

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

Fi2023/01049

### **1 Sammanfattning**

Skatteverket tillstyrker att förslagen i promemorian införs men lämnar samtidigt några synpunkter på dem.

Synpunkterna avser främst praktiska konsekvenser av att det genomförs en gränsöverskridande ombildning samt förslaget till ändring i lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel (AvPL).

### **2 Skatteverkets synpunkter**

#### **2.1 Verkan av en gränsöverskridande ombildning med hänsyn till organisationsnummer**

Aktiebolag tilldelas organisationsnummer av Bolagsverket. Utländska juridiska personer med en filial i Sverige ska registrera filialen hos Bolagsverket och i samband därmed tilldelar Bolagsverket dem ett organisationsnummer. Utländska juridiska personer som inte är filialregistrerade men behöver registrera sig hos Skatteverket, t.ex. för inkomstskatt från fast driftställe, tilldelas ett organisationsnummer av Skatteverket. Om företaget är skattskyldigt i Sverige både före och efter ombildningen uppkommer frågan om byte av organisationsnummer. En juridisk person behåller ett tilldelat nummer under hela sin livstid men vid byte av juridisk form, t.ex. om ett handelsbolag ombildas till aktiebolag, ska däremot den nya enheten inte överta den tidigare enhetens organisationsnummer (prop. 1974:56 s. 10). Vad ska gälla i samband med en gränsöverskridande ombildning där ett aktiebolag övergår till att bli ett motsvarande utländskt företag och vice versa? Ska det anses motsvara ett byte av juridisk form i det här sammanhanget och därmed motivera att företaget byter identitetsbeteckning? Om företaget ska behålla samma organisationsnummer om det ombildas från ett svenskt aktiebolag till en utländsk juridisk person eller vice versa kan det behöva regleras i lagen (1974:174) om identitetsbeteckning för juridiska personer m.fl.

## 2.2 Hur och av vem ska deklarationsskyldigheten fullgöras för det år den gränsöverskridande ombildningen sker?

En fråga som uppkommer med anledning av förslagen i promemorian är hur inkomsterna ska deklarerat det år den gränsöverskridande ombildningen sker. För svenska aktiebolag respektive utländska juridiska personer gäller olika regler för deklarationsskyldighet och vad de är skattskyldiga för. Ett svenskt aktiebolag är skattskyldigt för alla inkomster oavsett var de uppkommer (6 kap. 4 § inkomstskattelagen, IL) och alltid skyldigt att lämna inkomstdeklaration (30 kap. 4 § 1 skatteförfarandelagen, SFL). En utländsk juridisk person är bara skattskyldig för vissa uppräknade inkomster, bl.a. inkomst från fast driftställe och fastighet i Sverige (6 kap. 11 § IL) och deklarationsskyldiga om dess skattepliktiga intäkter under beskattningsåret uppgått till sammanlagt minst 200 kronor (30 kap. 4 § 3 SFL). Vid en gränsöverskridande ombildning där det är fråga om en och samma juridiska person medför de olika reglerna för obegränsat och begränsat skattskyldiga juridiska personer att det uppkommer frågetecken kring hur det ska fungera i praktiken.

Det finns fördelar med att juridiska personer som är både begränsat och obegränsat skattskyldiga under samma beskattningsår endast lämnar en enda deklaration för hela beskattningsåret. Det överensstämmer med hanteringen för fysiska personer som både är begränsat och obegränsat skattskyldiga. Om avsikten däremot är att två olika deklarationer ska lämnas under ombildningsåret behöver det tydligt framgå.

För att undvika problem med skattskyldigheten om endast en deklaration ska lämnas, framförallt när aktiebolag ombildas till utländska juridiska personer, är en tydlig reglering i 6 kap. IL avseende juridiska personer som är både begränsat och obegränsat skattskyldiga under samma år bra. Motsvarande bör gälla för europabolag som byter säte. Skatteverket lämnar följande förslag på lagtext i 6 kap. IL.

*Om ett svenskt aktiebolag ombildas till en utländsk juridisk person eller om en utländsk juridisk person ombildas till ett svenskt aktiebolag enligt reglerna i 24 a kap. aktiebolagslagen (2005:551) ska beskattning ske enligt reglerna för obegränsat skattskyldiga personer under den del av beskattningsåret som den juridiska personen är ett svenskt aktiebolag och enligt reglerna för begränsat skattskyldiga juridiska personer under den del av beskattningsåret som den är en utländsk juridisk person. Detsamma gäller europabolag som för över sitt säte till eller från Sverige.*

Bestämmelsen i 6 kap. 8 § skatteförfarandeförordningen borde vara tillämplig även på juridiska personer eftersom den inte uttryckligen är begränsad till fysiska personer.

För att åstadkomma att aktiebolag som ombildas till en utländsk juridisk person alltid ska vara deklarationsskyldiga, även om de inte har haft några skattepliktiga intäkter, kan ett nytt andra stycke i 30 kap. 4 § SFL läggas till. Skatteverket föreslår följande.

*Första stycket 1 gäller även för ett aktiebolag som under beskattningsåret ombildas till en utländsk juridisk person enligt reglerna i 24 a kap. aktiebolagslagen (2005:551).*

Utländska företags ombildning till svenska aktiebolag bör omfattas av 30 kap. 4 § 1 SFL.

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

I författningskommentaren till ändring av 63 kap. 14 § skatteförfarandelagen (SFL) anges bl.a. följande.

”Ändringen innebär ett tillägg i den andra punkten på så sätt att anstånd med betalning av sådan skatt eller avgift som har tagits ut med stöd av 22 kap. 5 § 2 inkomstskattelagen (1999:1229) även kan beviljas när uttagsbeskattningen har skett till följd av att den skattskyldige har fört över sitt registrerade säte i Sverige till en stat inom EES, dvs. när den skattskyldige har överfört sin skatterättsliga hemvist.”

Begreppet hemvist används normalt i skatteavtalssammanhang. I övervägandena till lagändringsförslaget i avsnitt 8.3.8 förklaras att med överföring av skatterättslig hemvist menas enligt 2.7 i direktivet mot skatteundandragande 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. Vidare att skatterättslig hemvist således enligt direktivets definition inte är avhängigt förekomsten av ett skatteavtal. För att inte riskera att förväxla betydelsen av skatterättslig hemvist här med hemvistbegreppet i skatteavtal och förekomsten av ett skatteavtal föreslår Skatteverket att ”dvs. när den skattskyldige har överfört sin skatterättsliga hemvist” tas bort i författningskommentaren.

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

En ombildning innebär att ett bolag får ett säte i ett annat EES land än det hade före ombildningen och får den bolagsform som gäller för det landet och att ombildningen inte påverkar verksamheten i övrigt. Det innebär att om ett svenskt livförsäkringsföretag som bedriver hela sin verksamhet i Sverige ombildas till t.ex. ett finskt bolag kommer verksamheten i Sverige att utgöra ett fast driftställe (i Sverige) till det finska bolaget. Ombildningen kommer i ett sådant fall inte få några konsekvenser för avkastningsskatten. Det fasta driftstället kommer vara skattskyldigt för avkastningsskatt för försäkringarna meddelade från det fasta driftstället (2 § första stycket 2 AvPL).

Ett svenskt livförsäkringsföretag som har verksamhet i Sverige och i utlandet genom ett fast driftställe är skattskyldigt för avkastningsskatt för hela verksamheten, d.v.s. för försäkringsavtal meddelade från Sverige men också för försäkringsavtalen meddelade från det fasta driftstället i utlandet. Om ett sådant livförsäkringsföretag ombildas kommer verksamheten som bedrivs från det fasta driftstället i utlandet inte längre att ingå i kapitalunderlaget för avkastningsskatt för försäkringsföretaget. Det är enbart den delen av verksamheten som bedrivs från Sverige (fast driftställe i Sverige) som det utländska livförsäkringsföretaget kommer att vara skattskyldigt för.

Ombildningen innebär alltså att skattskyldigheten för livförsäkringsföretaget upphör för försäkringsavtalen som är meddelade från det fasta driftstället i utlandet. Samma situation uppkommer om det svenska livförsäkringsföretaget före ombildningen enbart bedriver sin verksamhet i utlandet. För dessa situationer föreslås en jämningsregel i 9 § sjätte stycket AvPL. Skatteverket uppfattar att avsikten med regeln är att ett livförsäkringsföretag ska vara skattskyldigt för avkastningsskatt för försäkringsavtal som är meddelade från ett fast

driftsställe i utlandet fram till det att företaget registrerats som ett företag i en annan stat inom EES. Detta framgår dock inte direkt av den föreslagna lagregeln. För att tydliggöra detta föreslår Skatteverket att lagtexten formuleras enligt följande:

Förslag:

*”Detsamma gäller också vid överlåtelse genom fusion och för försäkringsavtal som är meddelade från ett fast driftsställe i utlandet om livförsäkringsföretaget för över sitt registrerade säte i Sverige till en stat inom EES.”*

I sjunde stycket föreslås ett tillägg som innebär att skattesatsen ska jämkas även hos försäkringstagarna som på grund av ombildningen inträder som skattskyldiga för avkastningsskatten.

En ombildning kan också innebära att företaget tar ett beslut om att verksamheten ska flyttas. För ett livförsäkringsföretag innebär detta att t.ex. en del av ett försäkringsbestånd förs över från en del till en annan del av företaget (jfr skrivningen i 58 kap. 16 a § tredje stycket IL), t.ex. överföring av en del av ett bestånd i Sverige till Finland.

I inkomstskattelagen och i avkastningsskattelagen görs en skillnad på överlåtelse av försäkringsbestånd och överföring av försäkringsbestånd där det senare är inom samma företag. Utformningen av 9 § sjätte stycket AvPL tar enbart sikte på överlåtelser av försäkringsbestånd och inte överföring av försäkringsbestånd. Både överlåtelser och överföringar kan dock innebära att skattskyldigheten för försäkringsavtal upphör och att avkastningsskatten bör jämkas (jfr situationen ovan). Mot bakgrund av detta bör skrivningen i 9 § första meningen i sjätte stycket AvPL ändras så att den omfattar båda typerna av beståndsoverlåtelser.

Förslag:

*”Överläts eller överförs ett försäkringsbestånd helt eller delvis från ett livförsäkringsföretag som är skattskyldigt enligt denna lag till ett företag eller till en del av sin verksamhet som inte är det, ska livförsäkringsföretaget betala avkastningsskatt för den del av året som företaget innehaft försäkringsbeståndet. Skattesatsen ska då jämkas i motsvarande mån.”*

## **2.5 Avsnitt 8.3.10 Särskilt om försäkring- och pensionsföretag**

I tionde stycket anges följande: ”Om företaget inte får fast driftsställe i Sverige efter ombildningen och har meddelat försäkringar till försäkringstagare som är obegränsat skattskyldiga i Sverige kommer skattskyldigheten för avkastningsskatt hänförliga till de försäkringarna att övergå till de som innehar försäkringarna. Även för den försäkringstagare som på grund av en gränsöverskridande ombildning inträder som skattskyldig bör skattesatsen jämkas med hänsyn till den tid som skattskyldigheten förelegat.”

Jämkningsregeln tar sikte på situationen då ombildningen innebär att skattskyldigheten för företaget upphör för försäkringsavtal som är meddelade från ett fast driftsställe i utlandet. Detta framgår dock inte av det nionde stycket. Det skulle vara bra om ett tillägg gjordes i kommande lagstiftningsprodukter så att avsikten med jämkningsregeln framgår. Det skulle även vara bra om det framgår att det inte enbart är i den situationen då företaget, efter ombildningen, inte längre har fast driftsställe i Sverige som den föreslagna jämkningsregeln behövs, dvs. skattskyldigheten för företaget behöver inte ha upphört helt och hållet för att

jämkningsregeln ska vara tillämplig. Om verksamhet finns i Sverige före ombildningen är företaget skattskyldigt för avkastningsskatt för denna verksamhet även efter ombildningen (jämkningsregeln avser dock inte försäkringar som finns kvar i det fasta driftstället i Sverige). Av samma anledning bör skrivningen i förslagsrutan ”Jämkning av avkastningsskatt ska kunna ske när skattskyldigheten för avkastningsskatt upphör på grund av en gränsöverskridande ombildning” skrivas mindre kategorisk.

### **3 Konsekvenser för Skatteverket**

Förslagen i promemorian förväntas inte ge upphov till några större 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 Holmberg, rättschefen Michael Ertiksson, enhetschefen Lena Hiort af Ornäs Leijon samt sektionschefen Mats Nilsson.



Katrin Westling Palm

