



Fakulteten för ekonomi, kommunikation och IT
Rättsvetenskap

Nicklas Hedin
Johan Göransson

Internationella fusioner

Även staten vill ha sitt

International mergers

Even the government wants its cut

Examensarbete 15 hp
Magisterprogrammet i Skatterätt och ekonomi

Datum/Termin: VT 2009
Handledare: Börje Leidhammar

Innehållsförteckning

SAMMANFATTNING	4
FÖRKORTNINGSLISTA	4
DISPOSITION	6
1 INLEDNING.....	7
1.1 BAKGRUND	7
1.2 PROBLEMFÖRMULERING.....	8
1.3 SYFTE.....	8
1.4 KONCERNEN.....	8
1.5 AVGRÄNSNING	10
2 METOD	11
2.1 RÄTTSDOGMATIK	11
2.2 METODVAL	11
2.3 VALIDITET OCH RELIABILITET	12
2.4 PRINCIPER OCH BEGREPP.....	13
2.5 TRE METODER FÖR TOLKNING AV RÄTTSKÄLLOR	14
2.5.1 <i>Språklig tolkning</i>	14
2.5.2 <i>Systematisk tolkning</i>	15
2.5.3 <i>Teleologisk tolkning</i>	16
2.6 EU-RÄTTSLIG METOD.....	16
2.7 EG-KONFORM TOLKNING AV SKATTELÄG	16
2.8 RÄTTSFALLSTOLKNING	17
2.9 KÄLLKRITIK	19
2.10 DOKTRINEN.....	19
2.11 VÅR METOD.....	19
3 REFERENSRAM.....	22
3.1 EG-FÖRDRAGETS BESTÄMMELSER OM FRI RÖRLIGHET OCH ICKE-DISKRIMINERING	22
3.2 ETABLERINGSFRIHET INOM EU	23
3.3 BETECKNINGAR, DEFINITIONER OCH BETYDELSER I FUSIONS DIREKTIVET.....	24
3.4 FUSIONS DIREKTIVET	27
3.5 FUSION GENOM UTBYTE AV AKTIER ELLER ANDELAR	27
3.6 EG-KONFORM TOLKNING	28
3.7 KONTINUITET OCH SAMMANFATTNING.....	28
3.8 MOTIV TILL FUSION.....	29
3.8.1 <i>Tillväxt</i>	29
3.8.2 <i>Synergieffekter</i>	29
3.8.3 <i>Immateriella tillgångar</i>	29
3.8.4 <i>Hybris</i>	30
3.8.5 <i>Monopol</i>	30
3.9 ALTERNATIV TILL FUSION	30
3.10 VAD ÄR EN KONCERN	31
3.10.1 <i>Resultatutjämförelse</i>	32
3.10.2 <i>Koncernredovisning</i>	32
3.11 DEFINITIONEN PÅ VERKSAMHETSGREN	32
3.12 FAST DRIFTSTÄLLE	33
3.12.1 <i>Direktivet</i>	33
3.12.2 <i>Svenska regler</i>	33
3.12.3 <i>Dubbelbeskattningsavtalet</i>	33
4 ANALYS	35
4.1 FUSIONS DIREKTIVET SKA UNDERLÄTTA GRÄNSÖVERSKRIDANDE OMSTRUKTURERINGAR AV BOLAG.....	35
4.1.1 <i>Fusionsdirektivet</i>	35

4.2 DE SVENSKA REGLERNA	35
4.3 BESKATTNINGSKONSEKVENSER FÖR DET SVENSKA DOTTERBOLAGET	36
4.3.1 Om endast viss del av den överförda tillgången knyts till ett fast driftställe i överlåtarsstaten.....	37
4.3.2 Om tillgångarna senare lämnar det fasta driftstället	37
4.4 ÄR BESKATTNINGEN FÖRDRAGSSTRIDIG?.....	37
5 SLUTSATS	39
5.1 VILKA BESKATTNINGSKONSEKVENSER UPPSTÅR FÖR DET SVENSKA BOLAGET?	39
5.2 SKER BESKATTNINGEN I ENLIGHET MED EG-FÖRDRAGET?	40
5.3 AVSLUTANDE KOMMENTARER	41
KÄLLFÖRTECKNING	42
LITTERATUR.....	42
RÄTTSFALL	43
EG-domstol.....	43
Regeringsrätten	43
LAGAR	43
TIDSKRIFTER	44
FÖRDRAG	44
DIREKTIV	44
OFFENTLIGA TRYCK	44
SKATTEAVTAL	44
INTERNET.....	44

FIGURER

- FIGUR 1: Disposition av uppsatsen
- FIGUR 2: Uppställning av vår koncern
- FIGUR 3: Undersökningsmetoder
- FIGUR 4: Fusion 1
- FIGUR 5: Fusion 2
- FIGUR 6: Fusion 3
- FIGUR 7: Äkta koncern
- FIGUR 8: Oäkta koncern

Sammanfattning

Den 23 juli 1990 kom rådets direktiv 90/434/EEG, fusionsdirektivet, som behandlar ett gemensamt beskattningssystem för bland annat fusioner som vi har valt att fokusera på. Det ansågs nödvändigt för att harmonisera reglerna och skapa sådana förhållanden som liknar de som gäller på en inre marknad och på så sätt garantera upprättandet av en gemensam marknad. Tanken är att det inte ska finnas restriktioner inom gemenskapen och som ett led i detta är det då nödvändigt att införa neutrala skatteregler som inte påverkar konkurrensen. Skattereglerna som de såg ut innan gjorde skillnad på förhållanden inom medlemslandet och förhållandet mellan medlemsländer.

Om nu förhoppningsvis botten i krisen är nära kan det närma sig en våg av företagsförvärv och fusioner. Många företag är lågt värderade vilket bäddar för ett köpläge för de företag som fortfarande har en likvid kassa.

Vi ska i detta arbete analysera de beskattningsekvenser som uppstår i och med en gränsöverskridande fusion och om en tänkbar beskattning i så fall sker i enlighet med EG-fördraget. Problemen som ämnet bjuder på är att det rör sig om en förhållandevis ny lagstiftning. Det har hittills inte varit ett uppmärksammat område och vi ska i uppsatsen försöka ge svar på de frågeställningar som återges i syftet.

I vårt fall så har vi en koncern med ett danskt moderbolag och ett svenskt dotterbolag. Dotterbolaget kommer att fusioneras med moderbolaget via en absorption. I analysen för vi ett resonemang om de beskattningsekvenser som sker för det svenska dotterbolaget och om en tänkbar beskattning då sker i enlighet med EG-fördraget.

Slutsatsen som vi kommer fram till är att det sker en uttagsbeskattning i det svenska dotterbolaget. Anledningen till detta är att fusionen inte anses vara en kvalificerad sådan och ingen skattemässig kontinuitet föreligger mellan övertagande och överlåtande bolag. Vi har även kommit fram till att beskattningen som uppstår inte strider mot EG-fördraget. Vi anser inte att det görs en skillnad mellan utländska och inhemska förhållanden då en uttagsbeskattning likväl skulle kunna aktualiseras på en nationell fusion som på en gränsöverskridande.

Förkortningslista

AB – Aktiebolag

ABL – Aktiebolagslag (SFS 2005:551)

ApS – Anpartsselskab

EG – Europeiska gemenskapen

EGD – EG-domstolen

EU – Europeiska unionen

HD – Högsta domstolen

IL – Inkomstskattelag (SFS 1999:1229)

OECD – Organization for Economic Co-operation and Development.

Prop. – Proposition

RF – Regeringsformen (SFS 1974:152)

RR – Regeringsrätten

RÅ – Regeringsrättens årsbok

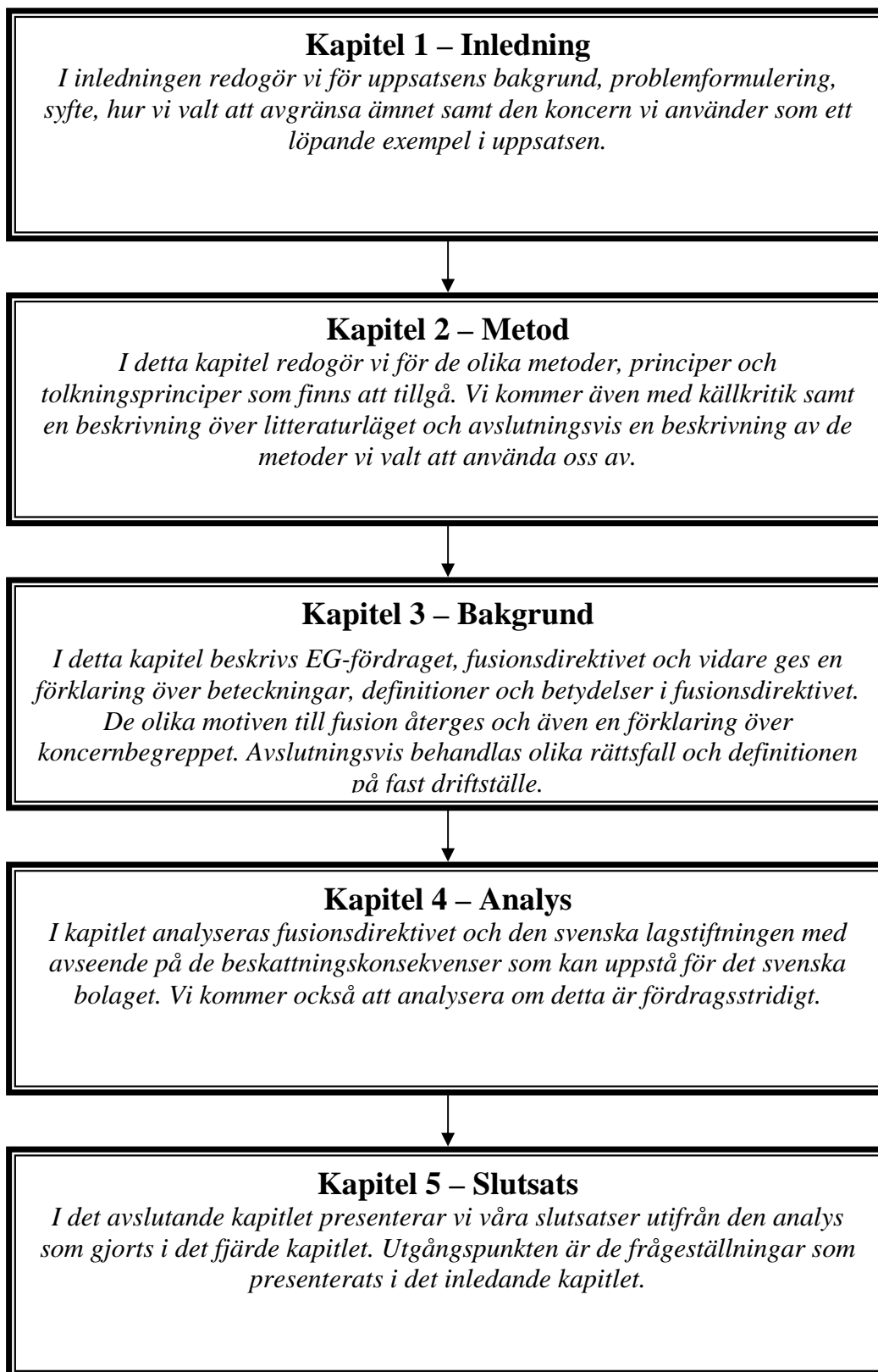
SCE – Societas Cooperativa Europea (Europeiska kooperativa föreningen)

SE – Societas Europaea (Europabolag)

ÅRL – Årsredovisningslag (SFS 1995:1554)

Disposition

Dispositionen redogör för uppsatsens struktur och innehåll i respektive kapitel.



Figur 1: Disposition av uppsatsen

1 Inledning

I inledningen redogör vi för uppsatsens bakgrund, problemformulering, syfte, hur vi valt att avgränsa ämnet samt den koncern vi använder som ett löpande exempel i uppsatsen.

1.1 Bakgrund

I EG-fördraget finns bestämmelser som anger att hinder mot den fria rörligheten för varor, personer, tjänster och kapital ska avskaffas. I den fria rörligheten för varor anges särskilt att detta gäller även fiskala hinder t.ex. i form av en diskriminerande beskattning av varor från andra medlemsländer.¹

Den 23 juli 1990 kom rådets direktiv 90/434/EEG, fusionsdirektivet, som behandlar ett gemensamt beskattningssystem för bland annat fusioner som vi har valt att fokusera på. Det ansågs nödvändigt för att harmonisera reglerna och skapa sådana förhållanden som liknar de som gäller på en inre marknad och på så sätt garantera upprättandet av en gemensam marknad. Tanken är att det inte ska finnas restriktioner inom gemenskapen och som ett led i detta är det då nödvändigt att införa neutrala skatteregler som inte påverkar konkurrensen. Skattereglerna som de såg ut innan gjorde skillnad på förhållanden inom medlemslandet och förhållandet mellan medlemsländer.²

Fusionsdirektivet är viktigt ur två allmänna aspekter. För det första är det ett åtagande för Sverige att gränsöverskridande omstruktureringar enligt den svenska skattelagsstiftningen ska vara utformad i enlighet med direktivet. För det andra påverkar direktivet också utformningen av den lagstiftning som finns i Sverige som avser rent nationella omstruktureringar.³

Länge saknades det i den svenska lagstiftningen nödvändiga civilrättsliga regler för att kunna genomföra gränsöverskridande fusioner och fissioner. Fusionsdirektivet föreskrev alltså skatteregler för transaktioner som inte kunde företas civilrättsligt.⁴ Som åtgärd mot detta antogs ett andra direktiv 2005 med generella bolagsrättsliga regler för gränsöverskridande fusioner, direktiv 2005/56/EG. Enligt direktivet 2005/56/EG så skulle reglerna vara implementerade i medlemsstaterna den 15 december 2007 och den 8 november 2007 lämnade regeringen en proposition till riksdagen med förslag om lagändringar som trädde i kraft den 15 februari 2008.⁵

Sammanfattningsvis kan sägas att det övergripande syftet med fusionsdirektivet är att underlätta gränsöverskridande omstruktureringar. De omstruktureringar som omfattas av direktivet ska kunna göras utan någon omedelbar beskattning, istället skjuts beskattningen upp. I direktivet används en huvudprincip som innebär skattemässig kontinuitet på både bolags- och ägarnivå. På bolagsnivå innebär detta generellt att överföringen av tillgångar inte medför någon beskattning, även om överföringen hade utlöst beskattning enligt normala regler.

¹ Ståhl, K. Persson & Österman, R. *EG-skatterätt*, 2006

² Rådets direktiv 90/434/EEG

³ Dahlberg, M. *Internationell beskattning*, 2007

⁴ Ståhl, K. Persson & Österman, R. *EG-skatterätt*, 2006

⁵ Prop. 2007/08:15 *Gränsöverskridande fusioner, m.m.*

1.2 Problemformulering

Redan på 60-talet kom förslag inom EG att det skulle komma gemensamma bestämmelser för fusioner. Det dröjde dock till den 23 juli 1990 innan fusionsdirektivet, 90/434/EEG, kom vilket skulle möjliggöra internationella fusioner och skapa en gemensam lagstiftning för medlemsstaterna i EES. Reglerna började gälla i Sverige 1995 då det var det år som Sverige gick med i EU men reglerna var inte tillräckliga. 2005 kom först ett ändringsdirektiv, 2005/19/EG, vilket medförde ändringar i de skatterättsliga reglerna men det fanns fortfarande inget civilrättsligt stöd för gränsöverskridande fusioner. 2005 kom således även ett nytt direktiv, 2005/56/EG, som medförde tillräckliga regler för att en gränsöverskridande fusion skulle kunna ske både skatterättsligt och civilrättsligt. För att reglerna ska bli gällande i svensk lagstiftning krävdes en förändring i svensk lag vilken trädde i kraft den 15 februari 2008. Reglerna är fortfarande nya och det finns få rättsfall, i både i svensk rätt och EG-rätt, som behandlar de nya reglerna. En bidragande orsak till att reglerna inte ännu kommit till en praktisk användning kan vara den ekonomiska krisen som kom nära inpå reglernas införande. Den har bidragit till en försiktighet på marknaden och i ett senare skede till en låg likviditet hos många företag.

Om nu förhoppningsvis botten i krisen är nära kan det närma sig en våg av företagsförvärv och fusioner. Många företag är lågt värderade vilket bäddar för ett köpläge för de företag som fortfarande har en likvid kassa.

Vi ska i detta arbete analysera de beskattningskonsekvenser som uppstår i och med en gränsöverskridande fusion och om en tänkbar beskattning i så fall sker i enlighet med EG-fördraget. Problemen som ämnet bjuder på är att det rör sig om en förhållandevis ny lagstiftning. Det har hittills inte varit ett uppmärksammat område och vi ska i uppsatsen försöka ge svar på de frågeställningar som återges i syftet.

1.3 Syfte

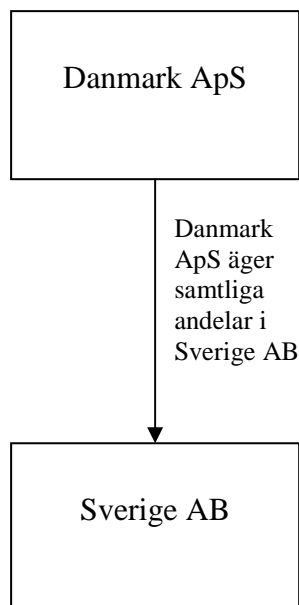
Vi kommer i uppsatsen att undersöka tolkningen och syftet med fusionsdirektivet med avseende på de beskattningskonsekvenser som uppstår när ett helägt svenskt dotterbolag fusioneras med ett danskt moderbolag. Syftet med uppsatsen är att se på de skattemässiga komplikationer som en gränsöverskridande fusion kan innebära och om en tänkbar beskattning sker i enlighet med EG-fördraget.

Vi kommer att i analysen och sedermera slutsatsen försöka ge svar på följande frågor med utgångspunkt i fusionsdirektivet och svensk lagstiftning:

- Vilka beskattningskonsekvenser uppstår för det svenska bolaget?
- Sker en tänkbar beskattning i enlighet med EG-fördraget?

1.4 Koncernen

I arbetet har vi konstruerat en egen koncern där vi också ställt upp en balansräkning för det svenska dotterbolaget och utifrån den sett på de beskattningskonsekvenser som uppstår i och med fusionen med det danska moderbolaget.



Figur 2: Uppställning av vår koncern.

Koncernen består av ett moderbolag i form av ett anpartsselskab som ligger i Danmark och ett helägt privat aktiebolag som ligger i Sverige. Anpartsselskab är den danska motsvarigheten till det svenska aktiebolaget. Dotterbolaget kommer att fusioneras med det danska bolaget via en s.k. absorption, se avsnitt 3.3 punkt 3 Beteckningar, definitioner och betydelser i fusionsdirektivet.

Dotterbolagets balansräkning ser ut på följande sätt:

Balansräkning

Belopp i kr	XXXX-XX-XX
TILLGÅNGAR	
Anläggningstillgångar	
Materiella anläggningstillgångar	
Maskiner och andra tekniska anläggningar	50 000
Inventarier och verktyg	150 000
Summa anläggningstillgångar	200 000
Omsättningstillgångar	
Kassa och bank	150 000
Summa omsättningstillgångar	150 000
SUMMA TILLGÅNGAR	350 000

Balansräkning

Belopp i kr	XXXX-XX-XX
EGET KAPITAL OCH SKULDER	
Eget kapital	
Bundet eget kapital	
Aktiekapital (1000 aktier)	100 000
Fritt eget kapital	
Balanserad vinst eller förlust	30 000
Årets resultat	0
Summa eget kapital	130 000
Obeskattade reserver	
Periodiseringsfonder	150 000
Akkumulerade avskrivningar utöver plan	70 000
	220 000
Summa skulder	220 000
SUMMA EGET KAPITAL OCH SKULDER	350 000

1.5 Avgränsning

Vi koncentrerar oss i denna studie på de skatteeffekter som en internationell fusion medför. För att förklara på ett så överskådligt sätt som möjligt har vi konstruerat en fiktiv balansräkning i ett svenskt aktiebolag, Sverige AB, för att sedan följa de beskattningsekvenser som uppstår för detta bolag i och med fusionen.

Den vanligaste formen av fusion är när ett helägt dotterbolag via en absorption går upp i sitt moderbolag och det är också det scenario som vi fokuserar på. Båda bolagen ligger inom EU och omfattas således av EG-rättsliga regler, i det här fallet fusionsdirektivet. I uppsatsen ser vi endast till den eventuella svenska beskattningen som sker och inte till en eventuell dansk sådan.

2 Metod

I detta kapitel redogör vi för de olika metoder, principer och tolkningsprinciper som finns att tillgå. Vi kommer även med källkritik samt en beskrivning över litteraturläget och avslutningsvis en beskrivning av de metoder vi valt att använda oss av.

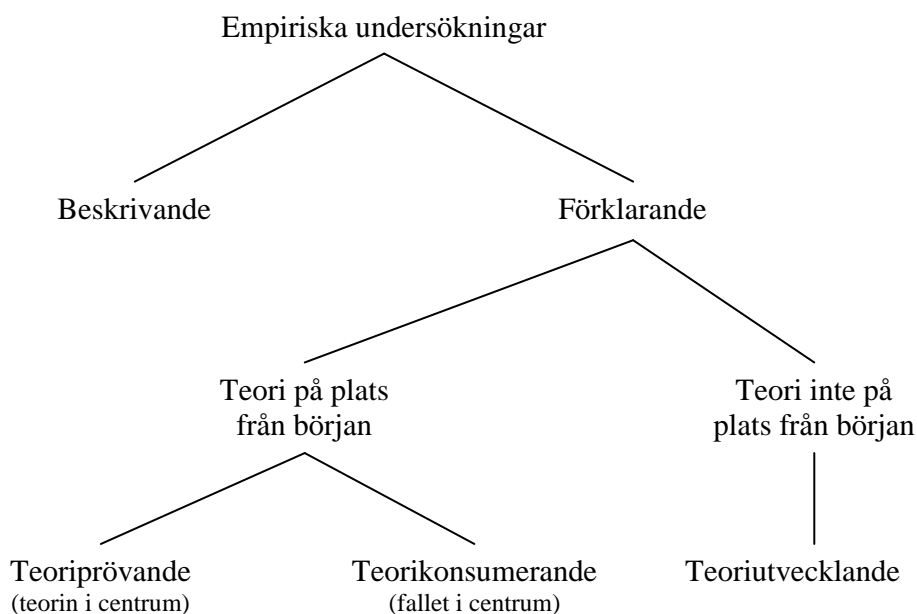
2.1 Rättsdogmatik

Juridiken består av en stor mängd material vilket befinner sig under en ständig utveckling. Den ständiga förändringen gör det omöjligt att kunna lära sig allt utan det krävs istället ett systematiskt tillvägagångssätt för att få fram den information som krävs för varje ämne.⁶ Problemet som uppstår i och med den ständiga förändringen är fastställandet av gällande rätt. Vid bestämmande av gällande rätt har det utvecklats rättskälleprinciper som säger att lagarna *skall* beaktas i juridisk argumentation, lagarnas förarbeten och prejudikat *bör* beaktas och förordningar och doktrin *får* beaktas.⁷

Systematiseringen och tolkningen av juridikens omfattande material kallas rättsdogmatik. I rättsdogmatisk metod så studeras rättsreglerna som normer. De anses vara bindande direktiv, och syftar till att fastställa gällande rätt inom ett förutbestämt område och liknar en domares arbete.⁸

2.2 Metodval

I boken Metodpraktikan så skiljs det till en början mellan två olika undersökningsmetoder, beskrivande och förklarande. Den förklarande undersökningsmetoden går även sedan vidare i undergrupper enligt följande figur.⁹



Figur 3: Undersökningsmetoder

⁶ Lehrberg, B. *Praktisk juridisk metod*, 2006

⁷ Peczenik, A. *Juridikens teori och metod: en introduktion till allmän rättslära*, 1995

⁸ Strömholm, S. *Allmän rättslära: en introduktion*, 1988

⁹ Metodpraktikan, 2007 s. 99

En av de tre metoderna som syftar till att förklara ett visst samhällsfenomen är den teoriprövande metoden vilken bygger på att teorin står i centrum. Teorin finns redan och undersökningen syftar till att pröva den genom att ställa upp ett antal situationer och se på deras utfall. Målet kan sägas vara ett försök att köra samhällsfenomenet i repris men att under repriserna ändra en förutsättning och se om utfallet ändras. Slutsatserna i en teoriprövande undersökning kan antingen stärka, försvaga eller få det utfallet att en teori stämmer bättre än en annan.¹⁰

Den andra metoden där teorin redan finns är den teorikonsumerande. Skillnaden från den föregående metoden är att här ligger fallet i centrum. Kraften läggs här på att genom redan existerande teorier förklara vad som skett i det valda fallet.¹¹

Tredje och sista förklarande metoden innebär en utveckling av nya förklaringar. Strävan med metoden är att försöka komma med nya förklaringar om hur det studerade fenomenet påverkas av andra fenomen.¹²

Den andra undersökningsmetoden är den beskrivande. Strävan här är att beskriva ett faktiskt förhållande genom val av en jämförelsepunkt eller ett analysverktyg. Det stora problemet med den beskrivande metoden är att problemet är direkt beroende av vad det jämförs med. Det första som bör göras i en beskrivande analys är att tillverka det analysverktyg som sedan används för att illustrera problemet som undersöks.¹³

2.3 Validitet och reliabilitet

Begreppet validitet kan definieras på olika sätt och uppstår främst eftersom det i forskningen finns både ett teoretiskt och ett operationellt språk. Metodpraktikan tar upp tre olika definitioner på validitet:¹⁴

1. ”överensstämmelse mellan teoretisk definition och operationell indikator,”
2. ”frånvaro av systematiska fel, och”
3. ”att vi mäter det vi påstår vi mäter.”

Det gäller t ex att ta reda på hur informationen kommit fram för att en korrekt jämförelse ska kunna ske då det kan finnas flera olika sätt att mäta samma sak.¹⁵

Reliabiliteten anger trovärdigheten hos det mätinstrument som används. Reliabiliteten är enklare att testa än validiteten. Ett exempel är att låta samma personer svara på frågorna vid två eller flera tillfällen och om skillnaderna är för stora är reliabiliteten låg eller om det skulle finnas svar i undersökningen som kan sägas vara motsägelsefulla.¹⁶

Sammanfattningsvis kan sägas att en forskare som använder sig av mätinstrument som ger samma resultat när de används använder reliabla mätinstrument och den forskare som mäter det han utger använder valida instrument.¹⁷

¹⁰ Metodpraktikan, 2007

¹¹ Ibid.

¹² Ibid.

¹³ Ibid.

¹⁴ Metodpraktikan, 2007 s. 63

¹⁵ Ejvegård, R. *Vetenskaplig metod*, 2009

¹⁶ Ibid.

¹⁷ Ibid.

2.4 Principer och begrepp

För rättssystemet utgör rättsprinciperna en sammanhållande värdeordning, ett slags ”kitt” som länkar samman olika regler och gör dem ändamålsenliga och användbara.¹⁸

Det finns allmänna principer som är relevanta för hela eller stora delar av rättssystemet och speciella skatterättsliga principer som har betydelse inom just detta rättsområde. Vissa principer kommer till uttryck direkt i lagtextens ordalydelse och vissa principer framkommer vid en närmare systematisk analys av ett regelområde som identifierats i en rättsvetenskaplig diskussion eller som utvecklats inom ramen för rättspraxis.¹⁹

Olika delar av skatterättens utformning har ursprungligen motiverats med vissa principer medan andra principer främst tänkts utgöra hjälpmedel vid tolkning av regler.²⁰

Legalitetsprincipen kommer till uttryck direkt i RF och har flera ändamål. De lagrum som tydligast ger uttryck för legalitetsprincipen återfinns 1:1 3 st. och 8:3 och 5 RF. Principen skall verka som en av den offentliga rättens systematiska byggstenar men den kan också anses som en garant för en rättssäker rättstillämpning. Principen anger att den offentliga makten utövas under lagarna och föreskrifter om skatt meddelas i lag.²¹

Intresseprincipen handlar om att en person skall betala skatt i förhållande till den nytta som hon har i förhållande till samhällets tjänster. Med detta menas det som finansieras av staten.²²

Skatteförmågeprincipen saknar direkt lagstöd, istället får den induceras fram. Med detta menas att den kommer till uttryck i den systematiska uppbyggnaden av skattesystemet samt i motivuttalanden. Den skattskyldige beskattas för nettot av sin verksamhet. I princip innebär detta att alla kostnader som den skattskyldige haft för förvärvet av sina intäkter får dras av.²³ Var och en ska alltså betala skatt efter sin förmåga.

Likhetsprincipen är av allmän karaktär och kommer till direkt uttryck i 1:9 RF. I lagtexten anges att den offentliga förvaltningen i sin verksamhet ska beakta allas likhet inför lagen. De skattskyldiga får alltså inte behandlas olika utan att sakligt godtagbara skäl finns för detta. Problemet i praktiken är att avgöra vilka fall som är lika och vilka som inte är det.²⁴

Objektivitetsprincipen återfinns i 1:9 RF. Här anges att den offentliga förvaltningen i sin verksamhet ska iaktta saklighet och opartiskhet.²⁵

Neutralitetsprincipen innebär att reglerna i mesta möjliga mån bör vara neutrala. Detta innebär bl.a. att skattereglerna inte bör styra företagens val av företagsform. Särskilda regler har för att förverkliga denna målsättning skapats.²⁶

¹⁸ Pålsson, R. *Inledning till skatterätten*, 2003

¹⁹ Ibid.

²⁰ Ibid.

²¹ Ibid.

²² Ibid.

²³ Ibid.

²⁴ Ibid.

²⁵ Ibid.

²⁶ Ibid.

Minsta offer-principen. Skatten ska fördelas mellan samhällets medlemmar på ett sådant sätt att den medför minsta möjliga uppoffring för dem. Syftet bakom principen är att det för samhället som sådant ska uppnå en mer rättvis inkomstfördelning. Det är en mindre uppoffring för en höginkomsttagare att avstå från en ytterligare krona i inkomst än en låginkomsttagare. Principen leder fram till progressiva skatteskalor.²⁷

Den socialpolitiska beskattningsprincipen har sina rötter i socialismens tankevärld. Utformningen av beskattningen sker på ett sådant sätt att den åstadkommer en omfördelning av inkomsterna. Utformningen ska även ske så att orättvist upplevda skevheter i inkomst- och förmögenhetsfördelningen i samhället korrigeras. Den numera borttagna förmögenhets- och gåvoskatten hade sin bakgrund i denna princip. Även dubbelbeskattningen av aktiebolagens inkomster har stöd i principen.²⁸

Kontinuitetsprincipen innebär att beskattning skjuts upp trots att en transaktion skett. Exempel på detta är när en gåvotagare övertar givares anskaffningsvärden på kapitaltillgångar och principen tillämpas t.ex. vid generationsskifte av näringsverksamhet och ombildning av företagsform.²⁹

Reciprocitetsprincipen innebär bl.a. att en avdragsgill kostnad hos en skattskyldig resulterar i en skattepliktig intäkt hos en annan. Principen har betydelse för motiveringen av skattesystemet såväl som för tolkningen av oklara bestämmelser. Dock finns viktiga och omfattande undantag.³⁰

2.5 Tre metoder för tolkning av rättskällor

Den rättstillämpande verksamheten utgörs i mycket stor utsträckning av tolkning, d.v.s. av en bearbetning av olika typer av källor såsom lagtext och rättspraxis. Flertalet mål och fall är enkla men vissa är av mer komplicerad natur. Komplikationer mellan parter kan uppstå om en viss regel ska tillämpas eller inte. Dessutom kanske det inte finns några vägledande prejudikat att tillgå som kan ge vägledning. Då får tolkningen en än större roll.³¹

2.5.1 Språklig tolkning

All tolkning som görs av rättskällematerial och lagtext är en delvis språklig verksamhet. Det finns vissa viktiga principer som skiljer juristens språkliga arbete från t.ex. språkhistorikerns och som inte får försummas om tolkningen ska uppfylla vedertagna metodkrav.³²

Juristen strävar efter en tolkning som kan accepteras av andra jurister, tolkningen ska vara förutsebar och konform. Ett vanligt argument i tolkningsfrågor är consensus, d.v.s. den överensstämmande uppfattningen bland jurister. Rättssäkerhetsskäl talar för denna eftersträlvade likformighet.³³

²⁷ Rabe, G. & Melbi, I. *Det svenska skattesystemet*, 2008

²⁸ Ibid.

²⁹ Pahlsson, R. *Inledning till skatterätten*, 2003

³⁰ Ibid.

³¹ Strömholm, S. *Allmän rättslära: en första introduktion*, 1988

³² Evers, J. *Tolkning av lag och rättsfall*, 1987

³³ Ibid.

Hur den språkliga kontexten ska avgränsas är en viktig fråga. Vissa lagrum kräver inte mer än vanlig läskunnighet och kunskap om ordens betydelse för att kunna förstås och är således lättolkade. För att förstå innebörden av en enskild bestämmelse så behövs däremot en ganska omfattande kontext, då används systematisk lagtolkning, se avsnittet nedan.³⁴

Vid lagtolkningen måste också beaktas vilka språkregler som bör tas hänsyn till. Vanlig svenska och juridiskt fackspråk återfinns i lagtexten och andra relevanta texter och då blir två typer av regler aktuella. Dels de regler som gäller för fackspråket och dels de regler som gäller för det normala språkbruket. Fackspråkets regler har företräde.³⁵

Det måste iaktas stor försiktighet vid den språkliga tolkningen. Det kan förekomma maskerade och skenbara regler av olika slag och i lagen används ett inkonsekvent bruk av verb. Lagen måste läsas aktivt och bearbetas genom att ställa frågor och uppmärksamhet krävs.³⁶

Att ta fasta på ordalydelsen i lagen kallas också objektiv tolkning.³⁷

2.5.2 Systematisk tolkning

Att helt isolerat från andra lagrum kan det specifika lagrummet sällan tolkas. Det tas hänsyn till något eller några andra eller till annan rättskälla. Begreppsbestämningar eller regler som bör utnyttjas vid tydningen av det aktuella lagrummet återfinns ofta i andra lagar, förarbeten, rättspraxis eller doktrin.³⁸

Att ta fasta på förarbeten och syftet bakom lagen kallas också subjektiv tolkning.³⁹

Om sammanhanget är motsägelsefritt så leder kontextutvidgningen till färre, rimliga tolkningsalternativ än den motsatta ”isoleringsmetoden”. Om ett specifikt lagrum medger många tolkningar rent språkligt, kommer den ena efter den andra att successivt försvinna då det juridiska sammanhanget ökas varav lagrummet är en del. I regel finns bara något eller några tolkningsalternativ kvar och denna kontextuella metod tas därför av jurister för given.⁴⁰

För att systematisk lagtolkning ska lyckas är en nödvändig förutsättning att regelsammanhanget är motsägelsefritt. Det är inte möjligt tillämpa båda om en regel påbjuder vad en annan förbjuder. Det krävs då en regel av högre ordning för avgörande av vilken av de båda reglerna som ska ges företräde. Om kollisioner sker mellan olika regler så används tre olika kollisionsnormer: Lex superior, Lex posterior och Lex specialis. Lex superior anger att grundlag går före allmän lag, Lex posterior att yngre lag går före äldre lag. Lex specialis ger mer preciserade regler företräde framför vaga och generella regler.⁴¹

³⁴ Evers, J. *Tolkning av lag och rättsfall*, 1987

³⁵ Ibid.

³⁶ Ibid.

³⁷ Strömholm, S. *Allmän rättslära: en första introduktion*, 1988

³⁸ Evers, J. *Tolkning av lag och rättsfall*, 1987

³⁹ Strömholm, S. *Allmän rättslära: en första introduktion*, 1988

⁴⁰ Evers, J. *Tolkning av lag och rättsfall*, 1987

⁴¹ Ibid.

2.5.3 Teleologisk tolkning

Med teleologisk tolkning menas en tolkning som grundas på lagens ändamål. Detta kan oftast hittas i lagens förarbeten. Tolkningsmetoden förefaller överflödigt om lagens innebörd klart framgår genom den språkliga tolkningen och som riskabel i de fall då lagens effekter är svåra att bedöma eller då det finns en tvistig värdering av dem.⁴²

2.6 EU-rättslig metod

De oskrivna rättskällorna, domstolarnas rättspraxis och allmänna principer, är både mer betydelsefulla och omfattande i EG-rätten än i den svenska rättsordningen.⁴³

Den stora skillnaden mellan de båda är förhållandet mellan de regler som skapats genom rättspraxis och de regler som skapats av lagstiftaren. I svensk rätt utgörs rättsordningen mestadels av skriven rätt medan i EU:s rättsordning återfinns huvudsakligen gällande rätt på vissa områden till stor del i rättspraxis. Viktigt att tänka på är också att sedvana saknar i princip relevans inom EG-rätten. Detta med anledning av att det är svårt att urskilja någon sedvana inom ett komplext, pluralistiskt och mångkulturellt rättssystem.⁴⁴

Att bestämma vilka likheter som är relevanta är vid tolkning av rättspraxis ett centralt moment. De bärande motiven måste finnas i tidigare avgöranden vilka kan uttolkas ur målets omständigheter och därmed utgöra en generell tillämplig rättsregel. De omständigheter och uttalanden som är nödvändiga för utgången i ett tidigare avgjort mål är av betydelse. Även de uttalanden som gjordes i förbigående och inte var nödvändiga för avgörandet är av betydelse.⁴⁵

2.7 EG-konform tolkning av skattelag

På alla rättsområden så gäller den EG-konforma tolkningsskyldigheten. På skatteområdet finns särskild anledning att lyfta fram betydelsen av legalitetsprincipen och det sammanhängande föreskriftskravet.⁴⁶

Det kan konstateras att stor enighet råder om lagtextens särställning som rättskälla på skatteområdet och betydelsen av lagtextens ordalydelse vid tolkningen. Enligt Kristina Ståhls mening så bör en viss försiktighet iaktas vid konforma tolkningar på skatteområdet som endast svårligen går att förena med lagtextens ordalydelse. EG-domstolen har också slagit fast att tolkningsskyldigheten begränsas av de allmänna principerna i gemenskapsrätten, bl.a. principen om rättssäkerhet.⁴⁷

I den svenska skatterättsliga tolkningsläran har rättssäkerhetssynpunkter en stark ställning och en viktig del är då kravet på förutsebarhet. Även innehållet i den bakomliggande EG-rätten som ska styra tolkningsresultatet bör beaktas. Detta gäller speciellt då innehållet i EG-rätten är klart t.ex. då direktivbestämmelsen är klar eller att EG-domstolen har avgjort just en sådan fråga.⁴⁸

⁴² Evers, J *Tolkning av lag och rättsfall*, 1987

⁴³ Hettne, J. & Otken Eriksson, I. *EU-rättslig metod: teori och genomslag i svensk rättstillämpning*, 2005

⁴⁴ Ibid.

⁴⁵ Ibid.

⁴⁶ Se 1 kap. 1 §, 2 kap. 10 § samt 8 kap. 3, 5 och 7 §§ RF

⁴⁷ Ståhl, K. *Fusionsdirektivet: svensk beskattning i EG-rättslig belysning*, 2005

⁴⁸ Ibid.

2.8 Rättsfallstolkning

Av rättssäkerhetsskäl samt process- och samhällsekonomiska skäl bör prejudikat följas. En ytterligare anledning är att överinstansen består av mera erfarna och kvalificerade domare vars domar ska vara underinstansens mönster. Endast undantagsvis avviker underinstansen från vad högsta instans kommit fram till.⁴⁹

Inga fall är helt lika men ett prejudikat bör följas om det i de efterföljande fallen finns väsentlig likhet med prejudikatet. Likheten ska grundas på de väsentliga omständigheterna. De omständigheter som kan urskiljas är dels de omständigheter som anförts i prejudikatets domskäl i syfte att motivera avgörandet. En annan är de omständigheter som borde ha anförts i prejudikatets domskäl om det varit perfekt. Den tredje och sista är att fritt ta upp de omständigheter som är väsentliga. Desto utförligare skrivna domskäl desto mer går de att lita på.⁵⁰

Slutligen kan det skiljas på flera olika metoder vid behandling av rättsfall:⁵¹

- Inventeringsmetoden som beaktar alla prejudikat som angår det ifrågavarande rättsliga problemet, t.ex. ett lagtolkningsspörsmål.
- Selektiva metoden som beaktar de mest representativa och auktoritativa prejudikaten.
- Exemplifierande metoden som beaktar blott enstaka prejudikat för att ge exempel på en åsikt, t.ex. en lagtolkningsfråga, vilken grundas på andra argument än prejudikatstolkning. Exempel på detta är bokstavstolkning.
- Komparativa metoden drar slutsatser från likheter och olikheter mellan prejudikat från skilda tider och stater.

Ofta är det svårt att tolka rättsfall t.ex. att avgöra om en princip, mer eller mindre generell sådan, kan anses vara fastslagen. I andra fall kan det vara svårt och osäkert om en i rättspraxis fastslagen rättsregel är användbar och tillämplig på ett konkret fall. Detta kan bero på att det enskilda fallets förhållanden skiljer sig från dem som förelåg i prejudikatet. Domskälen kan också ibland vara mångtydiga eller vaga. Vid den språkliga tolkningen kan problem uppstå om domstolen skrivit utförliga komplicerade domskäl eller om domstolen uttryckt sig mycket knapphändigt.⁵²

Vid tolkningen av rättsfall krävs också att hänsyn tas till andra förhållanden än domstolens egna domskäl. Exempel på detta är parternas argumentering, myndigheters yttranden och ett mer eller mindre klart uttalat syfte med den lagtolkning som HD förordat. Rättsfallstolkningen måste således utföras på olika sätt och anpassas till domskrivningen.⁵³

Analysen kan drivas olika långt i rättsfallstolkningen. I en del fall kan tolkningen begränsas till en språklig analys. I andra fall kan tolkningen göras genom att sätta den preliminära semantiska utläggningen i relation till partsargumentering, rättsfallsrubriken och majoritetens syfte med den förordade rättsprincipen.⁵⁴

⁴⁹ Peczenik, A. *Juridikens metodproblem: rättskällelära och lagtolkning*, 1980

⁵⁰ Ibid.

⁵¹ Ibid.

⁵² Finna rätt, juristens källmaterial och arbetsmetoder, 2008

⁵³ Ibid.

⁵⁴ Ibid.

En prejudikatinstans uppgift är att leda rättsutvecklingen och verka för en enhetlighet inom rättsbildningen. Då är det naturligt att domskälen skrivs så att rättsprincipen så mycket som möjligt är enkel och lätt att tillämpa för domstolarna. Prejudikatinstanserna vill undvika att slå fast vaga och obestämda rättssatser men ibland så måste de uttrycka sig på ett sådant sätt då t.ex. en mängd bakomliggande intressen måste beaktas vid bedömningen av varje enskilt fall. Rättssatsen bör av domstolen vara av den uppfattningen att den kan tillämpas på ett förutsebart och rimligt sätt.⁵⁵

En prejudikatinstans som ska formulera en rättsprincip har ofta valet mellan två alternativ. Det ena alternativet är att domstolen gör ett uttalande med mera begränsad räckvidd som tar sikte på det konkreta fallet, en såkallad kasuistisk domskrivning. Det andra alternativet är möjligheten att utforma domskälen på ett principiellt sätt så att de täcker även andra situationer än den uppkomna. Mer generella domskäl har den fördelen att prejudikaten blir vägledande i större utsträckning. Nackdelen kan vara att alltför generella uttalanden ibland blir så vaga att de inte ger avsedd vägledning för underinstanserna.⁵⁶

Vid studier av prejudikat måste läsaren vara medveten om att vissa rättsfrågor kanske inte ställts på sin spets. Då en part bär bevisbördan och han inte lyckats styrka vissa fakta får domen inte grundas på sådana fakta. Det måste också noga undersökas hur parterna angett sina yrkanden. Domstolarnas prövning begränsas också endast av de fakta som parterna åberopat och inte av de rättsregler eller den rättsliga argumentationen som förts fram.⁵⁷

Vid avgörandet av hur en lagregel tolkats i rättspraxis bör det undersökas om det finns flera fall som berör frågan. Det kan då visa sig att fallen rör skilda frågor som inte får sammanblandas. Om det återfinns endast ett rättsfall som till synes ger ett enda entydigt svar kan läsaren inte vara säker på att det rör sig om ett generellt svar på den rättsfrågan. I det fallet måste läsaren försöka göra differentieringar och skilja mellan olika frågor. Det kan vara svårt att avgöra vilka kriterier och förhållanden som ska leda till att det måste skilja mellan olika situationer och ge prejudikatet en mera begränsad räckvidd. Således blir tolkningen beroende av bl.a. domskrivningen.⁵⁸

Ibland måste läsaren tolka och studera flera prejudikatsfall och i de nyaste fallen kan finnas hänvisningar till äldre fall. En sammanställning av fallen måste således göras. Varje referat av rättsfallen föregås av en rubrik och det fås då snabbt och lätt en överblick över det eller de problem fallet rör. Rubriken lämnar ibland upplysningar som inte framgår av domskälen. Ibland så förekommer också skiljaktiga meningar bland domarna angående domskälen och de vill motivera sina bedömningar på olika sätt. Vid tolkning av prejudikat ska vikt främst läggas vid domskälen och inte domslutet. Vid skilda uppfattningar blir således prejudikatsvärdet lägre.⁵⁹

⁵⁵ Finna rätt, juristens källmaterial och arbetsmetoder, 2008

⁵⁶ Ibid.

⁵⁷ Ibid.

⁵⁸ Ibid.

⁵⁹ Ibid.

2.9 Källkritik

Ordet källa syftar till ett flertal företeelser vilka bidrar med kunskap.⁶⁰ Källkritik är ett sätt att försöka värdera sanningshalten och bedöma tillförlitligheten både när det gäller historiska och nutida händelser eller förhållanden.⁶¹ Källkritiken syftar inte till all information utan syftar främst till människor och mänskliga aktiviteter och lämnar då t ex naturvetenskapen utanför. Källkritiken utgår från fyra källkritiska kriterier vilka är äkthet, tidssamband, oberoende och tendensfrihet. Kriterierna är inte fullständiga utan det är också av vikt att kunna skilja mellan berättelser och lämningar av något, t ex ett vittnesmål eller kvarlämnat fingeravtryck.⁶²

Äktheten syftar, precis som sitt namn, till att källan inte ska vara en förfalskning, alltså inte någon fabricerad eller förbättrad information.⁶³

Tidssambandet menar att en källa är att anse som mer sannolik desto närmre i tiden den har skett, anledningen anges vara glömska. Glömskekurvan visar ett kraftigt fall nära inpå en händelse men planar sedan ut och skillnaden mellan fyra och fem år anses vara marginell medan skillnaden mellan en timme och en vecka kan vara desto större.⁶⁴

Vad gäller oberoendet så kan det skiljas på primära och sekundära källor. Det pratas om trädning vilket innebär att informationen har gått i flera led och sekundära källor anses ha traderats vilket ger att primärkällans uppgifter anses starkare än sekundärkällans. Det finns dock undantag där tidssambandet spelar in, en mer samtida sekundärkälla kan föredras framför en dåtida primärkälla.⁶⁵

Det sista kriteriet, tendensfrihet, syftar till människors egna intressen. Det gör att uttalanden i domstol av någon part, tvister eller propaganda anses som tunna källor då de som agerar källa också har ett behov av att framställa en bättre bild av verkligheten.⁶⁶

2.10 Doktrinen

Vi har i uppsatsarbetet använt oss av ett omfattande doktrinmaterial. Det mest omfattande arbetet i Sverige inom området är *Fusionsdirektivet: Svensk beskattning i EG-rättslig belysning* av Kristina Ståhl. Det finns ett flertal frågetecken på området då det inte finns så mycket inom rättspraxis som berör detta ämne. Den doktrin som är mest omfattande har vi tagit med i uppsatsen.

2.11 Vår metod

Vi använder oss i uppsatsen av en rättsdogmatisk metod i arbetet med att bestämma gällande rätt och då de rättskälleprinciper som uttrycker att lagar skall beaktas, förarbeten, prejudikat bör beaktas och förordningar och doktrin får beaktas. Vid systematisering och tolkning av det juridiska materialet har vi haft stor nytta av tidigare lästa rättsvetenskapliga kurser samt rättsvetenskaplig litteratur.

⁶⁰ Thurén, T. *Källkritik*, 2005

⁶¹ Metodpraktikan, 2007

⁶² Thurén, T. *Källkritik*, 2005

⁶³ Ibid.

⁶⁴ Ibid.

⁶⁵ Ibid.

⁶⁶ Ibid.

I arbetet används rättsfall som har avgjorts av EG-domstolen, och då med avseende på frågor angående fusionsdirektivet och dess olika tolkningar och definitioner. Domstolens utgångspunkt vid tolkningen av en gemenskapsrättslig bestämmelse är att man inte bara ska beakta dess lydelse, utan också dess sammanhang och de syften som eftersträvas med den.⁶⁷ Vi har också undersökt om det finns rättsfall som tagits upp i Regeringsrätten som ligger inom uppsatsens områdesramar. Ämnet vi har valt behandlar ett relativt nytt område i svensk rätt och därmed finns det väldigt få rättsfall som befinner sig inom vårt problemområde.

Den undersökningsmetod som kommer till användning i uppsatsen är den beskrivande. Vi har för avsikt att kunna fastställa det faktiska förhållandet och använder oss av en egen fiktiv koncern för att illustrera förloppet och har då som analysverktyg konstruerat en balansräkning för det svenska dotterbolaget, Sverige AB, för att på ett tydligt sätt kunna återge de eventuella beskattningsekvenser som kan uppkomma i och med en gränsöverskridande fusion. Det redogörs i uppsatsen för befintlig reglering på området och det har gjorts en koncentration till det skatterättsliga området.

För att få fram så korrekt information som möjligt har vi granskat och tagit del av den relevanta doktrinen inom området samtidigt som vi följt informationen löpande i lagtext. Detta för att skapa en så hög validitet som möjligt och även en eftersträvan för att få fram så tidsmässigt aktuell information som möjligt. Vi har i uppsatsen använt oss av både primära och sekundära källor och alltid försökt jämföra dessa med varandra för att få en korrekt bild av verkligheten.

För att ytterligare belysa rättsvetenskapens komplexitet har vi även i metoden återgett ett antal principer. Motivet till detta är även att principerna agerar som ett sammanhållande "kitt" vilka länkar samman olika rättsregler. Vi har främst använt oss av kontinuitetsprincipen då fusionsdirektivet och de svenska skattereglerna angående fusioner bygger på denna princip.

Vid granskning av rättskällorna har vi kombinerat flera olika metoder. Vi har sett på den språkliga tolkningen för att få fram consensus, en eftersträvad likformighet. I den språkliga tolkningen har vi försökt iaktta stor försiktighet. Lagen måste läsas aktivt och olika begrepp och definitioner kan vara svåra att klargöra. För att förstå innebörden av en enskild bestämmelse så har vi använt en systematisk tolkning. Detta har vi gjort genom att undersöka olika förarbeten, rättspraxis och doktrin. Ett specifikt lagrum kan medge många tolkningar rent språkligt men då vi har använt den systematiska tolkningen har de successivt försvunnit. Vi har också använt den teleologiska tolkningen för att få fram lagens ändamål och då använt lagens olika förarbeten. Detta kan tyckas vara överflödigt om lagens innebörd klart framgår av den språkliga tolkningen men detta är inte alltid problemfritt.

Inom EG-rätten så är domstolarnas rättspraxis, allmänna principer och de oskrivna rättskällorna mer betydelsefulla och omfattande. När det gäller tolkningen av olika begrepp och innebörder i direktivet har vi undersökt olika rättsfall som tagits upp i EG-domstolen och vi har också sett till de olika målens omständigheter.

Lagtexten har en särställning som rättskälla inom skatteområdet och dess ordalydelse. Speciellt när det gäller betydelsen av legalitetsprincipen, det sammanhängande föreskriftskravet och den EG-konforma tolkningen av skattelagen. När det gäller denna EG-

⁶⁷ Hettne, J, Otken Eriksson, I. *EU-rättslig metod: teori och genomslag i svensk rättstillämpning*, 2005

konforma tolkning har vi varit försiktiga med att ha gjort tolkningar som svårligen går att förena med lagtextens ordalydelse.

Angående rättsfallstolkningen så använder vi oss av inventeringsmetoden. Vi beaktar alla prejudikat som angår det rättsliga problemet. Vi har således sökt i universitetsbibliotekets databaser; rättsbanken, på både nationell rätt och EG-rätt. Genom detta och den aktuella doktrinen inom ämnet har vi således kommit till ett fåtal rättsfall som berör vår problemformulering och som sedan analyserats och tagits med i vårt arbete. Det ska tilläggas att det finns få svenska skatterättsliga mål som har tagits upp av Regeringsrätten som berört gränsöverskridande fusioner eller fusionsdirektivet.

I källkritiken så ska det tas hänsyn till äkthet, tidssamband, oberoende och tendensfrihet. Vi har i arbetet tagit med material som är primära källor, har tendensfrihet, är oberoende och som är relevanta med hänsyn till tid och äkthet.

3 Referensram

I detta kapitel beskrivs EG-fördraget, fusionsdirektivet och vidare ges en förklaring över beteckningar, definitioner och betydelser i fusionsdirektivet. De olika motiven till fusion återges och även en förklaring över koncernbegreppet. Avslutningsvis behandlas olika rättsfall och definitionen på fast driftställe.

3.1 EG-fördragets bestämmelser om fri rörlighet och icke-diskriminering

I EG-fördraget finns bestämmelser som anger att hindren för den fria rörligheten för varor, personer, tjänster och kapital ska avskaffas. I den fria rörligheten för varor anges särskilt att detta gäller även fiskala hinder t.ex. i form av en diskriminerande beskattning av varor från andra medlemsländer.⁶⁸

EGD slog i det s.k. *avoir fiscal-målet* 1986 fast att skattebestämmelser som hindrar den fria etableringsfriheten kan angripas med stöd av fördraget.⁶⁹ Faktumet att skattereglerna inte hade harmoniserats innebar således inte att de grundläggande fördragsrättigheterna kunde åsidosättas.⁷⁰

De fördragsbestämmelser som gäller den fria rörligheten för varor, personer, tjänster och kapital har av EGD förklarats ha direkt effekt. Med detta menas att bestämmelserna kan åberopas direkt i en nationell domstol. Vidare får nationell skattelagstiftning som strider mot bestämmelserna inte tillämpas av medlemsstaternas myndigheter och domstolar. För att kunna åberopa fördragets bestämmelser och hävda att en specifik skatteregel strider mot dessa bestämmelser krävs ett faktiskt utnyttjande av någon av fördragets rättigheter.⁷¹

Fördraget skyddar gränsöverskridande aktiviteter och förhållanden av olika slag och fördragsfriheterna är inte tillämpliga på rent interna förhållanden i en medlemsstat. I princip så föreligger det ett hinder för den fria rörligheten om skattereglerna negativt särbehandlar gränsöverskridande förhållanden, transaktioner etc. jämfört med motsvarande inhemska. Således kräver fördraget att gränsöverskridande och inhemska fall behandlas lika, men utöver detta finns inget krav fördragsmässigt att skattereglerna ska utformas på ett visst bestämt sätt. Fördraget i sig begränsar inte medlemsstaternas möjligheter att utforma skattesystemet på sitt egna nationella sätt så länge reglerna inte leder till att utländska varor, tjänster, personer och kapital missgynnas.⁷²

Undantag finns och så är fallet om regeln kan rättfärdigas på någon av de grunder som anges i fördraget eller som har utvecklats i EGD: s praxis. I realiteten så innebär domstolens mycket restriktiva tillämpning av dessa rättfärdigande grunder att det finns ett relativt begränsat utrymme för att godta hindrande skatteregler.⁷³

⁶⁸ Ståhl, K. & Persson Österman, R. *EG-skatterätt*, 2006

⁶⁹ Mål 270/83 *avoir fiscal* [1986] ECR 273

⁷⁰ Ståhl, K. & Persson Österman, R. *EG-skatterätt*, 2006

⁷¹ Ibid.

⁷² Ibid.

⁷³ Ibid.

3.2 Etableringsfrihet inom EU

I EG-fördragets artikel 43 finns de gemenskapsrättsliga reglerna rörande etableringsfrihet inom medlemsstaterna och de kan aktualiseras av både juridiska, vilket framgår av artikel 48 i EG-fördraget, och fysiska näringsdrivande personer.⁷⁴

Artikeln syftar till ett antal olika etableringar vilka kan kallas primär och sekundär etablering. Den primära etableringen är en nyetablering alternativt en överflyttning av en näringsverksamhet från ett medlemsland till ett annat. Den sekundära etableringen syftar till upprättandet av ett dotterbolag eller fast driftställe vilket behandlas ytterligare i avsnitt 3.12 Fast driftställe. Med sekundär etablering kommer dock vissa krav. Kraven enligt artikeln för en sekundär etablering är ett medborgarskap i en medlemsstat samt att en etablering i någon medlemsstat redan existerar.⁷⁵

Som tidigare belysts i avsnitt 3.1 EG-fördragets bestämmelser om fri rörlighet och ickediskriminering, så anses ett hinder föreligga mot den fria rörligheten om det görs en negativ särbehandling på en gränsöverskridande transaktion eller förhållande jämfört med ett vad som gäller på den inhemska marknaden. Skattereglerna ska utformas med ledning av fördraget vilket får betydelsen att de inte får göra negativa skillnader på en gränsöverskridande händelse som omfattas av fördraget jämfört med en motsvarande inhemsk händelse. Fördraget ställer inte upp några krav på skattebaserna eller skattesatserna trots att även detta skulle kunna utgöra ett hinder.⁷⁶

EGD har i sina bedömningar om ett hinder ansetts föreligga använt sig av en kvalitativ bedömning istället för en kvantitativ. Med det menas att EGD ser direkt till om ett hinder föreligger och lägger ingen vikt vid storleken eller konsekvensen av hindret. Verkningarna som uppstår i och med denna bedömning är att även obetydliga hinder kommer att klassas som hinder även om de kan utgöra endast en marginell skillnad. EGD går också endast på enskilda situationer vilket innebär att en regel som i de flesta fall gynnar ett gränsöverskridande förlopp men som i något enstaka fall kan komma att missgynna också är att anse som ett hinder.⁷⁷

Vad gäller skattehinder kan det göras en uppdelning av hinder som uppkommer i verksamhetsstaten och hinder som uppkommer i hemstaten vilka regleras i artikel 43 EG-fördraget. Verksamhetsstaten syftar till den stat där etablering ska ske medan hemstaten då syftar till den ursprungliga staten. Ett hinder som uppkommer i verksamhetsstaten får då den verkan att en utländsk fysisk eller juridisk person inte får möjligheten att verka på den nya marknaden på samma villkor som en inhemsk fysisk eller juridisk person. Hinder i hemstaten fungerar istället på så sätt att fysiska eller juridiska personen hålls kvar i hemstaten eftersom en etablering i ett annat medlemsland inte är att föredra.⁷⁸

EGD har i sina bedömningar kommit fram till att diskriminering föreligger när jämförbara situationer behandlas olika, alternativt att olika situationer behandlas lika. Domstolen för ofta i sina resonemang en talan om att en diskriminering kan vara aktuell om en gränsöverskridande situation är objektivt jämförbar med en situation på den inhemska

⁷⁴ Ståhl, K. & Persson Österman, R. *EG-skatterätt*, 2006

⁷⁵ Ibid.

⁷⁶ Ibid.

⁷⁷ Ibid.

⁷⁸ Ibid.

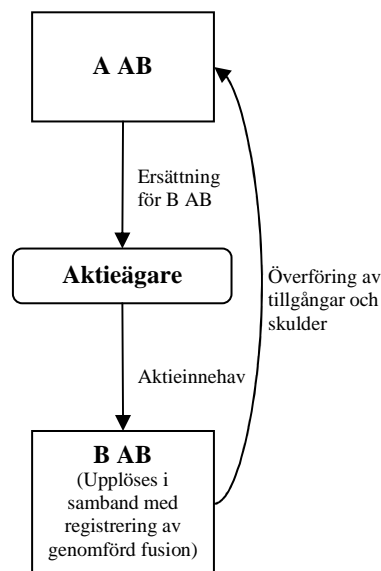
marknaden och om så inte är fallet kan inte en olikabehandling av situationerna anses vara diskriminering.⁷⁹

En skatteregel kan också strida mot fördraget men ändå bli gällande om den kan motiveras.⁸⁰ I EG-fördraget finns ett antal rättfärdigande grunder införda i artikel 46 vilka uttrycker att en särskild behandling av en utländsk medborgare kan motiveras med hänsyn till allmän ordning, säkerhet eller hälsa.⁸¹ En annan möjlighet till rättfärdigande av ett hinder är om hindret kan motiveras med utgångspunkt i EGD: s praxis, domstolen är dock mycket återhållsam vad gäller godtagandet av rättfärdigande grunder och möjligheten att kunna rättfärdiga ett hinder mot den fria rörligheten är att anse som liten.⁸²

3.3 Beteckningar, definitioner och betydelser i fusionsdirektivet

Fusion definieras i artikel 2 a i direktivet som:

1. ”ett eller flera bolag upplöses utan likvidation och överför alla sina tillgångar och skulder till ett annat befintligt bolag i utbyte mot att det till deras delägare utfärdas värdepapper som representerar kapitalet i det andra bolaget samt i vissa fall att det till ägarna görs en kontant betalning som inte överstiger 10 % av det nominella värdet eller, om det inte finns något nominellt värde, av det bokföringsmässiga parivärdet av dessa värdepapper,”⁸³



Figur 4: Fusion 1

2. ”två eller flera bolag upplöses utan likvidation och överför alla sina tillgångar och skulder till ett bolag som de bildar i utbyte mot att det till deras delägare utfärdas värdepapper som representerar kapitalet i detta nya bolag samt i vissa fall att det görs en kontant betalning som inte överstiger 10 % av det nominella värdet eller, om det inte finns något nominellt värde, av det bokföringsmässiga parivärdet av dessa värdepapper, eller”⁸⁴

⁷⁹ Ståhl, K. & Persson Österman, R. *EG-skatterätt*, 2006

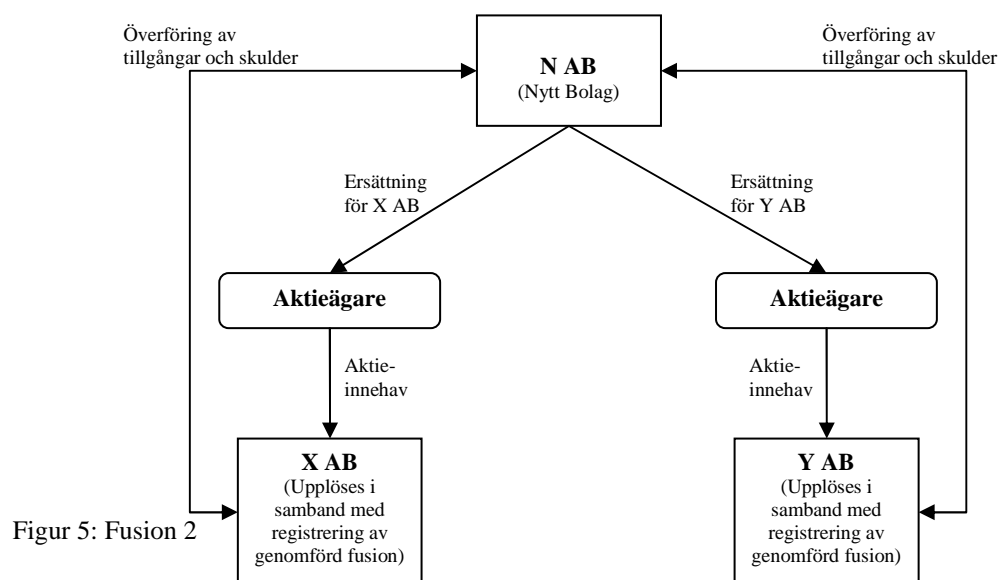
⁸⁰ Ibid.

⁸¹ Fördraget om upprättande av Europeiska gemenskapen, Romfördraget

⁸² Ståhl, K. & Persson Österman, R. *EG-skatterätt*, 2006

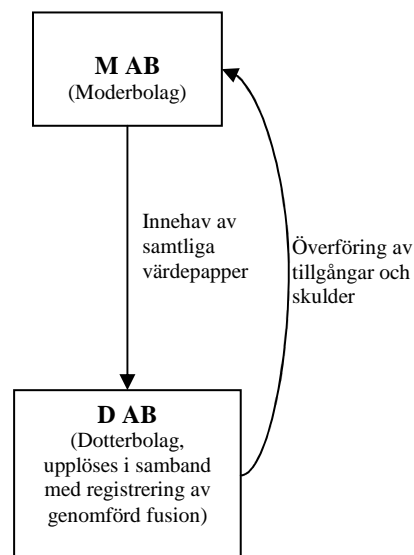
⁸³ Rådets direktiv 90/434/EEG

⁸⁴ Ibid.



Figur 5: Fusion 2

3. "ett bolag upplöses utan likvidation och överför alla sina tillgångar och skulder till det bolag som innehar samtliga värdepapper som representerar dess kapital"⁸⁵



Figur 6: Fusion 3

Uppdelning, eller fission definieras i artikel 2 b i direktivet och eftersom vi kommer att redogöra för en fusion så görs bara en kort beskrivning.

En fission är ett förfarande varigenom ett bolag upplöses utan likvidation och bolaget överlåter alla sina tillgångar och skulder till två eller flera nya eller befintliga bolag. Aktieägarna i det överlåtande bolaget erhåller värdepapper i de övertagande bolagen i utbyte mot överlåtelsen av tillgångar och skulder. De övertagande bolagen utfärdar värdepapper vilka representerar kapitalet i dessa bolag. Andelsägarna i det överlåtande bolaget ska erhålla andelar i de övertagande bolagen i proportion till deras innehav i det överlåtande bolaget. En kontant betalning kan i vissa fall tillåtas från det övertagande bolaget. Denna får dock inte överstiga 10 procent av det nominella värdet på de utfärdade värdepappren.⁸⁶

⁸⁵ Rådets direktiv 90/434/EEG

⁸⁶ Ibid.

Artikel 2 c i direktivet handlar om ”överföring av tillgångar” och definitionen på detta. Det är 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. De representerar kapitalet i det bolag som tar emot de överförda tillgångarna.⁸⁷

Verksamhetsavyttring kan sägas utgöra en ”inkråmsöverlåtelse”. Det är tillgångarna och skulderna som överläts och inte bolaget i sig. Vederlaget består av andelar i det övertagande bolaget d.v.s. en form av apportemission.

Artikel 2 d definierar uttrycket ”utbyte av aktier eller andelar”, eller andelsbyte med svensk internrättslig terminologi. Med detta avses ett förfarande varigenom ett bolag förvärvar en sådan andel i ett annat bolags kapital så att röstmajoritet erhålls i det bolaget. Det ska tillåtas i vissa fall att det förvärvande bolaget gör en kontant betalning till andelsägarna i det förvärvande bolaget. Betalningen får inte överstiga 10 procent av det nominella värdet på vederlagsandelarna.⁸⁸

Andelsbytets rättsliga konsekvens blir att det förvärvade bolaget blir dotterbolag till det förvärvande bolaget. Till skillnad från situationen vid en fusion eller fission så kommer inte något bolag att upplösas vid andelsbyte.⁸⁹

Med överlåtande bolag menas ett bolag som överför sina tillgångar och skulder eller överför alla eller en eller flera verksamhetsgrenar. Med övertagande bolag menas ett bolag som tar emot tillgångar och skulder eller alla eller en eller flera verksamhetsgrenar från ett överlåtande bolag. Detta definieras i artiklarna 2 e och f.⁹⁰

Med förvärvat bolag menas ett bolag i vilket ett annat bolag förvärvar en andel genom utbyte av värdepapper. Med förvärvande bolag menas ett bolag som förvärvar en andel i ett annat bolag genom utbyte av värdepapper. Detta definieras i artiklarna 2 g och 2 h.⁹¹

I artikel 2 i definieras uttrycket ”verksamhetsgren”. Med det avses alla tillgångar och skulder i en del av ett bolag som från organisatorisk synpunkt utgör en oberoende verksamhet, det vill säga en enhet som kan fungera på egen hand.⁹²

I artikel 3 återfinns definitionen på uttrycket ”bolag från en medlemsstat”. Tre förutsättningar ska vara uppfyllda för att detta ska föreligga.⁹³

1. Det ska vara ett bolag som drivs i någon av de associationsformer som är förtecknade i en särskild bilaga till direktivet. För svensk del omfattas aktiebolag, bankaktiebolag och försäkringsaktiebolag. För dansk del omfattas bolag som enligt dansk rättsordning kallas aktieselskab eller anpartsselskab.
2. Det ska vara ett bolag som enligt skattelagstiftningen i en medlemsstat för skatteändamål anses hemmahörande i den staten. Enligt dubbelbeskattningsavtal med

⁸⁷ Rådets direktiv 90/434/EEG

⁸⁸ Dahlberg, M. *Internationell beskattning*, 2007

⁸⁹ Ibid.

⁹⁰ Ibid.

⁹¹ Ibid.

⁹² Ståhl, K. *Fusionsdirektivet: Svensk beskattning i EG-rättslig belysning*, 2005

⁹³ Dahlberg, M. *Internationell beskattning*, 2007

tredje stat för skatteändamål får bolaget dock inte anses ha hemvist utanför gemenskapen.

3. Bolaget ska vara skyldigt att erlägga någon av de skatter som särskilt är angivna i artikeln, för Sveriges del gäller det statlig inkomstskatt.

3.4 Fusionsdirektivet

Den 23 juli 1990 kom rådets direktiv, 90/434/EEG, som behandlar ett gemensamt beskattningssystem för bland annat fusioner, som vi har valt att fokusera på. Det ansågs nödvändigt för att harmonisera reglerna och skapa sådana förhållanden som liknar de som gäller på en inre marknad och på så sätt garantera upprättandet av en gemensam marknad. Tanken är att det inte ska finnas restriktioner inom gemenskapen och som ett led i detta är det då nödvändigt att införa neutrala skatteregler som inte påverkar konkurrensen. Skattereglerna som de såg ut innan gjorde skillnad på förhållanden inom medlemslandet och förhållandet mellan medlemsländer.⁹⁴

Att anpassa de skattesystem som tidigare existerade i medlemsländerna fanns det ingen möjlighet till utan istället så skapades ett gemensamt skattesystem. Problemet i det gemensamma skattesystemet är att det ska ge uttryck för att undvika beskattning av fusioner samtidigt som det ska tas hänsyn till det ekonomiska intresset i det land som det överlåtande alternativt det övertagande bolaget hör hemma. Ett system är att skjuta upp beskattningen på de kapitalvinster som uppkommer från de överförda tillgångarna till dess att de faktiskt avyttras. Det gör att det inte uppkommer någon beskattning i och med fusionen samtidigt som en framtida beskattning säkerställs i det land där bolaget var hemmahörande vid överlåtandet.⁹⁵ Fusioner leder normalt till att antingen det överlåtande bolaget bildar ett fast driftställe i det bolag som övertar tillgångarna eller till att tillgångarna knyts till ett fast driftställe i det bolaget.⁹⁶

Fusionsdirektivet är viktigt ur två allmänna aspekter. För det första är det ett åtagande för Sverige att gränsöverskridande omstruktureringar enligt den svenska skattelagsstiftningen ska vara utformad i enlighet med direktivet. För det andra påverkar direktivet också utformningen av den lagstiftning som finns i Sverige som avser rent nationella omstruktureringar. Detta för att det har varit den svenska lagstiftarens ambition att utforma regler för nationella omstruktureringar i enlighet med direktivet. EG-domstolen har bland annat i mål C-28/95 *Leur-Bloem*, se nedanstående avsnitt, fastställt att medlemsstaterna också ska tolka reglerna om beskattning av nationella omstruktureringar i ljuset av direktivet.⁹⁷

3.5 Fusion genom utbyte av aktier eller andelar

I målet *Leur-Bloem* ville den nationella domstolen att EG-domstolen skulle tolka innebörden av det i direktivet förekommande uttrycket ”fusion genom utbyte av aktier eller andelar” i ett gemenskapsrättsligt sammanhang. Termen hade i den nederländska interna lagstiftningen upprepats och hade i den nationella lagstiftningen utsträckts till att även omfatta liknande rent interna situationer.⁹⁸

⁹⁴ Rådets direktiv 90/434/EEG

⁹⁵ Ibid.

⁹⁶ Dahlberg, M. *Internationell beskattning*, 2007

⁹⁷ Ibid.

⁹⁸ Mål C-28/95 *Leur-Bloem*

3.6 EG-konform tolkning

Målet RÅ 2000 ref. 23 handlade om den svenska tillämpningen av bestämmelserna om andelsbyte men inte inom EU utan i förhållande till tredje land, i det här fallet Schweiz. Regeringsrätten fann att fusionsdirektivet inte var tillämpligt men att även i en sådan situation ska den svenska lagen tolkas EG-konformt, alltså i överensstämmelse med direktivet.

I februari 2005 antog EU:s ministerråd ett direktiv om ändring i fusionsdirektivet, Rådets direktiv 2005/19/EG. Ändringen innebär att även en reglering av partiella fissioner sker. Andra ändringar var att byte av säte för europabolag (SE) och europeiska ekonomiska föreningar (SCE) i vissa fall inte ska medföra att någon omedelbar beskattning av tillgångar och skulder sker.⁹⁹

3.7 Kontinuitet och sammanfattning

Sammanfattningsvis kan sägas att det övergripande syftet med fusionsdirektivet är att underlätta gränsöverskridande omstruktureringar. De omstruktureringar som omfattas av direktivet ska kunna göras utan någon omedelbar beskattning, utan beskattningen skjuts istället upp. I direktivet används en huvudprincip som innebär skattemässig kontinuitet på både bolags- och ägarnivå. På bolagsnivå innebär detta generellt genom att överföringen av tillgångar inte medför någon beskattning, även om överföringen hade utlöst beskattning enligt normala regler. Det innebär att den nye ägaren till de överförda tillgångarna övertar den tidigare ägarens skattemässiga situation. Om den nye ägaren skatterättsligt är hemmahörande i en annan medlemsstat krävs det att tillgången knyts till ett fast driftställe i den stat där tillgången finns. Beskattningsunderlaget säkras på detta sätt i den staten.

En sammanfattning av fusionsdirektivet kan också göras genom ytterliggare en hänvisning till kontinuitetsprincipen.¹⁰⁰ Om vissa förutsättningar är uppfyllda får fusioner med flera omstruktureringsåtgärder ske utan omedelbar beskattning. Rättsföljden är då att kontinuitet i beskattningen föreligger mellan överlåtande och övertagande bolag. Detta avser då inte själva skattesubjektet, eftersom det sker ett ägarbyte, utan endast själva skatteobjektet, dvs. den obeskattade värdereserven i de överförda tillgångarna.¹⁰¹

Huvuddelen av de regler som fusionsdirektivet föranledde togs först in i en särskild lag, lag (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG. För inhemska omstruktureringar fanns andra regler. Sedermera slogs de två regelsystemen ihop till ett enhetligt regelsystem. Detta återfanns i lag (1998:1601) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten, lag (1998:1602) om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner och i lag (1998:1603) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser.¹⁰²

Numera återfinns detta regelsystem i 37 kap. (fusioner och fissioner), 38 kap. (verksamhetsavyttringar), 48a kap. (framskjuten beskattning vid andelsbyten) och i 49 kap. (uppskov med beskattningen vid andelsbyten) i inkomstskattelagen (1999:1229), IL.

⁹⁹ RÅ 2000 ref. 23

¹⁰⁰ Danielsson, P *Ändringar i fusionsdirektivet*, Skattenytt, 2005

¹⁰¹ Ståhl, K. & Persson Österman, R *EG-skatterätt*, 2006

¹⁰² Wiman, B. *Något om EG: s fusionsdirektiv*, Skattenytt 1992

3.8 Motiv till fusion

Det kan finnas fler motiv till varför företag väljer att fusioneras. I vissa situationer kan även företagen undanhålla den verkliga anledningen till fusionen.¹⁰³ Vi kommer nedan att lista några motiv till varför företag väljer ett sammangående genom fusion.

3.8.1 Tillväxt

Ett motiv kan vara att förbättra tillväxten vilket kan anses som ett relativt självklart motiv då två företag blir ett men så behöver inte vara fallet. Sedan beror det också på vilken sorts tillväxt som menas, om det är större avkastning på tillverkningen som är tillväxten, större vinster eller ett mer allmänt motiv att företaget i sig blir större. Marknaden kan vara utformad så att det finns stordriftsfördelar och en fusion bidrar i ett sådant läge till högre konkurrenskraft. Att ha tillväxt som motiv har också sina negativa sidor. Det kan vara lätt att bli övermodig och låta sina egna intressen eller egot styra de affärer som görs vilket tas upp ytterligare i avsnitt 3.8.4 Hybris. Det ses som en självklarhet att företag ska fortsätta växa under hela sin livstid och genom fusion kan tillväxten komma att ske snabbare än den normalt hade gjort.¹⁰⁴

3.8.2 Synergieffekter

Ett vanligt motiv till fusion är att åstadkomma synergi. Att försöka skapa bilden av att två företag bildar ett och därigenom skapa något som är ännu bättre än företagen var för sig. Synergieffekten hänför sig till att två plus två skulle kunna bli fem. Några vanliga synergieffekter är att sammanslagningen bidrar till effektivitetsvinster eller högre vinster trots att det kanske bara är en sammanslagning av de två föregående företagens vinster och ingen reell vinstökning. I och med sammangåendet kan även kostnaderna minska och det kan beställas större volymer till produktionen. För att det ska skapas synergieffekter så är det ett klart plus om de företag som fusioneras bedriver samma eller liknande verksamhet och på ett tydligt sätt kan utnyttja varandras kompetenser.¹⁰⁵

3.8.3 Immateriella tillgångar

Det kan vara så att en fusion bidrar till immateriella tillgångar som till exempel ett välrenommerat varumärke eller stor kunskap. Det kan föreligga situationer då tillgångarna kan utnyttjas bättre hos övertagaren då övertagarens företag har bättre förutsättningar i och med storlek, var det är beläget eller ett större kontaktnät vilket bidrar till att det överlåtande företaget når en mycket större marknad.¹⁰⁶

Det kan även vara så att det är det överlåtande företaget som är i behov av vissa immateriella tillgångar. När ett företag växer så krävs det snart en viss expertis på ledningsnivå som kanske inte finns i det lilla företaget. Ett alternativ som då finns är en fusion med ett större företag som har den kunskap som krävs och som samtidigt kanske kan erbjuda en större marknad.¹⁰⁷

¹⁰³ Gaughan, P.A. *Mergers: what can go wrong and how to prevent it*, 2005

¹⁰⁴ Ibid.

¹⁰⁵ Ibid.

¹⁰⁶ Ibid.

¹⁰⁷ Ibid.

3.8.4 Hybris

En annan anledning som diskuteras som motiv till fusion är ledningens eget intresse eller deras hybris. Richard Roll var den första att komma med denna teori och han menade att ledningens eget intresse, deras karriär, i vissa fall kommer före företagets ekonomiska utveckling. Det skulle kunna vara en förklaring till varför vissa företag betalar ”överpris” för ett bolag som redan är korrekt värderat av marknaden. De tror mer på sina egna investeringskalkyler än på marknaden.¹⁰⁸

3.8.5 Monopol

Om en marknad består av några få stora företag och en sammanslagning skulle ske så kan det nya företagets inflytande öka väsentligt.¹⁰⁹ Detta skulle kunna leda till en prissättning efter företagets tycke. Monopolverksamhet är dock förbjudet, med vissa undantag, och en fusion vilken skulle bidra till en monopolistisk marknad är förbjuden. Detta regleras i konkurrenslagstiftningen under benämningen företagskoncentration.¹¹⁰

3.9 Alternativ till fusion

Fusion av ett helägt dotterbolag innebär en avveckling av ett dotterbolag. Ett annat alternativ till avvecklingen är genom likvidation. Vid likvidationen så överförs tillgångarna och skulderna samt rörelsen direkt till aktieägarna vilket inte skulle utgöra ett alternativ om företaget inte är helägt.¹¹¹

Skillnaderna ligger i förfarandet. En fusion kan gå relativt enkelt. Det som krävs är ett styrelsebeslut i dotterbolaget och ett i moderbolaget och även att en fusionsplan upprättas med de intyg och registrering som krävs av Bolagsverket.¹¹²

En avveckling genom en likvidation är mer komplicerad. Det krävs då ett beslut av bolagsstämman om att en likvidation ska ske och även datum när den ska inträda. Beslutet ska också anmälas till Bolagsverket. Bolagsverket ska då utse en eller flera likvidatorer som träder in i stället för styrelsen och normalt också som firmatecknare. Det åligger också likvidatorn att kalla alla okända borgenärer men likvidatorns huvudsakliga uppgift är att sälja den egendom som är kvar i bolaget samt att se till att bolagets borgenärer får betalt. När kallelsetiden gått ut för de okända borgenärerna, tillgångarna är sålda och alla borgenärer som gjort sig kända fått betalt går det kvarvarande beloppet till aktieägarna i förhållande till dess ägande.¹¹³

Kostnaden för en fusion genom absorption av helägt dotterbolag skiljer sig också betydligt från en avveckling genom likvidation. En fusion skulle kosta 2400 kr exklusive kostnaden för revisorsgranskningen samt sakligt biträde.¹¹⁴ Kostnaderna för en likvidation brukar hamna mellan 10 000 och 15 000 kr.¹¹⁵

¹⁰⁸ Gaughan, P.A. *Mergers: what can go wrong and how to prevent it*, 2005

¹⁰⁹ 4 kap. Konkurrenslag

¹¹⁰ Ibid.

¹¹¹ Heinestam, B. *Fusioner & fissioner: praktisk handbok för aktiebolag*, 2006

¹¹² Ibid.

¹¹³ Ibid.

¹¹⁴ Bolagsverket, *Priser och avgifter för aktiebolag*

¹¹⁵ Heinestam, B. *Fusioner & fissioner: praktisk handbok för aktiebolag*, 2006

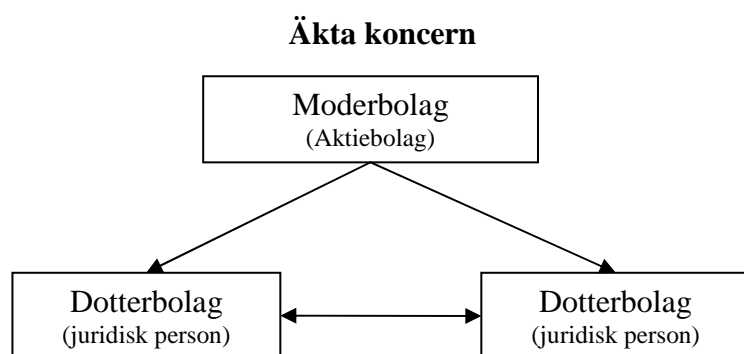
Andra alternativ till en fusion skulle kunna vara en extern försäljning.¹¹⁶

3.10 Vad är en koncern

Både fysiska och juridiska personer kan äga aktier i ett aktiebolag.¹¹⁷ Det finns ingen allmän definition för begreppet koncern eftersom användningen av begreppet kommer till användning i olika situationer.¹¹⁸

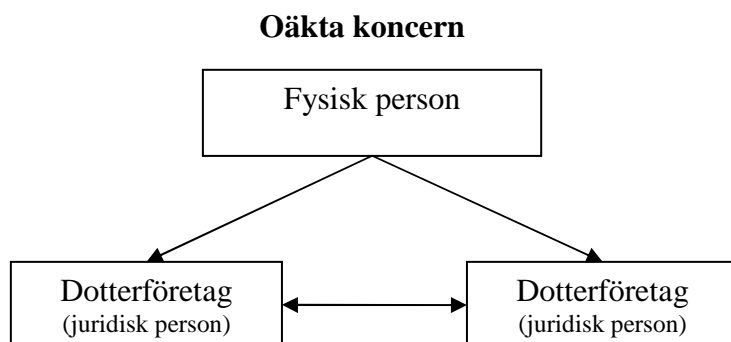
En koncern består av två eller flera aktiebolag där ett företag äger så mycket aktier att innehavet uppgår till mer än hälften av det andra bolaget. Det bolag som äger aktierna kallas för moderbolag och ska vara ett aktiebolag, det ägda bolaget kallas för dotterbolag. Det bör också tilläggas att det är antalet röster som aktierna genererar som är avgörande och inte antalet aktier.¹¹⁹

Moder- och dotterbolag regleras civilrättsligt i 1:11 ABL och syftar endast till svenska koncerner. Genom sitt ägande har moderbolaget ett bestämmande inflytande över dotterföretaget och tillsammans bildar de en så kallad äkta koncern. Förhållandet mellan dotterföretagen brukar kallas systerföretag.¹²⁰



Figur 7: Äkta koncern

En annan företagsgruppering som liknar den äkta koncernen är när det är en fysisk person på toppen istället för moderbolaget. Inte helt oväntat kallas detta för en oäkta koncern.¹²¹



Figur 8: Oäkta koncern

¹¹⁶ Heineham, B. *Fusioner & fissioner: praktisk handbok för aktiebolag*, 2006

¹¹⁷ Ibid.

¹¹⁸ Wiman, B. *Beskatning av företagsgrupper*, 2002

¹¹⁹ Heineham, B. *Fusioner & fissioner: praktisk handbok för aktiebolag*, 2006

¹²⁰ Ibid.

¹²¹ Ibid.

3.10.1 Resultatutjämnning

Vid en skatterättslig tillämpning av koncernbegreppet finns en annan definition som skiljer sig från den föregående. Anledningen till definitionen är möjligheten till koncernbidrag. Koncernbidrag innebär en möjlighet för företagen i en koncern att föra över pengar sinsemellan utan att det utlöser beskattning. Anledningen till detta är att det inte ska vara skattemässigt sämre att ha sin verksamhet uppdelad i två företag jämfört med att bedriva all verksamhet i ett företag.¹²² Koncernbidragsreglerna regleras i 35 kap. IL och har kravet att ett moderbolag ska äga mer än 90 procent av andelarna i ett dotterbolag för att koncernbidrag ska kunna skickas.¹²³

3.10.2 Koncernredovisning

En koncernredovisning ska upprättas om ägarandelen överstiger 50 procent eftersom bolaget då kontrollerar det andra företaget och båda kan anses lyda under samma styrelse, ledning och VD. En koncern utgör inget skattesubjekt men ändå finns det krav på koncernredovisning.¹²⁴ En anledning är att det är viktigt för intressenterna att få möjlighet att på ett enkelt sett kunna se koncernen som en ekonomisk enhet.¹²⁵ Koncernen är inget skattesubjekt men viss hänsyn har ändå tagits till att koncernen kan ses som en enhet. I en koncern finns möjlighet till koncernbidrag under vissa förutsättningar och utdelning från dotterföretag till moderbolag är skattefri.¹²⁶

3.11 Definitionen på verksamhetsgren

I artikel 2 c, se avsnitt 3.3 Beteckningar, definitioner och betydelser i fusionsdirektivet, så måste de tillgångar och skulder som överläts utgöra en eller flera verksamhetsgrenar. EGD har i målet *Andersen og Jensen* år 2002 tolkat definitionen på ”verksamhetsgren” i direktivet.¹²⁷

I målet slog domstolen fast att i bedömningen av om en verksamhet är oberoende, ska det i första hand ske ur en funktionell synvinkel. De överförda tillgångarna ska kunna fungera som ett självständigt företag, utan att för den skull kräva ytterligare investeringar eller överföringar. I andra hand ska ekonomiska aspekter beaktas.¹²⁸

Dock förefaller det endast vara helt undantagsvis som en bedömning av verksamhetens ekonomiska bärkraft kan leda till att kravet på oberoende inte anses uppfyllt. I målet uttalade EGD att så kan ske om det övertagande bolagets ekonomiska situation i sin helhet är av sådan art att det kan konstateras att det med största sannolikhet inte kan överleva på egen hand.¹²⁹

¹²² Heineham, B. *Fusioner & fissioner: praktisk handbok för aktiebolag*, 2006

¹²³ 35 kap. 2 § IL

¹²⁴ Lönnqvist, R. *Årsredovisning i koncerner*, 2008

¹²⁵ Wiman, B. *Beskattning av företagsgrupper*, 2002

¹²⁶ Lönnqvist, R. *Årsredovisning i koncerner*, 2008

¹²⁷ Mål C-43/00 *Andersen og Jensen* REG 2002 s.I-379

¹²⁸ *Ibid.*

¹²⁹ Ståhl, K. & Persson Österman, R. *EG-skatterätt*, 2006

Exempel på detta enligt EGD kan vara fallet om bolagets intäkter inte är tillräckliga i förhållande till räntor och amorteringar på bolagets skulder.¹³⁰

3.12 Fast driftställe

3.12.1 Direktivet

För att överföringen av tillgångar och skulder ska kunna ske utan beskattning är det enligt artikel 4.1 i fusionsdirektivet en förutsättning att den överförda egendomen knyts till ett permanent driftställe i det överlåtande bolagets medlemsstat. I den svenska språkversionen av artikel 4 används inte det vedertagna uttrycket ”fast driftställe” utan ”permanent driftställe”. I direktivets övriga artiklar används termen ”fast driftställe” och någon betydelskillnad mellan termerna är knappast ansedd.¹³¹

Det kan antingen vara ett existerande fast driftställe som det övertagande bolaget hade i överlåtaren redan före ombildningen eller ett nytt fast driftställe som bildas i samband med fusionen. Direktivet innehåller inte någon definition på vad som utgör fast driftställe.¹³²

Begreppet fast driftställe bör inte överhuvudtaget ses som ett gemenskapsbegrepp med en egen EG- rättslig innebörd utan artikel 4.1 bör tolkas som en hänvisning till intern rätt och till det relevanta dubbelbeskattningsavtalet. Denna tolkning leder till uppfyllandet av syftet med reglerna, eftersom tolkningen säkerställer att det överlåtande bolagets medlemsstat har möjlighet att beskatta de överförda tillgångarna och skulderna när de realiserar.¹³³

3.12.2 Svenska regler

I 37:12 och 38:7 IL så har kravet formulerats så att det övertagande/köpande företaget omedelbart efter fusionen skall vara skattskyldigt för inkomst av sådan näringsverksamhet som det överlåtande/säljande företaget beskattats för. Det anges också att inkomsten inte får, helt eller delvis, vara undantagen från beskattning p.g.a. ett dubbelbeskattningsavtal. Detta anses vara i enlighet med direktivet.¹³⁴

3.12.3 Dubbelbeskattningsavtalet

I det nordiska dubbelbeskattningsavtalet, artikel 5, som följer OECD: s modellavtal så görs dock en definition på uttrycket ”fast driftställe”. Artikel 5.1 ger den allmänna definitionen och med det åsyftas en stadigvarande plats för affärsverksamhet från vilken ett företags verksamhet helt eller delvis bedrivs. Exempel på detta anges i artikel 5.2 och det anges vara plats för företagsledning, filial, kontor, fabrik, verkstad, gruva, olje- eller gaskälla, stenbrott eller annan plats för utvinning av naturtillgångar.¹³⁵

En plats för byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet utgör fast driftställe om verksamheten pågår i mer än tolv månader, detta återfinns i artikel 5.3.¹³⁶

¹³⁰ Mål C-43/00 *Andersen og Jensen* REG 2002 s. I-379

¹³¹ Ståhl, K. *Fusionsdirektivet: Svensk beskattning i EG-rättslig belysning*, 2005

¹³² Ibid.

¹³³ Ibid.

¹³⁴ Ibid.

¹³⁵ SFS 1996:1512. *Nordiska dubbelbeskattningsavtalet*

¹³⁶ Ibid.

Ett företag anses inte ha ett fast driftställe i en medlemsstat om det representeras där av en oberoende representant. Däremot om denne representant är anställd av företaget och anses "beroende" kan det föreligga ett fast driftställe. Det förhållandet att ett bolag kontrollerar ett bolag i en annan stat innebär inte i och för sig att någotdera av bolagen utgör ett fast driftställe för det andra. Till exempel när ett moderbolag äger ett dotterbolag i den andra avtalsslutande staten medför det inte nödvändigtvis att moderbolaget därigenom anses ha ett fast driftställe i den staten.¹³⁷

Diskussionen under senare år kring begreppet fast driftställe har kommit att handla mycket om elektronisk handel. Det kan sägas allmänt att enbart en webbplats bestående av mjukvara och "elektroniska data" inte kan utgöra ett fast driftställe. För detta krävs någon form av fysisk närvaro, till exempel i en server, i vilken mjukvaran är installerad.¹³⁸

¹³⁷ Dahlberg, M. *Internationell beskattning*, 2007

¹³⁸ *Ibid.*

4 Analys

I kapitlet analyseras fusionsdirektivet och den svenska lagstiftningen med avseende på de beskattningskonsekvenser som kan uppstå för det svenska bolaget. Vi kommer också att analysera om detta är fördragsstridigt.

4.1 Fusionsdirektivet ska underlätta gränsöverskridande omstruktureringar av bolag

Som nämnts tidigare så ska bolag i olika medlemsländer som till exempel väljer att slå sig samman eller som överför tillgångar mellan sig inte få sämre skattemässiga villkor än bolag som gör sådana omstruktureringar i ett och samma medlemsland. EU har därför, genom det så kallade fusionsdirektivet, infört ett gemensamt system för beskattning vid fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsländer. Systemet innebär ett uppskov med beskattningen vid sådana omstruktureringar. De svenska reglerna angående fusion återfinns i 37 kap. inkomstskattelagen, IL.

I detta avsnitt görs en redogörelse för beskattningskonsekvenserna på bolagsnivå för det svenska dotterbolaget. Först görs en redogörelse av de skatterättsliga reglerna enligt direktivet, sedan enligt de nationella reglerna i inkomstskattelagen och sedan vad detta innebär för det svenska dotterbolaget. För att underlätta denna analys kommer vi att använda oss av det svenska dotterbolaget och deras balansräkning, alltså det analysverktyg som vi skapade i avsnitt 1.4 Koncernen. Avslutningsvis kommer vi att ta upp en diskussion om beskattning är fördragsstridig.

4.1.1 Fusionsdirektivet

I artikel 4.1 stadgas att en gränsöverskridande fusion eller fission inte ska leda till beskattning av en kapitalvinst. Skillnaden mellan det verkliga värdet av de tillgångar och skulder som har överförts och deras skattemässiga värde uttrycks som just denna kapitalvinst.

Skattemässigt värde utgörs av det värde som skulle ha legat till grund för beräkning av vinst eller förlust vid beskattning av inkomst, vinst eller kapitalvinst i det överlåtande bolaget om dess tillgångar eller skulder hade sålts vid tidpunkten för fusionen men oberoende av denna.

Med överförda tillgångar och skulder menas de tillgångar och skulder i ett överlåtande bolag som till följd av fusionen eller fissionen knyts till ett ”fast driftställe” i det övertagande bolaget i det överlåtande bolagets medlemsstat. Mer om uttrycket ”fast driftställe”, se avsnitt 3.12 Fast driftställe.

4.2 De svenska reglerna

De svenska reglerna i 37:17 IL anger att det överlåtande företaget ska, i fråga om sådan näringsverksamhet som de omedelbart före fusionen är skattskyldiga för, inte ta upp någon inkomst eller dra av någon utgift på grund av fusionen. Det överlåtande företaget ska inte heller beskattas för resultatet för det beskattningsår som avslutas genom att fusionen genomförs.

37:18 IL anger att det övertagande företaget inträder i det överlåtande företags skattemässiga situation i den näringsverksamhet som de omedelbart före fusionen är skattskyldiga för.

I 37:3 IL ges en definition på fusion och det är en ombildning som uppfyller följande förutsättningar:

1. Samtliga tillgångar samt skulder och andra förpliktelser hos ett företag (det överlåtande företaget) ska tas över av ett annat företag (det övertagande bolaget)
2. Det överlåtande företaget ska upplösas utan likvidation

I 37:4 IL tas det upp villkoren för att en fusion ska anses vara en kvalificerad fusion och denna paragraf hänvisar till villkoren i 37:11-15 IL. Införandet av termen kvalificerad fusion har gjorts för att skilja på sådana fusioner som omfattas av reglerna om skattemässig kontinuitet och andra fusioner. För skattemässig kontinuitet se avsnitt 3.7, Kontinuitet och sammanfattning.

37:8 IL anger när en fusion ska anses vara genomförd vilket är när det överlåtande företaget har upplösts. Det överlåtande bolaget anses vara upplöst när detta bolags tillgångar och skulder förts över till det överlåtande företaget.¹³⁹

Det överlåtande företaget ska omedelbart före fusionen vara skattskyldigt för inkomst av åtminstone en del av näringsverksamheten. Inkomsten får inte ha varit helt undantagen från beskattning på grund av ett skatteavtal. Detta regleras i 37:11 IL.

Det övertagande företaget ska omedelbart efter fusionen vara skattskyldigt för inkomst av sådan näringsverksamhet som det överlåtande företaget beskattats för. Inkomsten får inte vara helt eller delvis undantagen från beskattning på grund av ett skatteavtal, 37:12 IL

Enligt 37 kapitlet IL så avses med företag ett svenskt aktiebolag eller ett danskt anpartsselskab, se 37:9 IL och bilaga 37.1 IL.

4.3 Beskattningskonsekvenser för det svenska dotterbolaget

I vårt företag så anses det ju vara en fusion enligt förutsättningarna i 37:3 IL. Alla tillgångar och skulder lämnar det svenska dotterbolaget och tas över av det danska moderbolaget. Det svenska bolaget upplöses också utan likvidation.

Det svenska dotterbolaget är omedelbart före fusionen skattskyldigt för sin näringsverksamhet och har så varit sedan verksamheten startade. Inga skatteavtal säger heller att inkomsten är undantagen från beskattning. Detta överensstämmer med 37:11 IL.

Det danska moderbolaget är omedelbart efter fusionen inte skattskyldigt för inkomsten av näringsverksamheten som det överlåtande företaget beskattats för och kommer heller inte att vara det i framtiden. Det finns heller inga planer på att upprätta ett fast driftställe, såsom en

¹³⁹ Andersson, M., Saldén Enérus, A. & Tivéus, U. *Inkomstskattelagen En kommentar del 2, 2008*

filial, i Sverige utan Danmark ApS vill föra över egendomen till Danmark. Angående fast driftställe, se avsnitt 3.12 Fast driftställe.

Detta innebär att fusionen inte kan anses vara en kvalificerad fusion enligt 37:4 och 37.12 IL och kan då inte medges uppskov med beskattningen genom att det övertagande företaget inträder i det överlåtande företags skattemässiga situation. Den råder alltså ingen skattemässig kontinuitet mellan det överlåtande och det övertagande företaget, se 37: 17-18 IL och avsnitt 2.4 Principer och begrepp.

Den överförda egendomen har således i och med fusionen flyttats till ett nytt skattesubjekt med hemvist i en annan stat och det överlåtande bolagets stat vill ju säkerställa att de obeskattade värden som förs över kommer att beskattas i sin egen stat.

4.3.1 Om endast viss del av den överförda tillgången knyts till ett fast driftställe i överlåtarenstaten

Att de tillgångar och skulder som lämnar det överlåtande bolagets stat får beskattas direkt vid tidpunkten för transaktionen är klart.

Men en fråga som uppkommer är om endast vissa tillgångar och skulder i och med ombildningen lämnar överlåtarenstatens skattejurisdiktion medan andra knyts till ett fast driftställe där. Direktivet synes förutsätta att skattefrihet även i denna situation ska gälla för de tillgångar och skulder som stannar kvar där.¹⁴⁰

Att alla de överförda tillgångarna och skulderna ska knytas till ett fast driftställe i överlåtarenstaten har inte satts som ett villkor eller förutsättning för att transaktionen i sig ska kvalificera sig som en skattegynnad fusion.¹⁴¹

4.3.2 Om tillgångarna senare lämnar det fasta driftstället

Förutsättningen för skattefrihet är ju att tillgångarna knyts till ett fast driftställe i det överlåtande bolagets stat.

I direktivet anges dock ingenting om hur varaktig denna anknytning måste vara. Om tillgångarna senare lämnar det fasta driftstället, t.ex. genom att föra över tillgångarna till det övertagande bolagets hemland, finns ingenting reglerat i direktivet. Frågan uppstår då om medlemsstaterna kan vägra att medge skattefrihet om anknytningen av tillgångarna till det fasta driftstället är mycket kortvarig. Kan det inte hävdas att kravet på fast driftställe kringgås om tillgångarna strax efter ombildningen förs bort från det fasta driftstället, och att medlemsstaten därför inte ska behöva medge skattefrihet för fusionen?¹⁴²

4.4 Är beskattningen fördragsstridig?

EG-fördraget uttrycker att hinder mot etableringsfriheten inom EU är förbjuden. Som ett led i detta kom fusionsdirektivet som skulle skapa bättre förutsättningar för gränsöverskridande ombildningar och samtidigt avlägsna de skattehinder som tidigare fanns när det gällde

¹⁴⁰ Ståhl, K. *Fusionsdirektivet: Svensk beskattning i EG-rättslig belysning*, 2005

¹⁴¹ Ibid.

¹⁴² Ibid.

gränsöverskridande företagsetableringar, se avsnitt 3.2 Etableringsfrihet inom EU. De svenska reglerna som följde med direktivet, rättare sagt 37:12 IL, säger att det övertagande företaget direkt efter fusionen måste vara skattskyldigt för sådan verksamhet som det överlåtande företaget beskattats för innan fusionen.¹⁴³

Detta ger ett krav på att det övertagande företaget måste ha någon form av fast driftställe kvar i det överlåtande företagens land och att de tillgångar och skulder som fanns i det överlåtande företaget innan fusionen inte kan lämna landet utan att en beskattningskonsekvens uppstår. Detta innebär också att om tillgångarna och skulderna lämnar landet så rör det sig inte om en kvalificerad fusion vilken tidigare behandlats i avsnitt 4.2 De svenska reglerna.

Frågan som uppkommer är om kravet på ett fast driftställe kan motiveras eller om det är så att direktivregeln är att anse som fördragsstridig.

Fusionsdirektivet infördes för att ta bort de skillnader som förelåg mellan en nationell och en internationell ombildning, se avsnitt 3.4 Fusionsdirektivet. Det skapades ett gemensamt skattesystem men med systemet kom också problemet att det tar hänsyn både till att en gränsöverskridande fusion inte ska utlösa en beskattning för de inblandade företagen samtidigt som det tar hänsyn till det överlåtande landets ekonomiska intresse.

Ett hinder mot etableringsfriheten anses föreligga om det finns ogynnsamma skillnader mellan reglerna för, i det här fallet, en nationell fusion och en internationell fusion. I detta fall gör då inte kravet att det övertagande bolaget ska vara skattskyldigt för sådan verksamhet som det överlåtande bolaget beskattats för innan fusionen vilket även gäller för en nationell fusion. Problemet blir istället att det görs en skillnad mellan olika gränsöverskridande fusioner. Om det övertagande bolaget har ett fast driftställe i det överlåtande bolagets land och direkt efter fusionen är skattskyldig för det överlåtande företagens verksamhet så uppstår inga beskattningskonsekvenser i och med fusionen. I de fall då tillgångar och skulder istället överförs till det övertagande företagens land uppstår en beskattning.

I våra eftersökningar vad gäller rättspraxis på EG-rättens sida angående denna fråga så har ett klargörande ännu inte kommit på området vilket kan förklaras av att reglerna fortfarande är relativt nya och ett mål kan ta väldigt lång tid innan en dom kan avklaras.

Ett annat angreppssätt som kan bli aktuellt är att istället se fusionen som en ren transaktion och då kunna finna stöd i EG-rättslig praxis då det skulle innebära att en nationell fusion är förmånligare än en internationell, se avsnitt 2.6 EU-rättslig metod.

Vid implementeringen av fusionsdirektivet har kravet på fast driftställe utgjort grunden i definitionen av en kvalificerad fusion och därigenom också ett kriterium för att en fusion ska kunna genomföras utan beskattning. Om det nu kan klassas som ett hinder så ska även tilläggas att det inte är ett hinder som gör det svårt att ta sig in i landet utan tvärtom då den beskattning som sker drabbar bolaget som lämnar landet men att det fortfarande kan utgöra ett hinder som också indirekt ändå drabbar det övertagande bolaget. Lagstiftningen riktar sig dock inte mot att det nödvändigtvis måste vara ett utländskt övertagande bolag utan lagen är formulerad så att det rör sig om att det övertagande företaget ska vara skattskyldigt i Sverige. Däremot får det resultatet att det i regel kommer att gälla utländska övertagande företag men kan även komma att gälla nationella företag.

¹⁴³ 37 kap. 12 § IL

5 Slutsats

I det avslutande kapitlet presenterar vi våra slutsatser utifrån den analys som gjorts i det fjärde kapitlet. Utgångspunkten är de frågeställningar som presenterats i det inledande kapitlet.

5.1 Vilka beskattningskonsekvenser uppstår för det svenska bolaget?

I föregående kapitel kom vi fram till att det inte handlar om en kvalificerad fusion och att uppskov med beskattningen inte kan medges. Det danska moderbolaget är omedelbart efter fusionen inte skattskyldigt för inkomsten av näringsverksamheten som det överlåtande företaget beskattats för och kommer heller inte att vara det i framtiden. Det finns heller inga planer på att upprätta ett fast driftställe, såsom en filial, i Sverige utan Danmark ApS vill föra över egendomen till Danmark. Det råder alltså ingen skattemässig kontinuitet mellan det överlåtande och det övertagande företaget.

Effekten av detta blir således att det svenska dotterbolaget ska beskattas för de överförda tillgångarna enligt kapitel 22 IL, uttag ur näringsverksamhet.

Enligt 22:5 IL framgår att en sätesflytt ut ur Sverige leder till att beskattning utlöses endast för sådan egendom som i och med sätesflytten inte längre kan beskattas i Sverige. Enligt 22:7 IL så är innebörden av uttagsbeskattningen att uttag av en tillgång eller tjänst ska behandlas som om den avyttras mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet.

För det svenska dotterbolaget innebär det således att beskattning sker för de övervärden som finns i bolaget, alltså skillnaden mellan verkligt värde och skattemässigt värde. För maskiner uppgår de till 20 000 kr och för inventarier 50 000 kr. De obeskattade reserverna uppgår således till 70 000 i ackumulerade överavskrivningar enligt Sverige AB: s balansräkning. Enligt 30:8 IL ska periodiseringsfonderna återföras till beskattning när den juridiska personen upphör att bedriva näringsverksamhet, skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör eller när de upplöses genom fusion och inte annat följer av 37:17 IL. Periodiseringsfonderna uppgår till 150 000 och då uppgår således de obeskattade reserverna till totalt 220 000 kr.

Det utgår 26,3 procent bolagsskatt på dessa obeskattade reserver och resterande tillgångar och skulder tas över av det danska moderbolaget. Den beskattningsutlösande händelsen sker enligt 37:8 IL när det överlåtande företaget upplösts.

Om endast en viss del av den överförda tillgången knyts till ett fast driftställe i överlåtastaten är en fråga som kan uppstå. Att alla de överförda tillgångarna och skulderna ska knytas till ett fast driftställe i överlåtastaten har det, som nämnts i analysdelen, inte satts som ett villkor eller förutsättning för att transaktionen i sig ska kvalificera sig som en skattegynnad fusion. I artikel 4 återfinns istället villkoret som en precisering av vilka tillgångar och skulder som omfattas av skattefriheten. I direktivet finns ingenting som antyder att skattefriheten ska gå förlorad bara för att det också överförs egendom som inte uppfyller det nämnda villkoret.

Om tillgångarna senare lämnar det fasta driftstället är en annan fråga. Eftersom det i direktivet inte anges att den överförda egendomen måste fortsätta att vara knuten till det fasta driftstället

under en minimitid finns knappast stöd för att införa skatteregler som anger att skattefrihet generellt ska vägras, eller en redan medgiven skattefrihet ska återtas. I synnerhet gäller detta som det, för att tillgodose syftet bakom kravet på fast driftställe, inte är nödvändigt att tillgångarna också stannar kvar där. För att skydda överlåtarnas skatteunderlag är det tillräckligt att det övertagande bolaget omedelbart efter ombildningen är skattskyldigt för egendomen. Om denna senare lämnar det överlåtande landet kan detta land då rikta sina skattekrav mot det övertagande bolaget.

Den ovan angivna situationen föranleder i svensk rätt enligt 22:5 IL en uttagsbeskattning av det övertagande bolaget. Uttagsbeskattningen kan knappast strida mot direktivet eftersom direktivets kontinuitetsregler bygger just på tanken att skattefriheten inte ska vara definitiv utan de obeskattade värden som förs över vid fusionen ska beskattas hos det övertagande bolaget i framtiden.

5.2 Sker beskattningen i enlighet med EG-fördraget?

Det som avgör om en fusion utlöser en beskattning eller inte är om det övertagande företaget direkt efter fusionen är skattskyldigt för sådan verksamhet som det överlåtande företaget beskattas för innan fusionen. Detta innebär inte att endast utländska bolag påverkas av reglerna men de regler som ställs upp kan verka svåra att komma tillrätta med när situationen är sådan att ett utländskt moderbolag vill fusioneras med sitt dotterbolag. Danmark ApS kommer efter fusionen inte att ha något fast driftställe i Sverige och kommer alltså inte vara skattskyldigt i Sverige vilket leder till att Sverige AB kommer beskattas vilket återgetts i föregående avsnitt.

EG-fördraget syftar bland annat till fri rörlighet vilket också innebär att diskriminerande beskattning och andra fiskala hinder inte får förekomma. Frågan som uppkommer är om den beskattning som uppstår av Sverige AB är att anse som ett hinder mot etableringsfriheten och då vara i strid med EG-fördraget.

Kravet på ett fast driftställe gör det omöjligt för Danmark ApS att överföra tillgångarna rent fysiskt till Danmark utan beskattning varpå betydelsen av en fusion skulle kunna ifrågasättas eftersom skillnaden mellan en fusion och ett bibehållet koncernförhållande skulle vara marginell.

Sverige godkänner alltså att inga beskattningskonsekvenser uppstår vid en gränsöverskridande fusion så länge som de kan beskatta ett fast driftställe i efterhand, de byter alltså bara skattesubjekt. Fusionsdirektivet uttrycker att hänsyn ska tas till både bolaget och det överlåtande bolagets lands ekonomiska intressen vilket skapar problem.

Hindret som kan ses är att reglerna gör skillnad mellan gränsöverskridande fusioner där det finns ett fast driftställe och där skattskyldigheten helt förloras för det överlåtande bolagets land. Att ta ställning till, i och med förutsättningarna i direktivet, är vilket av intressena som väger tyngst, företagens eller landets.

Fördraget ska skydda gränsöverskridande förhållanden och aktiviteter vilket innebär att ett hinder anses föreligga om det skulle ske en skattemässig särbehandling i jämförelse med den inhemska marknaden. Efter vad vi har sett så sker ingen skattemässig särbehandling då reglerna inte uttrycker någon restriktion för just utländska företag utan uttrycker att det övertagande bolaget måste vara skattskyldigt för sådan verksamhet som innan fusionen

bedrivits i det överlåtande bolaget vilket gör att reglerna även kan bli aktuella på den inhemska marknaden.

Beskattningen av Sverige AB är alltså inte att ses som ett hinder mot EG-fördraget då det inte sker någon särbehandling i jämförelse med den inhemska marknaden. Samtidigt kan beskattningen motiveras delvis genom utformningen av direktivet i och med att hänsyn ska tas till det överlåtande bolagets lands ekonomiska intresse och ett land måste även ges möjligheten att beskatta den förmögenhet som upparbetats i landet.

5.3 Avslutande kommentarer

Den situation som nu uppstått genom att det svenska dotterbolaget blir föremål för uttagsbeskattning väcker ett antal frågor. Ibland så kan beskattningen kosta mer än vad fusionen i framtiden kommer att generera. Varför vill svenska företag lämna landet? Vill de komma närmare den europeiska marknaden eller kan det vara så att staten Sverige driver en för hård skattepolitik gentemot företagen?

I vårt fall innehar det svenska bolaget inte så stora tillgångar och skulder men det skulle kunna handla om företag som har miljon- eller till och med miljardbelopp i sin balansslutning, vilket skulle leda till betydligt större skattekonsekvenser än i vårt fall.

Det gäller för de inblandade företagens styrelser att noggrant analysera i förväg vad en fusion kommer att innebära på alla plan. Att i efterhand upptäcka att fusionen kostade mer än den genererade kan bli smärtsamt och förödande för de inblandade.

Källförteckning

En sammanställning av de källor vi under arbetets gång använder oss av.

Litteratur

Andersson, Mari, Saldén Enérus, Anita & Tivéus, Ulf, *Inkomstskattelagen: en kommentar. D. 1, 1-28 kap.*, [8. uppl.], Norstedts juridik, Stockholm, 2008

Andersson, Mari, Saldén Enérus, Anita & Tivéus, Ulf, *Inkomstskattelagen: en kommentar. D. 2, 29-66 kap.*, [8. uppl.], Norstedts juridik, Stockholm, 2008

Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning*, 2. uppl., Studentlitteratur, Lund, 2007

Ejvegård, Rolf, *Vetenskaplig metod*, 4. uppl., Studentlitteratur, Lund, 2009

Evers, Jan, *Tolkning av lag och rättsfall*, 1. uppl., Liber, Malmö, 1987

Finna rätt: juristens källmaterial och arbetsmetoder, 10., aktualiserade uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2008

Gaughan, Patrick A., *Mergers: what can go wrong and how to prevent it*, John Wiley & Sons, Hoboken, NJ, 2005

Heinestam, Bengt, *Fusioner & fissioner: praktisk handbok för aktiebolag*, 6., [omarb.] uppl., Björn Lundén information, Näsviken, 2006

Hettne, Jörgen & Otken Eriksson, Ida (red.), *EU-rättslig metod: teori och genomslag i svensk rättstillämpning*, Norstedts juridik, Stockholm, 2005

Lehrberg, Bert, *Praktisk juridisk metod*, 5., [uppdaterade och omarbetade] uppl., Institutet för bank- och affärsjuridik (IBA), Uppsala, 2006

Lönnqvist, Rune, *Årsredovisning i koncerner*, 5. uppl., Studentlitteratur, Lund, 2008

Metodpraktikan: konsten att studera samhälle, individ och marknad, 3., [rev.] uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2007

Peczenik, Aleksander, *Juridikens metodproblem: rättskällevärd och lagtolkning = [Patterns of legal thought] : [methodological problems of the doctrinal study of law]*, 2. uppl., AWE/Geber, Stockholm, 1980

Peczenik, Aleksander, *Juridikens teori och metod: en introduktion till allmän rättslära*, 1. uppl., Fritze, Stockholm, 1995

Påhlsson, Robert, *Inledning till skatterätten*, 3., [uppdaterade och utök.] uppl., Iustus, Uppsala, 2003

Rabe, Gunnar & Melbi, Ingrid, *Det svenska skattesystemet*, 21., [uppdaterade] uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2008

Strömholm, Stig, *Allmän rättslära: en första introduktion*, 6. uppl., Norstedt, Stockholm, 1988

Ståhl, Kristina, *Fusionsdirektivet: svensk beskattning i EG-rättslig belysning*, Iustus, Stockholm, 2005

Ståhl, Kristina & Persson Österman, Roger, *EG-skatterätt*, 2., [rev. och utök.] uppl., Iustus, Uppsala, 2006

Thurén, Torsten, *Källkritik*, 2., [rev. och utök.] uppl., Liber, Stockholm, 2005

Wiman, Bertil, *Beskattning av företagsgrupper*, 1. uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2002

Rättsfall

EG-domstol

Mål 270/83, *Commission of the European Communities v. French Republic* (“avoir fiscal”), celex nr: 61983J0270

Mål C-28/95, *A.Leur-Bloem mot Inspecteur der Belastingdienst/Ondermeningen Amsterdam 2*, celex nr: 61995J0028

Mål C-43/00, *Andersen og Jensen ApS mot Skatteministeriet*, celex nr: 62000J0043

Regeringsrätten

RÅ 2000 ref. 23

Lagar

Aktiebolagslag (2005:551)

Inkomstskattelag (1999:1229)

Konkurrenslag (2008:579)

Lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt

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

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

Lag (1998:1602) om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelse inom koncerner

Lag (1998:1603) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelse.

Regeringsformen (1974:152)

Tidskrifter

Danielsson, P. *Ändringar i fusionsdirektivet*. Skattenytt s.434-447, 2005

Wiman, B. *Något om EG: s fusionsdirektiv*. Skattenytt s.518-525, 1992

Fördrag

Fördraget om upprättande av Europeiska gemenskapen, Romfördraget undertecknad den 25 mars 1957

Direktiv

Direktiv 90/434/EEG. Rådets direktiv av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater. EGT L 225 1990 s. 1.

Direktiv 2005/19/EG. Rådets direktiv 2005/19/EG av den 17 februari 2005 om ändring av direktiv 90/434/EEG om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater. EGT L 58 2005 s. 19.

Direktiv 2005/56/EG. Europaparlamentets och rådets direktiv 2005/56/EG av den 26 oktober 2005 om gränsöverskridande fusioner av bolag med begränsat ansvar. EGT L 310 2005 s. 1.

Offentliga tryck

Prop. 2007/08:15. *Gränsöverskridande fusioner, m.m.*

Skatteavtal

Nordiska dubbelbeskattningsavtalet (SFS 1996:1512)

Internet

Bolagsverket (hämtad 14/4-09):

Priser och avgifter för aktiebolag

http://bolagsverket.se/priser_avgifter/ab/