligt, eftersom det kan finnas mindre ingripande åtgärder för att uppnå samma beskattningsresultat. I förarbetena hänvisas särskilt till EU-domstolens dom i mål C-38/10 Kommissionen mot Portugal där EU-domstolen slår fast att det inte är förenligt med etableringsfriheten att omedelbart beskatta realiserade värdeökningar när ett bolag utan hemvist i landet för över delar av eller samtliga tillgångar i ett i landet beläget fast driftställe till en annan medlemsstat. I stället förespråkar domstolen en mindre ingripande åtgärd i form av att den nationella lagstiftningen ger möjlighet för det bolag som genomför omorganisationen att välja mellan omedelbar och uppskjuten betalning av skatten.

Mot bl.a. denna bakgrund infördes möjligheten till successiv återföring av avdrag för avsättningar till periodiseringsfonder och ersättningsfonder när en begränsat skattskyldig för över den näringsverksamhet som bedrivs från den skattskyldiges fasta driftställe i Sverige till en stat inom EES (prop. 2019/20:20 s. 40–43).

Genom bestämmelserna i 24 a kap. ABL, som trädde i kraft den 31 januari 2023, har det införts en möjlighet för aktiebolag att byta skatterättslig hemvist genom tillämpning av de bolagsrättsliga reglerna om gränsöverskridande ombildning. Det har sedan tidigare funnits en liknande rätt för europabolag att byta skatterättslig hemvist genom flyttning av säte.

I den ovan nämnda domen i mål C-38/10 Kommissionen mot Portugal slog EU-domstolen inte bara fast att det står i strid med etableringsfriheten i artikel 49 i EUF-fördraget att omedelbart beskatta realiserade värdeökningar när ett bolag utan hemvist i landet för över delar av eller samtliga tillgångar i ett i landet beläget fast driftställe till en annan medlemsstat utan

att det också gäller när ett bolag flyttar sitt stadgeenliga säte eller sin verkliga ledning till en annan medlemsstat.

Bedömningen är därför att ett krav på omedelbar återföring av periodiseringsfonder riskerar att anses som oproportionerligt även när en obegränsat skattskyldig juridisk persons skattskyldighet upphör på grund av flytt av säte till en annan stat inom EES. En mindre ingripande åtgärd skulle även i det fallet vara att ge bolaget möjlighet att välja mellan omedelbar och uppskjuten betalning av skatten. Möjligheten till undantag från omedelbar återföring av avdrag för avsättning till periodiserings- och ersättningsfonder bör därför omfatta även det fallet att skattskyldigheten upphör på grund av att den skattskyldige för över sitt registrerade säte till en annan stat inom EES. Detta bör gälla både aktiebolag och europabolag.

Bestämmelserna om undantag från omedelbar återföring av periodiseringsfonder och ersättningsfonder bör därför kompletteras så att de även omfattar den situationen att skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör på grund av att en juridisk person för över sitt registrerade säte i Sverige till en stat inom EES. Ett sådant undantag blir tillämpligt när skattskyldigheten upphör i samband med att ett aktiebolag genomför det nya bolagsrättsliga förfarandet gränsöverskridande ombildning, dvs. när ett bolag endast har haft sitt registrerade säte i Sverige men all verksamhet har bedrivits i annan stat inom EES. Undantaget kommer också att bli tillämpligt när ett europabolags skattskyldighet upphör i samband med att ett sådant bolag flyttar sitt registrerade säte utan att ha bedrivit någon verksamhet i Sverige.

Utvidgningen blir endast tillämplig på juridiska personer som har möjlighet att flytta ett registrerat säte enligt bolagsrättsliga regler, dvs. aktiebolag och europabolag. De föreslagna bestämmelserna gäller därför inte andra juridiska personer som t.ex. ekonomiska föreningar eller – när det gäller ersättningsfonder – handelsbolag.

En utökad möjlighet till undantag bör, på samma sätt som för undantag enligt gällande rätt, begränsas till överföringar av näringsverksamhet som görs inom EES. Vid utflyttning till en stat inom EES men som inte är medlem i EU, dvs. Norge, Island och Liechtenstein, bör också finnas ett krav på att inflyttningssstaten har ingått ett avtal om ömsesidigt bistånd gällande indrivning som motsvarar rådets direktiv 2010/24/EU av den 16 mars 2010 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder.

Sammanfattningsvis föreslås att bestämmelserna om periodiseringsfonder i 30 kap. 8 § och om ersättningsfonder i 31 kap. 20 § IL ändras så att ett svenskt aktiebolag undantas från kravet på omedelbar återföring av avdrag för avsättning till periodiseringsfond och ersättningsfond när skattskyldigheten för näringsverksamheten upphört på grund av att den juridiska personen fört över sitt registrerade säte i Sverige till en stat inom EES. Ett europabolag räknas enligt 2 kap. 4 § IL som aktiebolag vid tillämpningen av inkomstskattelagen.

### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändringar i 30 kap. 8 § och 31 kap. 20 § IL.

### 8.3.7 Ingen fiktiv avräkning vid gränsöverskridande ombildning

**Promemorians bedömning:** Fiktiv avräkning tillämpas inte vid en gränsöverskridande ombildning.

**Skälen för bedömningen:** I inkomstskattelagen finns bestämmelser om fiktiv avräkning i vissa fall i samband med fusioner, fissioner, partiella fissioner och verksamhetsavyttringar. Dessa bestämmelser följer av fusionsdirektivet och tillämpas om tillgångar samt skulder och andra förpliktelser förs över genom t.ex. en fusion eller fission från ett företag som hör hemma i Sverige till ett företag som hör hemma i en annan stat inom EES. Ett exempel är när en tillgång som är knuten till ett fast driftställe inom EES i samband med en omstrukturering förs över från ett företag som hör hemma i Sverige till ett företag som hör hemma i en annan stat inom EES. Det handlar alltså om situationer när skattskyldigheten för de överförda tillgångarna upphör i Sverige men verksamheten fortsätter att bedrivas inom EES. Det kan t.ex. handla om att ett svenskt företag som har ett fast driftställe i Frankrike fusioneras med ett franskt bolag. Vid en fusion av det aktuella slaget kommer Sverige att förlora beskattningsrätten avseende det fasta driftstället i Frankrike. Reglerna om fiktiv avräkning innebär lite förenklat att företaget har rätt till avräkning för den utländska skatt som skulle ha tagits ut i Frankrike vid överföringen av tillgångarna i det fasta driftstället om inkomsten inte hade varit undantagen från beskattning där.

Frågan är om regler om fiktiv avräkning även bör tillämpas vid en gränsöverskridande ombildning, t.ex. när den näringsverksamhet som bedrivs av ett svenskt aktiebolag ligger i en annan medlemsstat och beskattas i Sverige före ombildningen men inte efter det att bolaget flyttar sitt registrerade säte från Sverige. I den situationen ska utflyttningsbeskattning enligt 22 kap. 5 § 2 IL ske eftersom skattskyldigheten för inkomsten från näringsverksamheten upphör helt eller delvis. Någon beskattning med anledning av ombildningen torde däremot knappast äga rum i den stat där det fasta driftstället är beläget, eftersom beskattningsrätten i den staten inte påverkas. I det fallet kommer svensk skatt att tas ut genom utflyttningsbeskattning för det beskattningsår då sätet flyttas, medan i källstaten inkomsten antagligen huvudsakligen kommer att anses uppkomma genom realisation under senare beskattningsår. För utländsk skatt som då belöper på denna inkomst torde avräkning inte kunna medges enligt vanliga regler.

Man kan konstatera att fusionsdirektivet inte omfattar gränsöverskridande ombildning av aktiebolag. Fusionsdirektivet reglerar dock när fiktiv avräkning ska tillämpas i samband med fusioner, fissioner, partiella fissioner och verksamhetsavyttringar som företas inom EES. Reglerna syftar till att undanröja hinder för den inre marknadens funktion. Genom den fiktiva avräkningen undviks den dubbelbeskattning som kan komma att inträda vid t.ex. en framtida försäljning av tillgångar som är hänförliga till ett fast driftställe.

Det har tidigare övervägts om regler om fiktiv avräkning ska införas vad avser europabolag och flytt av ett europabolags säte från en medlemsstat till en annan. Sådana regler har dock inte införts med hänvisning till att

fiktiv avräkning för situationer som inte är direktivreglerade borde övervägas i ett större sammanhang (prop. 2005/06:39 s. 49). Därefter har det också införts anståndsregler som ger ett företag rätt till anstånd med den utflyttningskatt som kan komma att påföras i samband med att företaget ombildas över gränserna inom EES. Mot bakgrund av detta är bedömningen att det inte bör införas en möjlighet att ge fiktiv avräkning vid en gränsöverskridande ombildning.

### 8.3.8 Rätt till anstånd med betalning av skatt vid gränsöverskridande ombildning

**Promemorians förslag:** Anstånd med betalning av skatt och avgift i samband med uttagsbeskattning ska beviljas om skattskyldigheten för inkomsten från en näringsverksamhet helt eller delvis har upphört på grund av att ett aktiebolag har fört över sitt registrerade säte i Sverige till en stat inom EES.

**Skälen för förslaget:** Bestämmelserna om anstånd i samband med utflyttningsituationer finns i 63 kap. 14 § SFL. Bestämmelsen anger förutsättningar för att kunna bevilja anstånd med betalning av slutlig skatt om uttagsbeskattning har skett på grund av bestämmelserna i 22 kap. 5 § 2, 4 eller 5 IL. De angivna bestämmelserna i inkomstskattelagen reglerar utflyttningsbeskattning. Av första stycket 2 framgår det bl.a. att Skatteverket ska bevilja anstånd med betalning av slutlig skatt till den del den avser skatt enligt inkomstskattelagen, om den skattskyldighet som avses i 22 kap. 5 § 2 IL har upphört på grund av att den skattskyldige har fört över tillgångar från ett fast driftställe i Sverige till en stat inom EES och tillgångarna tillhör den skattskyldige även efter överföringen, eller fört över den näringsverksamhet som bedrivs från ett fast driftställe i Sverige till en stat inom EES.

Ett svenskt aktiebolag som bedriver hela eller delar av sin verksamhet i en annan stat inom EES och som flyttar sitt säte till en annan medlemsstat upphör att vara skattskyldigt i Sverige för inkomsten från näringsverksamheten i utlandet och ska därför uttagsbeskattas enligt 22 kap. 5 § 2 IL (se avsnitt 8.3.5). Detta gäller t.ex. när ett svenskt aktiebolag som har ett fast driftställe i Danmark gör en gränsöverskridande ombildning. Bolaget har dock vid en sådan gränsöverskridande ombildning varken fört över tillgångar eller den näringsverksamhet som bedrivs från ett fast driftställe i Sverige till en stat inom EES och de i dagsläget gällande förutsättningarna för anstånd som anges i 63 kap. 14 § första stycket 2 SFL är således inte uppfyllda. I en situation när skattskyldigheten för inkomst från en näringsverksamhet i utlandet upphör på grund av att ett svenskt aktiebolag eller ett europabolag flyttar sitt registrerade säte saknas därmed möjlighet att enligt bestämmelsen i 63 kap. 14 § SFL få anstånd med betalning av slutlig skatt.

Anståndsbestämmelsen i 63 kap. 14 § SFL har nyligen ändrats för att uppfylla de krav på anstånd med betalning av skatt vid utflyttning som finns i artikel 5 i direktivet mot skatteundandraganden. Vid tidpunkten för den ändringen var det inte möjligt för ett svenskt aktiebolag att göra en gränsöverskridande ombildning och på så sätt byta sin hemvist genom att

flytta sitt registrerade säte till en annan stat inom EES. Den möjligheten har införts genom reglerna i 24 a kap. ABL om gränsöverskridande ombildning, som trädde i kraft den 31 januari 2023.

Enligt 5.1 c i direktivet mot skatteundraganden ska en skattskyldig beskattas när denne överför sin skatterättsliga hemvist till en annan medlemsstat eller till ett tredjeland, med undantag för sådana tillgångar som fortsatt har verkligt samband med ett fast driftställe i den första medlemsstaten. Av artikel 5.2 c framgår att den skattskyldige ska ges rätt att få anstånd med betalningen av denna utflyttningskatt, om överföringen av den skatterättsliga hemvisten sker till en annan medlemsstat eller till ett tredjeland som är part i EES-avtalet. Med överföring av skatterättslig hemvist menas enligt artikel 2.7 i direktivet en transaktion varigenom en skattskyldig upphör att ha skatterättslig hemvist i en medlemsstat och erhåller skatterättslig hemvist i en annan medlemsstat eller i ett tredjeland. Skatterättslig hemvist är således enligt direktivets definition inte avhängigt av förekomsten av ett skatteavtal.

Ett svenskt aktiebolag är skatterättsligt hemmahörande i Sverige. En gränsöverskridande ombildning enligt 24 a kap. ABL som innebär att ett aktiebolags registrerade säte förs över till ett annat land inom EES torde motsvara en sådan överföring av skatterättslig hemvist som avses i direktivet mot skatteundraganden. En skattskyldig ska därför, enligt artikel 5.2 c i direktivet, ges rätt att få anstånd med betalningen av den utflyttningskatt som kan uppstå med anledning av att ett aktiebolags registrerade säte förs över till ett annat land inom EES.

Bestämmelsen om anstånd med betalning av skatt i samband med uttagsbeskattningsituationer i 63 kap. 14 § SFL bör ändras för att omfatta även den nu aktuella situationen. Bestämmelsen bör ändras på så sätt att den kompletteras med att en skattskyldig ska beviljas anstånd med betalning av slutlig skatt om uttagsbeskattnings har skett enligt 22 kap. 5 § 2 IL och den skattskyldighet som avses i den bestämmelsen har upphört på grund av att den skattskyldige har fört över sitt registrerade säte i Sverige till en stat inom EES. En sådan ändring innebär att även det fall att ett europabolag uttagsbeskattas i samband med flyttning av sitt registrerade säte i Sverige till en stat inom EES omfattas. Övriga förutsättningar för anstånd, t.ex. att den näringsverksamhet som avses inte har upphört och krav på att inflyttningsstaten, för det fall den inte är medlem i EU, har ingått ett avtal om ömsesidigt bistånd gällande indrivning som motsvarar rådets direktiv 2010/24/EU av den 16 mars 2010 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder, påverkas inte av förslaget och gäller därmed även vid tillämpning av den föreslagna nya grunden för anstånd. Detsamma gäller övriga villkor för anstånd, t.ex. i fråga om anståndstid, anståndsbelopp och ränta.

### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändringar i 63 kap. 14 § SFL.

### 8.3.9 Beskattningen av delägare

**Promemorians bedömning:** Beskattningen av delägarna påverkas inte av att ett bolag får en ny nationalitet genom en gränsöverskridande ombildning.

**Skälen för bedömningen:** I och med de nya reglerna om gränsöverskridande ombildning så kan ett aktiebolag flytta sitt registrerade säte från en medlemsstat till en annan utan att upplösas i den förstnämnda staten och nybildas i den andra staten. För aktieägarna i ett bolag som ombildas genom ett sådant förfarande så kommer aktierna i det svenska bolaget att bli aktier i ett utländskt bolag. Ombildningen innebär i sig inte att aktierna ska anses avyttrade enligt 44 kap. 3 § IL eftersom det inte är fråga om en överlåtelse. Samma bedömning gjordes när fusionsdirektivets transaktion flyttning av ett europabolags säte genomfördes i svensk rätt (SOU 2005:19 s. 188, jfr artikel 14 i fusionsdirektivet). Vid en gränsöverskridande ombildning som sådan uppstår således ingen skatteutlösande händelse kopplad till överlåtelse av tillgångar. Därmed blir det inte heller aktuellt att tillämpa reglerna i 48 a kap. IL om framskjuten beskattning vid andelsbyten respektive i 49 kap. IL om uppskovsgrundande andelsbyten.

Kontinuiteten i beskattningen gäller även delägare i fåmansföretag. Om en andel i ett svenskt fåmansföretag är kvalificerad enligt 57 kap IL innan ombildningen kommer andelen att anses vara kvalificerad även efter ombildningen och bestämmelserna om t.ex. beräkning av gränsbelopp påverkas inte av ombildningen.

### 8.3.10 Särskilt om försäkrings- och pensionsföretag

**Promemorians förslag:** Jämkning av avkastningsskatt ska kunna ske när skattskyldigheten för avkastningsskatt upphör på grund av en gränsöverskridande ombildning.

#### Skälen för förslaget

##### *Jämkning av avkastningsskatt*

Reglerna om gränsöverskridande ombildningar i 24 a kap. ABL omfattar även försäkringsaktiebolag och tjänstepensionsaktiebolag. Försäkringsaktiebolag som bedriver livförsäkringsrörelse och tjänstepensionsaktiebolag är livförsäkringsföretag i inkomstkattelagens mening och omfattas av bestämmelserna om sådana företag (39 kap. 2 § IL). Ett livförsäkringsföretag kan beskattas med såväl inkomstskatt som avkastningsskatt. För ett livförsäkringsföretag som ska beskattas med avkastningsskatt undantas därför vissa inkomster och utgifter från inkomstskatt.

Skattskyldiga för avkastningsskatt enligt lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel, förkortad AvPL, är bl.a. svenska livförsäkringsföretag, utländska livförsäkringsföretag som bedriver försäkringsrörelse från fast driftställe i Sverige och utländska tjänstepensionsinstitut som bedriver med försäkringsverksamhet jämförbar tjänstepensionsverksamhet från fast driftställe i Sverige (2 §). Om ett

utländskt livförsäkringsföretag saknar fast driftställe i Sverige så är den som är obegränsat skattskyldig i Sverige och innehar en försäkring meddelad av det utländska livförsäkringsföretaget skattskyldig för avkastningsskatt.

I 9 § AvPL finns bestämmelser om skattesats, skatteunderlag och om jämkning av skattesatsen. I det fall beskattningsåret är längre eller kortare än 12 månader ska skattesatsen, enligt fjärde stycket, jämkas i motsvarande mån.

Det framgår av 9 § sjätte stycket AvPL att om ett försäkringsbestånd överläts helt eller delvis från ett livförsäkringsföretag som är skattskyldigt för avkastningsskatt till ett företag som inte är det, ska det överlåtande livförsäkringsföretaget betala avkastningsskatt för den del av året som företaget innehaft försäkringsbeståndet. Skattesatsen ska då jämkas i motsvarande mån. Enligt bestämmelsen gäller detsamma vid överlåtelse genom fusion. Detta innebär att det överlåtande företaget är skattskyldigt fram till överlåtelsen.

Av 9 § sjunde stycket AvPL framgår att för den som efter överlåtelsen inträder som skattskyldig beräknas skatteunderlaget som om försäkringen innehaft hela året. Skattesatsen ska dock jämkas med hänsyn till den tid som skattskyldighet förelegat.

Frågan är vad som ska gälla när ett livförsäkringsföretag gör en gränsöverskridande ombildning genom att flytta sitt säte till en annan medlemsstat. Vid en sådan ombildning sker det ingen överlåtelse av försäkringsbeståndet till ett annat livförsäkringsföretag men försäkringsbeståndet kommer efter ombildningen att innehas av ett livförsäkringsföretag med en annan nationalitet.

Om ett svenskt livförsäkringsföretag flyttar sitt säte till exempelvis Frankrike så blir det ett franskt företag. Om det franska företaget fortsätter att bedriva försäkringsrörelse i Sverige efter ombildningen, t.ex. från ett försäljningskontor i Sverige, så kommer det franska företaget att ha ett fast driftställe i Sverige. Detta innebär att det ombildade företaget även som franskt företag kommer att vara skattskyldigt i Sverige. Kapitalunderlaget för avkastningsskatt kommer dock att beräknas enbart på tillgångar och skulder som är hänförliga till den i Sverige bedrivna verksamheten, 3 a § första stycket AvPL. Det franska företaget inträder i tillämpliga delar i det svenska företaget skattemässiga situation.

Vid en gränsöverskridande ombildning upphör skattskyldigheten för ett försäkringsbestånd helt eller delvis, såvida inte hela verksamheten anses bedriven från ett fast driftställe i Sverige. Om försäkringsbeståndet består av försäkringar förmedlade till försäkringstagare som är obegränsat skattskyldiga i Sverige kommer skattskyldigheten för avkastningsskatt hänförliga till de försäkringarna att övergå till de som innehar försäkringarna.

Den situationen att skattskyldigheten för avkastningsskatt upphör respektive inträder på grund av en gränsöverskridande ombildning omfattas inte av någon möjlighet till jämkning av skattesatsen eftersom en tillämpning av bestämmelserna i 9 § sjätte och sjunde styckena AvPL förutsätter överlåtelse av ett försäkringsbestånd. Utan en sådan möjlighet kan en försäkringsgivare eller försäkringstagare vid en gränsöverskridande ombildning komma att behöva betala avkastningsskatt för ett helt år trots att skattskyldigheten för avkastningsskatt har upphört eller inträtt under



detta år, vilket inte är lämpligt. Bestämmelserna i 9 § sjätte och sjunde styckena AvPL bör därför ändras så att de görs tillämpliga även när en svensk försäkringsgivare för över sitt registrerade säte i Sverige till en utländsk stat inom EES. Det ombildade livförsäkringsföretaget bör även i ett sådant fall vara skattskyldigt för avkastningsskatt till den del företaget, i egenskap av skattskyldigt i Sverige, innehaft försäkringsbeståndet, dvs. fram till att företaget registrerats som ett företag i en annan stat inom EES. Om företaget inte får fast driftställe i Sverige efter ombildningen och har meddelat försäkringar till försäkringstagare som är obegränsat skattskyldiga i Sverige kommer skattskyldigheten för avkastningsskatt hänförliga till de försäkringarna att övergå till de som innehar försäkringarna. Även för den försäkringstagare som på grund av en gränsöverskridande ombildning inträder som skattskyldig bör skattesatsen jämkas med hänsyn till den tid som skattskyldigheten förelegat.

Utländska försäkringsföretag är skattskyldiga för avkastningsskatt om de bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige. Då omfattar skattskyldigheten bara de tillgångar och skulder som är hänförliga till den i Sverige bedrivna verksamheten. Om ett utländskt försäkringsföretag flyttar sitt säte till Sverige blir det ett svenskt livförsäkringsföretag. Det blir därmed också enligt 2 § första stycket 1 AvPL skattskyldigt för avkastningsskatt för hela sin försäkringsverksamhet, dvs. även för den delen som inte är hänförlig till verksamhet som bedrivs i Sverige.

Det finns inga bestämmelser i lagen om avkastningsskatt som särskilt reglerar när skattskyldigheten inträder för försäkringsverksamhet som, hos en och samma skattskyldig, går från att inte omfattas av avkastningsskatten till att göra det. Det finns inte heller särskilda bestämmelser om vad som ska gälla för hela eller delar av försäkringsbestånd som förvärvas från någon som inte är skattskyldig för avkastningsskatt. Av 3 a § första stycket AvPL framgår dock att kapitalunderlaget, som ligger till grund för beräkningen av avkastningsskatten, utgörs av värdet av den skattskyldiges tillgångar vid ingången av beskattningsåret, med vissa justeringar. När det gäller kapitalförsäkringar ska enligt 3 b § första stycket AvPL även värdet av de sammanlagda premier som har betalats under beskattningsåret till kapitalförsäkringen ingå i kapitalunderlaget.

Av detta kan slutsatsen dras att ett livförsäkringsföretag blir skattskyldigt för pensionsförsäkringar först det år då företaget har sitt registrerade säte i Sverige vid beskattningsårets ingång och för kapitalförsäkringar direkt vid flytten. Det senare är en konsekvens av att avkastningsskatten för en kapitalförsäkring inte bara beräknas på värdet vid beskattningsårets ingång utan även på premiebetalningar som görs under året. Observera att bedömningen bara gäller för försäkringar som inte före flytten var hänförliga till ett fast driftställe här i landet. Obegränsat skattskyldiga som har försäkringar i livförsäkringsföretaget som flyttar sitt säte till Sverige tappar sin skattskyldighet direkt när livförsäkringsföretaget flyttar till Sverige. Resonemanget i detta stycke stämmer överens med Skatteverkets resonemang om skattskyldigheten för en innehavare av en utländsk pensionsförsäkring eller kapitalförsäkring som flyttar till Sverige under ett beskattningsår i Rättslig vägledning, under rubriken Vem är skattskyldig till avkastningsskatt?

Det finns således med gällande regler inte någon risk för dubbel avkastningsbeskattning av inblandade försäkringsföretag eller

försäkringstagare när ett utländskt försäkringsföretag flyttar sitt säte till Sverige och blir ett svenskt livförsäkringsföretag. Det bedöms därför inte finnas något behov av att ändra reglerna om jämkning med hänsyn till den situationen.

### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändringar i 9 § AvPL.

## 9 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

**Promemorians förslag:** De föreslagna ändringarna ska träda i kraft den 1 januari 2024.

**Promemorians bedömning:** Några övergångsbestämmelser behövs inte.

**Skälen för förslaget och bedömningen:** De föreslagna bestämmelserna i inkomstskattelagen (1999:1229), skatteförfarandelagen (2011:1244) och i lagen (1990:661) om avkastningsskatt bör träda i kraft så snart som möjligt. Det bedöms vara den 1 januari 2024.

Enligt aktiebolagslagen (2005:551) är det möjligt att från och med den 31 januari 2023 genomföra omstruktureringar genom delning genom separation och gränsöverskridande ombildning. Ändringarna som föreslås i denna promemoria bör kunna tillämpas på sådana omstruktureringar som görs innan ikraftträdandet. Ändringarna bör därför inte tillämpas från en viss tidigaste tidpunkt. Det behövs inte heller några andra slags övergångsbestämmelser.

## 10 Konsekvensanalys

I detta avsnitt redogörs för förslagens effekter i den omfattning som bedöms lämpligt i det aktuella lagstiftningsärendet och med beaktande av förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning.

De offentligfinansiella effekterna till följd av ändrade skatte- och avgiftsregler beräknas i enlighet med Finansdepartementets beräkningskonventioner.

### **Syfte och alternativa lösningar**

Syftet med förslaget är att anpassa skattelagstiftningen till de förändringar som gjorts av de aktiebolagsrättsliga reglerna om gränsöverskridande fusioner, delningar och ombildningar. De förändringar som skett är dels att det tillkommit en ny delningsform, dels att det införts en möjlighet till gränsöverskridande ombildning. Om förslaget inte genomförs skulle det finnas omstruktureringar som inte särskilt regleras skattemässigt. Exempel

på detta är att det skulle kunna uppstå utflyttningssituationer som inte omfattas av reglerna om anstånd med betalning av skatt eller av reglerna om successiv återföring av periodiseringsfond och ersättningsfond, med följderna att villkoren för skattebetalning blir strängare än vid befintliga former av omstruktureringar. Andra exempel är att reglerna om jämkning av skattesatsen för avkastningsskatt inte skulle vara tillämpliga vid en gränsöverskridande ombildning eller att utgifter som uppstår vid överföring av registrerat säte inte skulle få dras av.

Några alternativa lösningar som uppnår samma resultat bedöms inte finnas. Förslaget bedöms heller inte medföra något behov av särskilda informationsinsatser.

### **Förslagets förenlighet med EU-rätten**

Genom förslaget anpassas skattelagstiftningen till de nya aktiebolagsrättsliga reglerna om omstrukturering av företag genom delning genom separation och genom gränsöverskridande ombildning (flytt av ett företags registrerade säte över nationsgränserna inom EES). Anpassningen görs för att skattelagstiftningen ska vara förenlig med EU-rätten. Förslaget bedöms därför vara förenligt med det EU-rättsliga regelverket.

### **Offentligfinansiella effekter**

I de aktiebolagsrättsliga reglerna har två förändringar gjorts som enligt förslaget kräver anpassningar av skattelagstiftningen. Den ena är att det tillkommit en ny delningsform, delning genom separation. Den andra är att det införts en möjlighet till gränsöverskridande ombildning. Enligt förslaget i denna promemoria ska skattelagstiftningen anpassas så att de utökade möjligheterna till omstruktureringar, som följer av förändringarna av de aktiebolagsrättsliga reglerna, inte medför andra skattemässiga konsekvenser än vad som blir följderna av redan befintliga former av omstruktureringar. Den första anpassningen är att inkomstskattelagen ändras så att det blir tydligt att även delningsformen delning genom separation anses utgöra en sådan verksamhetsavyttring som undantas från omedelbar beskattning enligt bestämmelserna i 38 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL. Den andra anpassningen är att periodiseringsfonder och ersättningsfonder inte behöver återföras omedelbart i fall där gränsöverskridande ombildning medför att skattskyldigheten upphör. Återföringen av periodiseringsfonder och ersättningsfonder görs i stället successivt enligt bestämmelserna i 30 och 31 kap. IL. Vid gränsöverskridande ombildning ska också, vilket är en tredje anpassning, anstånd med betalning av skatt kunna beviljas på motsvarande sätt som gäller vid annan utflyttningsbeskattning. En fjärde anpassning är att utgifter som uppstår när ett aktiebolag överför sitt registrerade säte från Sverige till en stat inom EES får dras av. Slutligen är en femte anpassning att skattesatsen för avkastningsskatt ska kunna jämkas vid en gränsöverskridande ombildning. Förslagen medför inga offentligfinansiella effekter. Detta eftersom de föreslagna ändringarna av skattereglerna endast är en anpassning till regler om omstruktureringar som tidigare inte varit möjliga.

## **Effekter för företagen**

Företagen berörs av förslaget på så sätt att de skattemässiga konsekvenserna av att använda de utökade möjligheterna till gränsöverskridande omstruktureringar inte medför andra skattemässiga konsekvenser än vad de tidigare befintliga möjligheterna till omstruktureringar gör. Hur många företag som kommer att använda sig av de nya formerna av omstruktureringar är svårt att uppskatta. Enligt propositionen Bolags rörlighet över gränserna inom EU (prop. 2021/22:286 s. 250) genomfördes under perioden 2015–2020 i genomsnitt mellan 25 och 30 gränsöverskridande fusioner och 40 till 50 inhemska delningar per år. I propositionen konstaterades att det är svårt att bedöma förändringarnas effekt på företagens vilja att omstrukturera sig genom ett gränsöverskridande förfarande. Den bedömning som gjordes var dock att det inte finns anledning att anta att antalet gränsöverskridande fusioner kommer att öka mer än marginellt och att det sannolikt heller inte kommer att röra sig om några större volymer av gränsöverskridande delningar och ombildningar, i vart fall inte fler än de gränsöverskridande fusionerna.

På grund av svårigheterna att närmare uppskatta i vilken omfattning omstruktureringsmöjligheterna kommer att användas är det heller inte möjligt att bedöma vilka typer av företag som berörs, t.ex. med avseende på bransch och storlek. En rimlig bedömning som kan göras är dock att småföretag inte berörs av förslaget mer än i möjligen något enstaka fall, vilket samtidigt innebär att någon särskild hänsyn inte behöver tas till denna grupp vid utformningen av reglerna.

Förslaget i sig har ingen påverkan på företagens administrativa kostnader. Förslaget innebär endast att skatteregler, som är förmånliga för företagen, omfattas av fler omstruktureringssituationer än tidigare.

## **Effekter för statliga myndigheter och de allmänna förvaltningsdomstolarna**

Konsekvenserna för Skatteverket bedöms vara begränsade. En direkt följd av förslaget är att informationsmaterial kommer att behöva kompletteras. Utöver det bedöms förslagets påverkan på det samlade resursbehovet inte vara märkbar.

Förslagen bedöms inte medföra någon ökning av antalet ärenden i allmänna förvaltningsdomstolar.

## **Övriga effekter**

Förslaget bedöms inte ha någon effekt för miljön, för enskilda, för sysselsättningen, för den ekonomiska fördelningen eller den ekonomiska jämställdheten mellan kvinnor och män och inte heller inflationen. Kommuner och regioner påverkas inte av förslaget.

# 11 Författningskommentar

## 11.1 Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

### 16 kap. Vad som ska dras av i inkomstlagen näringsverksamhet

7 § Utgifter som överlåtande och övertagande företag har i samband med fusion eller fission ska dras av.

*Utgifter som ett aktiebolag har i samband med att bolaget för över sitt registrerade säte i Sverige till en stat inom Europeiska samarbetsområdet (EES), ska dras av.*

I paragrafen finns bestämmelser om avdrag för utgifter som kan uppkomma i samband med en fusion eller fission.

Ändringen innebär att det i ett nytt *andra stycke* görs ett tillägg om att även utgifter som ett aktiebolag har i samband med att bolaget, utan att upplösas, för över sitt registrerade säte i Sverige till en stat inom EES ska dras av. Bestämmelsen är tillämplig på aktiebolag som gör en gränsöverskridande ombildning enligt 24 a kap. aktiebolagslagen (2005:551) och på europabolag som flyttar sitt registrerade säte. Vid vilken tidpunkt utgifterna ska dras av styrs av god redovisningssed.

Övervägandena finns i avsnitt 8.3.4.

### 30 kap. Periodiseringsfonder

8 § En juridisk person ska återföra sina avdrag, även om tiden i 7 § inte har löpt ut, om

1. den upphör att bedriva näringsverksamhet,
2. den beskattas i Sverige bara såsom delägare i ett svenskt handelsbolag och handelsbolaget upphör att bedriva näringsverksamheten eller andelen avyttras eller övergår till en ny ägare på något annat sätt,
3. skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör,
4. näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal med en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES),
5. den upplöses genom fusion eller fission och annat inte följer av bestämmelserna i 37 kap. 17 §,
6. det beslutas att den ska träda i likvidation, eller
7. den försätts i konkurs.

Avdrag ska dock inte återföras enligt första stycket 3 om skattskyldigheten upphör på grund av att den juridiska personen för över den näringsverksamhet som bedrivs från ett fast driftställe i Sverige till en stat inom EES *eller för över sitt registrerade säte i Sverige till en sådan stat*. Detta gäller bara om denna stat är medlem i Europeiska unionen eller har ingått en sådan särskild överenskommelse som avses i 63 kap. 14 § andra stycket skatteförfarandelagen (2011:1244).

I paragrafen finns bestämmelser om omedelbar återföring av avdrag för avsättning till periodiseringsfond för juridiska personer.

Det görs en ändring i *andra stycket* som innebär att undantaget från att den juridiska personen omedelbart ska återföra sina avdrag enligt första stycket 3 utvidgas. Utvidgningen innebär att den juridiska personen inte behöver återföra sina avdrag omedelbart om skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör på grund av att den juridiska personen för

över sitt registrerade säte i Sverige till en stat inom EES. Det utvidgade undantaget omfattar den situationen att en juridisk person upphör att vara skattskyldig i Sverige efter att ha genomfört en gränsöverskridande ombildning enligt 24 a kap. aktiebolagslagen (2005:551). Tillämpningen omfattar också det fallet att ett europabolag upphör att vara skattskyldigt på grund av flyttning av sitt registrerade säte. Ändringen innebär att avdrag i dessa fall ska återföras enligt huvudregeln i 7 § eller i förekommande fall enligt någon av de andra punkterna i 8 §.

Utvidgningen är endast tillämplig på juridiska personer som har möjlighet att flytta ett registrerat säte enligt bolagsrättsliga regler, dvs. aktiebolag och europabolag. Uttrycket stat inom EES inbegriper medlemsstater i EU.

Övervägandena finns i avsnitt 8.3.6.

### 31 kap. Ersättningsfonder

20 § Avdraget ska återföras, även om tiden i 19 § inte har löpt ut, om

1. fonden tas i anspråk i strid med bestämmelserna i 10–15 §§,
2. den huvudsakliga delen av näringsverksamheten överläts och inte annat följer av 38 kap. 15 §,
3. den huvudsakliga delen av näringsverksamheten tillfaller en eller flera nya ägare på grund av arv, testamente eller bodelning,
4. den som innehar fonden upphör att bedriva näringsverksamheten,
5. skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör,
6. näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal med en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES),
7. den som innehar fonden upplöses genom fusion eller fission och annat inte följer av bestämmelserna i 37 kap. 17 §,
8. det beslutas att innehavaren av fonden ska träda i likvidation, eller
9. den som innehar fonden försätts i konkurs.

Vad som sägs i första stycket 2–4 gäller inte om avsättningen grundas på en sådan avyttring som avses i 5 § 1–4.

Avdrag ska dock inte återföras enligt första stycket 5 om skattskyldigheten upphör på grund av att den som innehar fonden för över den näringsverksamhet som bedrivs från ett fast driftställe i Sverige till en stat inom EES *eller för över sitt registrerade säte i Sverige till en sådan stat*. Detta gäller bara om denna stat är medlem i Europeiska unionen eller har ingått en sådan särskild överenskommelse som avses i 63 kap. 14 § andra stycket skatteförfarandelagen (2011:1244).

I 23 och 24 §§ finns bestämmelser om att ersättningsfonder i vissa fall får tas över av någon annan i stället för att avdragen återförs.

I paragrafen finns bestämmelser om omedelbar återföring av avdrag för avsättning till ersättningsfond.

Det görs en ändring i *tredje stycket* som innebär att undantaget från omedelbar återföring av avdrag enligt första stycket 5 utvidgas. Ändringen är av samma slag som ändringen i 30 kap. 8 § (se även kommentaren till den paragrafen). Utvidgningen innebär att avdrag inte behöver återföras omedelbart om skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör på grund av att den som innehar fonden är ett aktiebolag som för över sitt registrerade säte i Sverige till en stat inom EES. Det utvidgade undantaget omfattar den situationen att en juridisk person upphör att vara skattskyldig i Sverige efter att ha genomfört en gränsöverskridande ombildning enligt 24 a kap. aktiebolagslagen (2005:551). Tillämpningen omfattar också det

fallet att ett europabolag upphör att vara skattskyldigt på grund av flyttning av sitt registrerade säte. Ändringen innebär att avdrag ska återföras enligt huvudregeln i 19 § eller i förekommande fall enligt någon av de andra punkterna i 20 §.

Utvidgningen är endast tillämplig på juridiska personer som har möjlighet att flytta ett registrerat säte enligt bolagsrättsliga regler, dvs. aktiebolag och europabolag. Uttrycket stat inom EES inbegriper medlemsstater i EU.

Övervägandena finns i avsnitt 8.3.6.

### **38 kap. Verksamhetsavyttringar**

*1, 2, 5–7, 9–12, 14–18 och 20 §§ samt rubrikerna till 9, 14 och 20 §§*

I paragraferna och rubrikerna ersätts ordet *säljande* med ordet *överlåtande* och ordet *köpande* ersätts med ordet *övertagande*. I 1 § ersätts ordet *säljaren* med ordet *överlåtaren*, i 10 § ersätts *säljarens* med *överlåtarens* samt i 20 § och i rubriken till den paragrafen *säljaren* med *överlåtaren*. Genom ändringarna kommer parterna vid en verksamhetsavyttring att benämnas det överlåtande företaget respektive det övertagande företaget. Ändringarna innebär att det förtydligas att bestämmelserna även omfattar en överlåtelse som inte grundar sig i ett köp.

Övervägandena finns i avsnitt 7.2.

## **11.2 Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)**

### **63 kap. Anstånd med betalning av skatter och avgifter**

**14 §** Skatteverket ska bevilja anstånd med betalning av slutlig skatt till den del den avser skatt enligt inkomstskattelagen (1999:1229) och egenavgifter som avses i 3 kap. socialavgiftslagen (2000:980), om

1. uttagsbeskattning har skett bara på grund av bestämmelserna i 22 kap. 5 § 2, 4 eller 5 inkomstskattelagen,

2. den skattskyldighet som avses i 22 kap. 5 § 2 inkomstskattelagen har upphört på grund av att den skattskyldige har fört över

a) tillgångar från ett fast driftställe i Sverige till en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) och tillgångarna tillhör den skattskyldige även efter överföringen,

b) den näringsverksamhet som bedrivs från ett fast driftställe i Sverige till en stat inom EES, eller

c) *sitt registrerade säte i Sverige till en stat inom EES.*

3. det skatteavtal som avses i 22 kap. 5 § 4 eller 5 inkomstskattelagen har ingåtts med en stat inom EES,

4. tillgången ingår i en näringsverksamhet inom EES, och

5. den näringsverksamhet som avses i 22 kap. 5 § 2 inkomstskattelagen eller den näringsverksamhet som enligt 22 kap. 5 § 4 eller 5 inkomstskattelagen ska beskattas i en annan stat inte har upphört.

Första stycket gäller bara om överföringen har skett till en stat inom EES som är medlem i Europeiska unionen (EU) eller som har ingått en särskild överenskommelse med Sverige eller EU om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar. Ett sådant bistånd ska ha en räckvidd som är lik-artad med den

som föreskrivs i rådets direktiv 2010/24/EU av den 16 mars 2010 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder.

Anståndstiden ska bestämmas till ett år efter den dag då skatten senast ska betalas. Om ett nytt anstånd beviljas, ska anståndstiden bestämmas till ett år efter den dag då föregående anståndstid löper ut.

I paragrafen finns bestämmelser om anstånd med betalning av skatt eller avgift i samband med uttagsbeskattning.

I första stycket anges de grundläggande förutsättningarna för att anstånd med betalning av skatt eller avgift i samband med uttagsbeskattning ska kunna beviljas.

Ändringen innebär ett tillägg i den *andra punkten* på så sätt att anstånd med betalning av sådan skatt eller avgift som har tagits ut med stöd av 22 kap. 5 § 2 inkomstskattelagen (1999:1229) även kan beviljas när uttagsbeskattningen har skett till följd av att den skattskyldige har fört över sitt registrerade säte i Sverige till en stat inom EES, dvs. när den skattskyldige har överfört sin skatterättsliga hemvist. Tillägget är endast tillämpligt på juridiska personer som har möjlighet att flytta ett registrerat säte enligt bolagsrättsliga regler, dvs. aktiebolag och europabolag. Uttrycket stat inom EES inbegriper medlemsstater i EU.

Övervägandena finns i avsnitt 8.3.8.

### 11.3 Förslaget till lag om ändring i lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel

**9 §** Skatten uppgår till 15 procent av skatteunderlaget enligt 3 d § första och fjärde styckena om inte annat följer av andra, fjärde, sjätte och sjunde styckena.

Skatten uppgår till 30 procent av skatteunderlaget enligt 3 d § andra–fjärde styckena som avser kapitalförsäkring, sådant tjänstepensionsavtal som är jämförbart med kapitalförsäkring eller PEPP-produkt.

Med pensionsförsäkring likställs i denna paragraf sådana avtal om tjänstepension som uppfyller villkoren i 58 kap. 1 a § första stycket 2 inkomstskattelagen (1999:1229).

I det fall beskattningsåret är längre eller kortare än 12 månader ska skattesatsen jämkas i motsvarande mån. Sådan jämkning ska också göras om

1. hela behållningen på ett pensionssparkonto avskattas enligt 58 kap. 33 § inkomstskattelagen eller avsättning som avses i 3 a § fjärde stycket helt upplöses under beskattningsåret,

2. det kapital som hänför sig till en pensionsförsäkring avskattas enligt 58 kap. 19 eller 19 a § inkomstskattelagen eller 5 § första stycket 6, 6 a eller 7 lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, eller

3. en försäkring ska anses som en kapitalförsäkring enligt 58 kap. 2 § tredje stycket inkomstskattelagen.

Överläts ett helt försäkringsbestånd från ett livförsäkringsföretag som är skattskyldigt enligt denna lag till ett annat sådant företag eller sker fusion mellan sådana företag inträder det övertagande företaget i det överlåtande företags skattemässiga situation.

Överläts ett försäkringsbestånd helt eller delvis från ett livförsäkringsföretag som är skattskyldigt enligt denna lag till ett företag som inte är det, ska det överlåtande livförsäkringsföretaget betala avkastningsskatt för den del av året som företaget innehåft försäkringsbeståndet. Skattesatsen ska då jämkas i motsvarande



mån. Detsamma gäller också vid överlåtelse genom fusion och om ett livförsäkringsföretag för över sitt registrerade säte i Sverige till en stat inom EES.

För den som efter överlåtelsen eller på grund av överföringen av det registrerade sätet inträder som skattskyldig beräknas skatteunderlaget som om försäkringen innehafts hela året. Skattesatsen ska dock jämkas med hänsyn till den tid som skattskyldighet förelegat.

I paragrafen finns bestämmelser om skattesats, skatteunderlag och om jämkning av skattesatsen.

Ändringen i *sjätte stycket* innebär att skattesatsen ska jämkas även när skattskyldigheten för avkastningsskatt upphör på grund av att ett livförsäkringsföretag för över sitt registrerade säte i Sverige till en stat inom EES. Den situation som avses är när ombildningen innebär att skattskyldigheten upphör för försäkringsavtal som är meddelade från ett fast driftställe i utlandet.

Ändringen i *sjunde stycket* innebär att skattesatsen ska jämkas även hos den försäkringstagare som på grund av överföring av ett livförsäkringsföretags registrerade säte i Sverige till en stat inom EES inträder som skattskyldig för avkastningsskatt.

Övervägandena finns i avsnitt 8.3.10.