

Remiss av Bolags rörlighet över gränserna SOU 2021:18

Ju2021/00658

1 Sammanfattning

Skatteverket har inga synpunkter på utformningen av utredningens förslag däremot anser Skatteverket att förslagets skattemässiga konsekvenser måste utredas vidare.

2 Skatteverkets synpunkter

Skatteverket har inga synpunkter på utformningen av utredningens förslag.

Utredningens uppdrag har enbart varit att implementera de associationsrättsliga reglerna och de skatterättsliga konsekvenserna har därför inte belysts. Skatteverket anser därför att förslagets skattemässiga konsekvenser måste utredas vidare och i vissa fall lagstiftas. Detta särskilt eftersom det genom förslagen införs två nya sätt att flytta bolag över gränser, gränsöverskridande delning samt gränsöverskridande ombildning varav det senare helt saknar motstycke i svensk lagstiftning. Hur en gränsöverskridande ombildning ska behandlas skatterättsligt är med andra ord oreglerat. Dessutom förändras det redan existerande sättet, gränsöverskridande fusion, i vissa delar. Även redovisningslagstiftningen kan behöva ses över med anledning av förslagen.

Skatteverket lyfter nedan fram vissa otydligheter och problem på skatteområdet och anknutna områden som förslagen skapar. Genomgången är inte heltäckande utan är endast tänkt att exemplifiera problem som kan uppkomma för att visa på behovet av en fortsättning av utredningsarbetet inriktat på förslagets skattemässiga konsekvenser.

2.1 Inkomstbeskattning

2.1.1 Inledning

Merparten av de oklarheter som förslagen skapar på skatteområdet avser situationen att skattskyldigheten i Sverige upphör för ett företag på grund av att någon av de föreslagna gränsöverskridande omstruktureringsåtgärderna utnyttjas. Det kan t.ex. vara fråga om ett svenskt aktiebolag som fusioneras upp i ett tyskt AG eller att ett svenskt aktiebolag delas i ett danskt och ett norskt AS. Det kan också vara fråga om att ett svenskt aktiebolag ombildas till t.ex. ett franskt SA.

Om det svenska företaget, helt eller delvis, bedrivit verksamhet utomlands kommer skattskyldigheten för den verksamheten normalt att upphöra i och med en flytt enligt någon

av de föreslagna reglerna. Om företaget däremot enbart bedrivit verksamhet i Sverige och det eller de övertagande företaget/-en fortsätter denna verksamhet bör det normalt inte aktualiseras några beskattningseksekvenser.

Fusioner och delningar är sedan tidigare reglerade i inkomstskattelagen (37 kap. IL) på så sätt att kvalificerade fusioner och fissioner (det skatterättsliga begreppet för delning) normalt inte medför några beskattningseksekvenser. För att en fusion eller en fission ska vara kvalificerad krävs bl.a. att omfattningen på skattskyldigheten i Sverige inte minskar (37 kap. 12 § IL).

Om skattskyldigheten i Sverige upphör, eller omfattningen på den minskar, för ett företag aktualiserar det bl.a. frågan om uttagsbeskattning.

Gränsöverskridande ombildningar är däremot en helt ny figur i svensk lagstiftning. Detta gör att skattereglerna inte är utformade för att reglera i vilka situationer en ombildning ska respektive inte ska, medföra skattekonsekvenser. Hur skattereglerna ska anpassas till, eller utformas för, ombildningar måste utredas särskilt och i en sådan utredning bör bl.a. de följande beskrivningarna beaktas.

2.1.2 Konsekvenser för aktieägare

För en ägare till ett svenskt aktiebolag som ombildas till t.ex. ett franskt SA, kommer som Skatteverket förstår det aktierna i aktiebolaget att bytas ut mot andelar i det franska SA:t. Dessa andelar kommer inte längre att omfattas av ABL.

Att aktierna kan sägas bytas ut indikerar att de bör anses avyttrade enligt huvudregeln i 44 kap. 3 § IL. Det innebär i så fall att beskattningstidpunkten för en kapitalvinstbeskattning infallit. Oavsett vad ett resultat av en tillämpning av dagens skatteregler blir, bör denna fråga utredas och tydligt regleras.

Om aktierna ska anses avyttrade i och med ombildningen bör också frågan om uppskjuten beskattning utredas och regleras. De regelverk som finns i IL idag (48 a kap. om framskjuten beskattning vid andelsbyten och 49 kap. om uppskovsgrundande andelsbyten) blir inte tillämpliga vid en ombildning eftersom aktierna i aktiebolaget inte överläts till ett köpande företag (jfr. 2 § i respektive kapitel).

För att undvika osäkerhet kring beskattningen av dessa bolagshändelser är det av vikt att detta uttryckligen regleras i inkomstskattelagen.

I en utredning bör då också beaktas att det kan finnas uppskovsbelopp knutna till aktierna i det aktiebolag som ombildas och huruvida de uppskovsbeloppen ska få föras vidare.

2.1.3 Begreppet svenskt aktiebolag

Inkomstskattelagen är uppbyggd så att begreppet ”svenskt aktiebolag” uteslutande tar sikte på svenska subjekt. Förekomsten av begreppsdelens svenskt kan därmed skapa problem om vad som ska gälla vid t.ex. en ombildning enligt 24 a kap. ABL. I regler där endast begreppet aktiebolag används omfattar dessa även utländska motsvarigheter (2 kap. 2 § IL) varvid prövningen utgår från ett motsvarande svenskt subjekt.

Effekten av en gränsöverskridande ombildning av ett aktiebolag till t.ex. ett franskt SA, blir att företaget inte längre kommer att omfattas av regler i IL där uttrycket svenskt aktiebolag

används. Företaget kommer begreppsmässigt, efter ombildningen, istället att vara en utländsk juridisk person. Ett enkelt exempel i förhållande till 24 kap. 10 § IL skulle vara att aktiebolaget tar upp ett vinstandelslån för vilket avdragsrätten för ränta är begränsad. Efter ombildningen gäller inte avdragsbegränsningen längre. I nu gällande version av IL används uttrycket svenskt aktiebolag på 49 ställen.

Användningen av begreppen svenskt aktiebolag/aktiebolag i IL därför behöver ses över och anpassas till förslagen. Det kan då också finnas ett behov av att reglera vilka konsekvenser en gränsöverskridande ombildning ska få i förhållande till ett visst regelverk.

2.1.4 Gränsöverskridande ombildning kontra fusions-/fissionssituationer

I ett flertal regelverk i IL ges undantag från särskilda beskattningseksekvenser när en kvalificerad fusion eller fission genomförs. En fråga som behöver regleras är om samma undantag även ska gälla vid gränsöverskridande ombildningar.

Det finns t.ex. särskilda bestämmelser om att värdeminskningsskatt inte ska återföras i samband med kvalificerade fusioner och fissioner (37 kap. 17 § IL och 26 kap. 15 § IL) och vid partiell fission (38 a kap. 13 § IL och 26 kap. 15 § IL). Det bör undersökas om det inte ska införas särskilda bestämmelser för ombildning enligt 24 a kap. ABL (jfr t.ex. att ombildningen i vissa situationer föranleder uttagsbeskattning, 22 kap. 7 § IL) på så sätt att kontinuitet inte ska gälla.

Bestämmelserna i 29 kap. IL om näringsbidrag bygger på kontinuitet beträffande ett visst subjekt som t.ex. blir återbetalningsskyldigt, och beträffande de effekter som uppkommer i näringsverksamheten, t.ex. att anskaffningsvärdet ska påverkas i vissa situationer med ett återbetalt bidrag. Även gällande dessa bestämmelser kan det finnas anledning att se över skattskyldigheten med avseende på ombildningar enligt förslagna 24 a kap. ABL.

I 30 kap. 14 § andra och tredje stycket IL finns särskilda bestämmelser om ombildningar, samt bl.a. hänvisningar till bestämmelser som partiella fission och fusioner och fusioner. Det kan även finnas skäl att se över om förslagna 24 a kap. ABL ska medföra en särskild lagreglering (jfr här även den problematiken att skattskyldigheten upphör vid en sådan ombildning och att fonderna inte ska återföras enligt 30 kap. 8 § IL).

I 31 kap. 20 § 5 IL finns bestämmelser om att återföring av ersättningsfond ska ske i den situation att skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör (punkten 5) och om den som innehar fonden upplöses genom fusion eller fission och annat inte följer av bestämmelserna i 37 kap. 17 § IL, punkten 7, (jämför även 31 kap. 23 och 24 §§ IL där det finns bestämmelser om att ersättningsfonder i vissa fall får tas över av någon annan i stället för att avdragen återförs, såsom vid kvalificerade fusioner och fissioner, och partiella fissioner). I 31 kap. 20 § tredje stycket IL framgår även att avdrag inte behöver återföras enligt första stycket 5 om skattskyldigheten upphör på grund av att den som innehar fonden för över den näringsverksamhet som bedrivs från ett fast driftställe i Sverige till en stat inom EES, men bara om denna stat är medlem i Europeiska unionen eller har ingått en sådan särskild överenskommelse som avses i 63 kap. 14 § andra stycket SFL. Det bör undersökas om det ska införas särskilda bestämmelser om ombildningar enligt 24 a kap. ABL.

Ovanstående utgör enbart exempel på när en fusion eller fission undantas från skattseksekvenser. Det finns fler situationer där det kan vara aktuellt att pröva frågan om ombildningar ska behandlas på samma sätt som en fusion eller fission.

2.1.5 Subjektsidentitet vid gränsöverskridande ombildning

Ombildningen av ett svenskt aktiebolag till en utländsk juridisk person innebär, som Skatteverket förstår det, att samma företag lever vidare i en annan form i den medlemsstat till vilket företagens säte flyttas.

Det finns i IL ett flertal regelverk som kan sägas medge tillfälliga skatteförmåner. Det kan t.ex. handla om värdeminskningsskatt på fastigheter, avdrag för avsättning till periodiseringsfond eller avdrag för säkerhetsreserv. Dessa avdrag ska normalt återföras vid en framtida tidpunkt. Den som ska göra återföringen är det företag som gjort avdraget, eller ett företag som kan anses ha trätt i det andra företagens ställe genom t.ex. en fusion.

Skatteverket önskar att det i det fortsatta utredningsarbetet med förslagets skattekonsekvenser tydligt slås fast att ett svenskt aktiebolags om bildats även efter ombildningen ska anses vara samma juridiska person så att återföringsskyldigheten består. Detta mot bakgrund av det begreppsbyte (svenskt aktiebolag mot utländsk juridisk person) som ombildningen innebär i IL:s terminologi och som beskrivits ovan under 2.1.3.

2.1.6 Beskattningsinträde

Om ett utländskt företag genomför en gränsöverskridande ombildning, enligt sin hemstats motsvarande implementering av direktivet, och blir ett svenskt aktiebolag, bedömer Skatteverket att situationen omfattas av reglerna om beskattningsinträde i 20 a kap. 1 § första punkten IL. Samtidigt är det, genom att det är fråga om en helt ny omstruktureringsform, osäkert och bör därför omfattas av ett utredningsuppdrag.

2.1.7 Utgifter för gränsöverskridande ombildning

I 16 kap. 7 § IL regleras särskilt att utgifter som överlåtande och övertagande företag har i samband med fusion eller fission ska dras av.

Det bör övervägas om inte en särskild reglering av avdragsrätten för utgifter för en gränsöverskridande ombildning också bör göras. Enligt Skatteverkets uppfattning är det tveksamt om sådana utgifter uppfyller de grundläggande kraven i 16 kap. 1 § IL, varför en särskild reglering behövs.

2.1.8 Fåmansföretag

Av definitionerna i 2019 års direktiv följer att med ”bolag” i de artiklar som gäller gränsöverskridande ombildning avses för svenskt vidkommande endast aktiebolag (artikel 86b.).

En ”gränsöverskridande ombildning” definieras som ett förfarande där ett bolag, utan att upplösas, avvecklas eller träda i likvidation, ombildar den rättsliga form under vilken det är registrerat i en utgångsmedlemsstat till en rättslig form i destinationsmedlemsstaten, såsom anges i bilaga II, och överför åtminstone sitt säte till destinationsmedlemsstaten utan att förlora sin status som juridisk person (artikel 86b.2).

Enligt förslag till 24 a kap. 1 § ABL får ett svenskt aktiebolag ombildas till en motsvarande juridisk person som omfattas av lagstiftningen i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet än Sverige (gränsöverskridande ombildning). En gränsöverskridande ombildning sker genom att ett aktiebolag, utan att upplösas överför sitt registrerade säte till

en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och ombildas till ett bolag som omfattas av lagstiftningen i den staten.

Det framstår som om subjektet inte kommer att upplösas vid någon tidpunkt och att det därmed synes vara fråga om kontinuitet ifråga om kapitalvinstbeskattningen. Detta berörs emellertid inte i betänkandet. För att undvika rättslig osäkerhet och om en valrätt i vissa situationer kan uppkomma pga. att IL i vissa situationer kan anses diskriminera gränsöverskridande transaktioner i förhållande till nationella, så bör närmare utredas om det kan finnas en anledning att införa särskilda bestämmelser om kontinuitet vid denna typ av ombildningar.

Bestämmelserna i 57 kap. IL är nära knutna till kapitalvinstbestämmelserna och vid ett byte aktualiseras även dessa bestämmelser. Det finns emellertid andra bestämmelser i 57 kap. IL som kan komma att behöva ses över. Här kan t.ex. noteras de s.k. inkomstbasbeloppsbestämmelserna i 57 kap. 20 a § respektive 57 kap. 22 § IL. Vid en omvänd fusion har t.ex. inte identitet ansetts föreligga (se RÅ 2009 not. 171) och det kan därför finnas anledning att förtydliga vad som ska anses gälla vid en ombildning, som endast kan komma ifråga vid en gränsöverskridande situation, enligt förslag till 24 a kap. ABL. Exempel på andra bestämmelser som inte följer vad som gäller enligt kapitalvinstbestämmelserna är bestämmelser om lönebaserat utrymme i 57 kap. 16-19 a §§ IL. Det finns även särskilda bestämmelser om beräkning av omkostnadsbelopp i samband med gränsbeloppsberäkningen (se 57 kap. 25-35 §§ IL) där det bör förtydligas vad som ska gälla. I 48 kap. IL respektive 48 a kap. IL finns bestämmelser om tjänstebelopp för kapitalvinst och tjänstebelopp för utdelning som är kopplade till mottagna andelar i samband med andelsbyte, fission, fusion och partiella fissioner, samt bestämmelser om hur efterföljande transaktioner ska hanteras. Det bör undersökas om det krävs ett förtydligande gällande kontinuitet i samband med t.ex. efterföljande ombildningar, så att tjänstebeloppen knyts till andelar i t.ex. ett utländskt subjekt och att det framgår vad som ska gälla för gamla, nya och mottagna andelar efter en sådan ombildning. Det kan uppkomma situationer med olika varianter av inlösenförfaranden som medför ett behov av att närmare analysera samspelet.

Det kan även finnas skäl att förtydliga i IL att det råder kontinuitet i fråga om bedömningen avseende ett fåmansföretag, såväl enligt 56 kap. IL som gällande den utvidgade definitionen i 57 kap. 3 § IL, i samband med ombildningsförfaranden enligt 24 a kap. ABL.

2.2 Redovisning och förfarande

2.2.1 Bevarande av att den svenska juridiska personens räkenskapsinformation

Skatteverket har noterat att frågan om bevarande av räkenskapsinformationen efter det att bokföringsskyldighet har upphört i Sverige inte har berörts i utredning. Enligt 7 kap. 2 § bokföringslagen ska räkenskapsinformation förvaras fram till och med det sjunde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutas. Regeln är även tillämplig för räkenskapsinformation som är hänförlig till räkenskapsår innan bokföringsskyldigheten upphörde i Sverige. Enligt Skatteverkets mening ska räkenskapsinformationen förvaras i Sverige under den kvarstående tidsperioden även efter en gränsöverskridande delning, fusion, eller ombildning.

Skatteverket kan ändå se ett behov av att frågan om att arkiveringen ska ske i Sverige utreds och klargörs. Detta eftersom räkenskapsinformationen kan vara av intresse för det ny-/ombildade företaget och andra intressenter (bl.a. myndigheter) i andra länder inom EU. Skatteverket anser att det behövs ett förtydligande att arkiveringen ska kvarstå i Sverige.

2.2.2 Anstånd vid uttagsbeskattning

Utredningen föreslår att nya regler om gränsöverskridande ombildningar införs i ett nytt kapitel, 24 a kap., i aktiebolagslagen. Ett aktiebolag ska genom en gränsöverskridande ombildning kunna ombildas till en motsvarande juridisk person som omfattas av lagstiftningen i en annan medlemsstat inom EES. Ombildningen innebär att bolagets säte flyttas och alltså inte att det bildas ett nytt bolag och inte heller upplöses det bolag som ska ombildas. Med säte bör enligt utredningen i detta sammanhang förstås bolagets registrerade säte (EU-domstolens dom Polbud, C-106/16). Utredningen föreslår att det inte ska ställas något krav på att bolagets faktiska säte (t.ex. huvudkontoret eller platsen för verksamheten) flyttas till en annan medlemsstat. Något sådant krav finns inte heller i ändringsdirektivet. Att ett bolag ombildas behöver inte innebära att dess verksamhet flyttas.

Ombildningen av ett svenskt aktiebolag till ett utländskt bolag innebär att samma bolag lever vidare i en annan form som motsvarar ett svenskt aktiebolag i den medlemsstat till vilket sätet flyttas. Svenska aktiebolag är obegränsat skattskyldiga i Sverige på grund av sin registrering, 6 kap. 3 § inkomstskattelagen (IL). Som obegränsat skattskyldig är ett svenskt aktiebolag hemmahörande i Sverige och är skattskyldigt för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet, 6 kap. 4 § IL. Om det svenska aktiebolaget ombildas och därmed flyttar sitt registrerade säte från Sverige till en annan medlemsstat blir bolaget en utländsk juridisk person som är begränsat skattskyldig i Sverige, 6 kap. 7 § IL. Om verksamheten fortsätter att bedrivs i Sverige från ett fast driftställe även efter ombildningen kommer inkomster som är hänförliga dit att beskattas här, 6 kap. 11 § första stycket 1 IL. I fall verksamhet eller tillgångar inte längre ska beskattas i Sverige tillämpas reglerna om uttagsbeskattning i 22 kap. 5 § 2 IL.

I 63 kap. 14 § skatteförfarandelagen (SFL) finns bestämmelser som medför att både obegränsat och begränsat skattskyldiga personer ska kunna medges anstånd i vissa situationer då uttagsbeskattning har skett enligt IL. Anståndsreglerna utvidgades den 1 januari 2020 genom en implementering av artikel 5 om utflyttningsbeskattning och anstånd i rådets direktiv (EU) 2016/1164 den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion (ATAD). Anståndsbestämmelserna i 63 kap. 14 § SFL reglerar två olika situationer när anstånd med betalning av slutlig skatt ska beviljas när den skattskyldighet som avses i 22 kap. 5 § 2 IL har upphört. Den första situationen innebär en möjlighet till anstånd när skattskyldigheten upphört på grund av att den skattskyldige har fört över tillgångar från ett fast driftställe i Sverige till en stat inom EES och tillgångarna tillhör den skattskyldige även efter överföringen. Den andra situationen innebär en möjlighet till anstånd när skattskyldigheten upphört på grund av att den skattskyldige har fört över den näringsverksamhet som bedrivs från ett fast driftställe i Sverige till en stat inom EES.

Ett svenskt aktiebolag kan bedriva hela eller delar av sin verksamhet utanför Sveriges gränser. Om ett svenskt aktiebolag i en sådan situation ombildas och flyttar sitt säte till en annan medlemsstat upphör skattskyldigheten för inkomsten från näringsverksamheten i utlandet helt och uttagsbeskattning ska ske enligt 22 kap. 5 § 2 IL. Ombildningen genom

aktiebolagets flytt av säte medför i en sådan situation inte att den skattskyldige överför tillgångar eller verksamhet från ett fast driftställe i Sverige. Anståndsreglerna i 63 kap. 14 § SFL omfattar endast situationer där den skattskyldige har fört över tillgångar eller den näringsverksamhet som bedrivs från ett fast driftställe i Sverige. I en situation när skattskyldigheten för inkomst från en näringsverksamhet i utlandet helt eller delvis upphör på grund av att ett svenskt aktiebolag flyttar sitt registrerade säte saknas därmed möjlighet att få anstånd med betalning av slutlig skatt. Undantaget möjligheten till anstånd enligt 63 kap. 15 och 23 §§ SFL. Dessa regler bedömdes dock inte vara tillräckliga för att uppfylla åtagandena i ATAD när anståndsreglerna i 63 kap. 14 § SFL senast anpassades till direktivet (se prop. 2019/20:20 s. 57).

Enligt artikel 5.1 c ATAD ska en skattskyldig beskattas när denne överför sin skatterättsliga hemvist till en annan medlemsstat eller till ett tredjeland, med undantag för sådana tillgångar som fortsatt har verkligt samband med ett fast driftställe i den första medlemsstaten. Av artikel 5.2 c framgår att den skattskyldige ska ges rätt att få anstånd med betalningen av denna utflyttningskatt, om överföringen av den skatterättsliga hemvisten sker till en annan medlemsstat eller till ett tredjeland som är part i EES-avtalet. Med överföring av skatterättslig hemvist menas i direktivet en transaktion varigenom en skattskyldig upphör att ha skatterättslig hemvist i en medlemsstat och erhåller skatterättslig hemvist i en annan medlemsstat eller i ett tredje land, artikel 2.8 ATAD. Ett svenskt aktiebolag är skatterättsligt hemmahörande i Sverige. En ombildning genom flytt av aktiebolagets registrerade säte torde ses som en sådan överföring av skatterättslig hemvist som avses i ATAD. Anståndsreglerna i SFL bör därför utvidgas till att även omfatta situationer när uttagsbeskattning sker på grund av att ett svenskt aktiebolag flyttar sitt säte till ett annat medlemsland för att vara förenliga med artikel 5.2 c ATAD.

2.3 Särskilt om försäkrings- och pensionsföretag

I betänkandet lämnas förslag på att införa regler om gränsöverskridande ombildningar (24 a kap. aktiebolagslagen). Reglerna föreslås även gälla för livförsäkringsaktiebolag och tjänstepensionsaktiebolag.

2.3.1 Avkastningsskatt vid ombildning

Av 1 § framgår vad en gränsöverskridande ombildning innebär.

”1 § Ett svenskt aktiebolag får ombildas till en motsvarande juridisk person som omfattas av lagstiftningen i en annan stat inom Europeiska samarbetsområdet än Sverige (gränsöverskridande ombildning).

En gränsöverskridande ombildning sker genom att ett aktiebolag, utan att upplösas överför sitt registrerade säte till en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och ombildas till ett bolag som omfattas av lagstiftningen i den staten.”

Av författningskommentaren till 1 § och allmänmotiveringen drar Skatteverket slutsatsen att en ombildning inte innebär att det bildas ett nytt bolag utan att det istället är ”samma” bolag, dvs. samma juridiska person, som lever vidare i ombildad form, dvs. i form av en motsvarande juridisk person som omfattas av lagstiftningen i en annan stat inom EES. En konsekvens av detta är att det bolag som ska ombildas inte upplöses. En annan konsekvens

är att tillgångar och skulder i det bolag som ska ombildas övergår till att vara det ombildade bolagets tillgångar och skulder men dock inte genom en ”rättslig” överlåtelse i meningen att en ägarförändring har skett (jfr. skrivningen i författningskommentar till 24 a 30 § Ombildningens rättsverkningar). Av den svenska lagen följer ingen skyldighet för bolaget att flytta sitt huvudkontor eller sin verksamhet till den andra staten, utan det är tillräckligt att bolagets registrerade säte överförs till destinationsmedlemsstaten.

I 9 § lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel, AvPL, finns regler om jämkning av avkastningsskatten. I sjätte stycket anges att om ett försäkringsbestånd överläts helt eller delvis från ett livförsäkringsföretag som är skattskyldigt till avkastningsskatt till ett annat livförsäkringsföretag som inte är det, är det överlåtande företaget skattskyldigt fram till överlåtelsen. Skattesatsen ska därför jämkas. Motsvarande gäller vid en överlåtelse genom en fusion mellan sådana företag. Jämningsregeln är tillämplig även på tjänstepensionsföretag eftersom dessa omfattas av definitionen av livförsäkringsföretag i 39 kap. 2 § inkomstskattelagen, IL.

Anta att ett svenskt livförsäkringsaktiebolag ombildas till en motsvarande juridisk person som omfattas av lagstiftningen i Danmark. Det livförsäkringsaktiebolag som ska ombildas kommer efter ombildningen att leva vidare i form av ett danskt bolag som kommer att följa den associationsrättsliga (och försäkringsrättsliga) lagstiftningen i Danmark. Ombildningen innebär inte att någon överlåtelse av försäkringsbestånd har skett. De avtal som har ingåtts med det ombildade aktiebolaget förblir gällande men med den skillnaden att det blir en utländsk juridisk person (samma juridiska person före som efter ombildningen) som är avtalspart efter ombildningen.

Jämningsregeln i 9 § sjätte stycket AvPL är inte tillämplig i ovanstående situation eftersom ett försäkringsbestånd inte har överlåtits. Detta gäller oavsett om bolagets verksamhet finns kvar i Sverige eller inte. Enligt Skatteverkets mening bör jämkning även ske vid en gränsöverskridande ombildning, vilket innebär att reglerna i 9 § sjätte och sjunde styckena måste anpassas.

Vid en sådan anpassning bör det även ske en reglering av situationen då ett utländskt livförsäkringsföretag har ett fast driftställe i Sverige men för över ett försäkringsbestånd helt eller delvis från det svenska fasta driftstället. En sådan regel saknas idag.

2.3.2 Åtagande enligt 58 kap. 16 a § IL vid ombildning

Möjligheten att teckna en utländsk kvalificerad pensionsförsäkring i ett annat EES land än Sverige infördes under år 2007 och är en anpassning av de svenska bestämmelserna till EU-rätten. De kvalitativa villkoren som försäkringen måste uppfylla för att vara en utländsk kvalificerad pensionsförsäkring är samma villkor som en svensk försäkring ska uppfylla för att vara en pensionsförsäkring med undantag av etableringsvillkoret. En utländsk kvalificerad pensionsförsäkring måste vara meddelad i en försäkringsrörelse som bedrivs från ett fast driftställe i en utländsk stat inom EES (58 kap. 4 § IL). Därutöver måste en utländsk försäkringsgivare lämna in ett åtagande om att lämna kontrolluppgifter till Skatteverket för varje meddelad försäkring (58 kap. 16 a § andra stycket IL samt 23 kap. 6 § skatteförfarandelagen, SFL). Ett åtagande ska även lämnas när en försäkringsgivare som är etablerad i en utländsk stat inom EES eller när en del av en försäkringsgivares verksamhet som är etablerad i en sådan stat övertar försäkringen efter en överlåtelse eller överföring av försäkringsavtalet (58 kap. 16 a § tredje stycket IL). Om ett åtagande inte har kommit in till

Skatteverket uppfyller försäkringen inte villkoren för en pensionsförsäkring och klassificeras då som en kapitalförsäkring.

I tredje stycket anges alltså två situationer när ett nytt åtagande ska lämnas. Den första situationen avser det fall att en utländsk försäkringsgivare inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, till följd av överlåtelse av ett försäkringsavtal träder in som försäkringsgivare i avtalet. Som framgår ovan uppfattar vi det inte som att en ombildning innebär en överlåtelse av försäkringsavtal (jfr. ovan Avkastningsskatt, tillägg i 9 § AvPL).

Samtliga utländska kvalificerade pensionsförsäkringar ska finnas i Skatteverkets system för pensionsförsäkringar, det s.k. PISA-systemet. PISA-systemet ska säkra beskattningen av utfallande belopp och uttaget av avkastningsskatt, dvs. säkra skattekrediten avseende utländska pensionsförsäkringar.

Frågan är då om en ombildning omfattas av den andra situationen, dvs. att det är fråga om en överföring av försäkringsavtalen. Av författningskommentaren till det tredje stycket i 58 kap. 16 a § IL anges att den andra situationen avser det fall att en försäkringsgivare för över försäkringsavtal från en del av sin verksamhet till en annan, antingen från Sverige till ett annat EES-land eller mellan två utländska EES-länder. I dessa båda fall ska nya åtaganden lämnas av den nya försäkringsgivaren respektive av den nya verksamhetsgrenen eller filialen som tar över avtalen.

En kontrolluppgift ska lämnas för en flytt av värdet i en pensionsförsäkring som kan göras utan skattekonsekvenser (22 kap. 9 § första stycket 1 SFL). Det innebär att en kontrolluppgift ska lämnas när flytten uppfyller villkoren i 58 kap. 18 § tredje stycket IL. En kontrolluppgift ska också lämnas om en försäkringsgivare

- överlåter ett pensionsförsäkringsavtal till en annan försäkringsgivare
- för över ett pensionsförsäkringsavtal till en annan del av den egna verksamheten (22 kap. 9 § första stycket 2 SFL).

För att det ombildade bolaget ska komma in med åtaganden enligt 23 kap. 6 § SFL och för att flytt-KU ska lämnas fordras att en ombildning som innebär en flytt av verksamhet är en "överföring av försäkringsavtal". Om så inte är fallet krävs en särskild reglering av åtaganden vid ombildningar.

Skatteverkets bedömning är att en ombildning inte innebär annat än att den juridiska personen byter nationalitet. Om den juridiska personen i samband med ombildningen väljer att föra över hela eller delar av sin verksamhet bör detta vara en sådan överföring som avses i 58 kap. 16 a § tredje stycket IL. Mot bakgrund av att verksamheten kan föras över som ett led i ombildningen, åtagandets viktiga funktion för att säkra skattekrediten och de drastiska konsekvenserna för försäkringstagarna vid bristande kontrolluppgiftslämnade bör problematiken lyftas fram i en utredning av skattekonsekvenserna så att det blir klart att en ombildning som omfattar att verksamheten flyttar innebär att försäkringsavtalen förs över med de konsekvenser det medför.

3 Konsekvenser för Skatteverket

Förslagen i utredningen bedöms inte medföra några direkta konsekvenser för Skatteverket.

Detta remissvar har beslutats av generaldirektören Katrin Westling Palm och föredragits av rättsliga experten Jesper Anderberg. Vid den slutliga handläggningen har också följande deltagit: överdirektören Fredrik Rosengren, rättschefen Michael Erliksson, enhetschefen Tomas Algotsson och sektionschefen Mats Nilsson.



Katrin Westling Palm