

Skatteutskottets betänkande 2023/24:SkU5

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

Sammanfattning

Utskottet ställer sig bakom regeringens förslag till ändringar i inkomstskattelagen, skatteförfarandelagen och i lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel. Ändringarna innebär bl.a. ett förtydligande av att bestämmelserna om undantag från omedelbar beskattning vid verksamhetsavyttring kan vara tillämpliga även när ett företag avyttrar tillgångar i samband med det nya aktiebolagsrättsliga förfarandet delning genom separation. Regeringen föreslår också en utvidgning av inkomstskattelagens bestämmelser om undantag från omedelbar återföring av avdrag för avsättning till periodiseringsfond och ersättningsfond som innebär att ett svenskt aktiebolag som för över sitt registrerade säte till en annan stat inom EES (gränsöverskridande ombildning) kan omfattas av bestämmelserna. Vidare föreslås en ändring i inkomstskattelagen som innebär att utgifter som ett aktiebolag har i samband med att bolaget för över sitt registrerade säte i Sverige till en utländsk stat inom EES ska dras av.

Regeringen föreslår även en utvidgning av skatteförfarandelagens bestämmelser om möjlighet till anstånd vid utflyttningsbeskattning som innebär att även den situationen att skattskyldigheten i Sverige har upphört på grund av att den skattskyldige har fört över sitt registrerade säte i Sverige till en annan stat inom EES omfattas.

Slutligen föreslås en ändring i lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel som utvidgar bestämmelserna om jämkning av skattesatsen så att de även omfattar det fallet att skattskyldigheten förändras på grund av att ett livförsäkringsföretag för över sitt registrerade säte i Sverige till en annan stat inom EES. Förslagen föranleds av möjligheterna för företag till omstrukturering genom de nya aktiebolagsrättsliga förfarandena delning genom separation och

gränsöverskridande ombildning (flytt av ett företags registrerade säte över nationsgränserna inom EES).

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2024.

Behandlade förslag

Proposition 2023/24:15 Vissa skattefrågor med anledning av nya aktiebolagsrättsliga regler om bolags rörlighet över gränserna inom EU.

Innehållsförteckning

Utskottets förslag till riksdagsbeslut	4
Redogörelse för ärendet	5
Ärendet och dess beredning.....	5
Bakgrund	5
Propositionens huvudsakliga innehåll	5
Utskottets överväganden.....	7
Vissa skattefrågor med anledning av nya aktiebolagsrättsliga regler om bolags rörlighet över gränserna inom EU	7
<i>Bilaga 1</i>	
Förteckning över behandlade förslag	14
Propositionen	14
<i>Bilaga 2</i>	
Regeringens lagförslag	15

Utskottets förslag till riksdagsbeslut

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

Riksdagen antar regeringens förslag till

1. lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229),
2. lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244),
3. lag om ändring i lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel.

Därmed bifaller riksdagen proposition 2023/24:15 punkterna 1–3.

Stockholm den 16 november 2023

På skatteutskottets vägnar

Niklas Karlsson

Följande ledamöter har deltagit i beslutet: Niklas Karlsson (S), Per Söderlund (SD), Boriana Åberg (M), Eric Westroth (SD), Patrik Björck (S), Fredrik Ahlstedt (M), Ida Ekeröth Clausson (S), David Lång (SD), Mathias Tegnér (S), Marie Nicholson (M), Ilona Szatmári Waldau (V), Cecilia Engström (KD), Martin Melin (L), Erik Hellsborn (SD), Sofie Eriksson (S), Helena Vilhelmsson (C) och Elin Söderberg (MP).

Redogörelse för ärendet

Ärendet och dess beredning

I betänkandet behandlar utskottet regeringens proposition 2023/24:15 Vissa skattefrågor med anledning av nya aktiebolagsrättsliga regler om bolags rörlighet över gränserna inom EU. Regeringens förslag till riksdagsbeslut finns i bilaga 1. Regeringens lagförslag återges i bilaga 2. Det har inte väckts några motioner i ärendet.

Bakgrund

Sedan den 31 januari 2023 gäller nya aktiebolagsrättsliga regler om gränsöverskridande fusioner, delningar och ombildningar (prop. 2021/22:286, bet. 2022/23:CU3, rskr. 2022/23:37, SFS 2022:1647). Reglerna innebär att det finns fler möjligheter för aktiebolag att omstrukturera sig över nationsgränserna inom EES. Ändringarna bygger på Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2019/2121 av den 27 november 2019 om ändring av direktiv (EU) 2017/1132 vad gäller gränsöverskridande ombildningar, fusioner och delningar (det bolagsrättsliga direktivet). De aktiebolagsrättsliga ändringarna har medfört vissa ändringar i lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter och i kupongskattelagen (1970:624), som trädde i kraft den 31 januari 2023 (prop. 2022/23:11, bet. 2022/23:SkU6, rskr. 2022/23:106, SFS 2022:1850 och SFS 2022:1851).

Propositionens huvudsakliga innehåll

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

I propositionen föreslås även en utvidgning av skatteförfarandelagens (2011:1244) bestämmelser om möjlighet till anstånd vid utflyttningsbeskattning som innebär att även den situationen att skattskyldigheten i

Sverige har upphört på grund av att den skattskyldige har fört över sitt registrerade säte i Sverige till en annan stat inom EES omfattas.

Slutligen föreslås en ändring i lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel som utvidgar bestämmelserna om jämkning av skattesatsen så att de även omfattar det fallet att skattskyldigheten förändras på grund av att ett livförsäkringsföretag för över sitt registrerade säte i Sverige till en annan stat inom EES. Förslagen föranleds av möjligheterna för företag till omstrukturering genom de nya aktiebolagsrättsliga förfarandena delning genom separation och gränsöverskridande ombildning (flytt av ett företags registrerade säte över nationsgränserna inom EES).

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2024.

Utskottets överväganden

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

Utskottets förslag i korthet

Riksdagen antar regeringens förslag till ändringar i inkomstskattelagen, skatteförfarandelagen samt i lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel.

Bakgrund och gällande rätt

De nya aktiebolagsrättsliga reglerna

I 24 kap. aktiebolagslagen (2005:551), förkortad ABL, regleras omstrukturering av aktiebolag genom delning. En delning innebär att bolagets tillgångar och skulder, helt eller delvis, övertas av ett eller flera andra aktiebolag. Det finns olika slags delningsförfaranden. Om ett aktiebolag delas genom fullständig delning innebär det att bolagets samtliga tillgångar och skulder övertas av två eller flera andra bolag varvid det överlåtande bolaget upplöses utan likvidation. En partiell delning innebär att en del av ett bolags tillgångar och skulder övertas av ett eller flera andra bolag utan att det överlåtande bolaget upplöses. Vid både fullständig och partiell delning lämnas ersättning (delningsvederlag) till aktieägarna i det överlåtande bolaget.

Genom ändringarna i aktiebolagslagen, som trädde i kraft den 31 januari 2023, kompletterades dessa två delningsformer med en tredje form av delning, delning genom separation. I likhet med partiell delning är det vid en delning genom separation endast en del av det överlåtande bolagets tillgångar och skulder som övertas av ett eller flera andra bolag. Till skillnad från partiell delning lämnas ersättningen vid en delning genom separation till det överlåtande bolaget och inte till det överlåtande bolagets aktieägare. Vid delning genom separation blir således det överlåtande bolaget aktieägare i övertagande bolag.

De nya aktiebolagsrättsliga bestämmelserna innebär också att samtliga tre delningsförfaranden ska kunna göras gränsöverskridande på så sätt att ett svenskt aktiebolag kan delas genom att bolagets tillgångar och skulder övertas helt eller delvis av en eller flera motsvarande juridiska personer med hemvist inom EES.

Reglerna om gränsöverskridande ombildning innebär att ett svenskt aktiebolag får ombildas till en motsvarande juridisk person som omfattas av lagstiftningen i en annan stat inom EES. En gränsöverskridande ombildning

sker genom att ett aktiebolag, utan att upplösas, överför sitt registrerade säte till en annan stat inom EES.

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

Propositionen

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

Regeringen gör bedömningen att gränsöverskridande överlåtelser av en verksamhet eller en verksamhetsgren som görs genom delning genom separation bör undantas från omedelbar beskattning om de omfattas av fusionsdirektivet. Även inhemska överlåtelser av en verksamhet eller en verksamhetsgren som görs genom delning genom separation bör undantas från omedelbar beskattning om de motsvarar sådana gränsöverskridande överlåtelser som omfattas av fusionsdirektivet.

En delning genom separation innebär att en del av det överlåtande bolagets tillgångar och skulder övertas av ett eller flera andra bolag utan att det överlåtande bolaget upplöses samt att delningsvederlaget, som till minst hälften består av aktier i det övertagande företaget, utges till det överlåtande bolaget och inte till aktieägarna i det bolaget. Regeringen instämmer i promemorians bedömning att under förutsättning att de tillgångar och skulder som överläts vid en delning genom separation bildar minst en verksamhetsgren och att delningsvederlaget består av aktier i det övertagande företaget omfattas en sådan omstrukturering av fusionsdirektivets definition av överföring av tillgångar. Sverige måste uppfylla kraven enligt fusionsdirektivet och således bör det överlåtande bolaget vid en sådan delning undantas från omedelbar beskattning.

Bestämmelserna om verksamhetsavyttring ändras

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

I 38 kap. IL benämns de företag som omfattas av omstruktureringen säljande och köpande företag. Som framhålls i promemorian kan man av detta inte dra slutsatsen att kapitlet bara omfattar omstruktureringar som har sin grund i avtalsrättsliga köp. Uttrycken säljande och köpande företag, som används i 38 kap. IL, används varken om delning genom separation enligt aktiebolagslagen eller om överlåtelse av tillgångar enligt fusionsdirektivet. Ett delningsförfarande är inte heller att jämföras med ett köp.

För att undvika risken för att uttrycken säljande och köpande företag tolkas på ett sådant sätt att 38 kap. IL bara ska tillämpas på omstruktureringar med ett köp som grund, anser regeringen att dessa uttryck ska ersättas med uttrycken överlåtande och övertagande företag. Sistnämnda uttryck kan användas både för överlåtelser genom köp och för överlåtelser genom andra transaktioner, t.ex. delning genom separation.

Skattskyldighet efter gränsöverskridande ombildning

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

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

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

Tidigare års underskott och kapitalförluster

Regeringen gör bedömningen att huvudregeln att tidigare års underskott av näringsverksamheten får dras av är tillämplig för ett företag som genomfört en gränsöverskridande ombildning. Bestämmelser om begränsningar i avdragsrätten som har sin grund i ägarförändringar är enligt regeringen inte tillämpliga. De särskilda reglerna om juridiska personers kapitalförluster på

deläggarrätter och på fastigheter samt reglerna om kvarstående negativt räntenetto är tillämpliga.

Ett svenskt aktiebolag som genomför en gränsöverskridande ombildning och flyttar sitt registrerade säte till en annan stat inom EES kan ha underskott av näringsverksamheten som kvarstår från tidigare år. I 40 kap. IL finns generella bestämmelser om rätten till avdrag för tidigare års underskott. Enligt huvudregeln i 2 § ska ett underskott som kvarstår från det föregående beskattningsåret dras av i den utsträckning det inte finns begränsningar av avdragsrätten.

Begränsningsreglerna syftar till att förhindra handel med underskotts-företag och att motverka att omstruktureringar leder till omotiverade skatteförmåner, t.ex. genom att möjliggöra resultatutjämning mellan företag i större utsträckning än vad reglerna om koncernbidrag tillåter. Begränsningarna i rätten att utnyttja tidigare års underskott är därför kopplade till i vilken utsträckning som en omstrukturering innebär ägarförändringar i ett underskottsföretag.

Till skillnad från omstruktureringar i form av fusioner, fissioner, partiella fissioner och verksamhetsavyttringar innebär gränsöverskridande ombildningar inte överlåtelser av verksamheter mellan två eller flera företag. De särskilda begränsningarna i fråga om rätten att utnyttja kvarstående underskott vid omstruktureringar som innebär överlåtelser av hela eller en del av verksamheten är således inte tillämpliga när ett bolag byter säte genom gränsöverskridande ombildning.

Utflytningsbeskattning

Regeringen gör bedömningen att ett bolag som genomför en gränsöverskridande ombildning som innebär att skattskyldigheten i Sverige helt eller delvis upphör omfattas av inkomstskattelagens regler om uttagsbeskattning vid utflyttningssituationer.

I 22 kap. 5 § IL finns regler om uttagsbeskattning vid utflyttningssituationer. Av den bestämmelsen framgår att utflyttningssbeskattning ska ske när skattskyldigheten för inkomsten från en näringsverksamhet helt eller delvis upphör. Utagsbeskattning vid utflyttning innebär att tillgångarna som ingår i den näringsverksamhet som inte längre omfattas av skattskyldigheten ska behandlas som om de avyttras mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet (22 kap. 7 § IL). Syftet med bestämmelserna är att vinster som upparbetats i Sverige också ska beskattas i landet. När ett bolag som bedriver delar av näringsverksamheten i utlandet genomför en gränsöverskridande ombildning kommer ombildningen att innebära att skattskyldigheten för all näringsverksamhet som bedrivs i utlandet upphör. Skattskyldigheten i Sverige upphör då delvis. Om all verksamhet bedrivs utomlands kommer skattskyldigheten i Sverige för verksamheten att upphöra helt i samband med ombildningen. När skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör helt

eller delvis medför den gränsöverskridande ombildningen att näringsverksamheten ska uttagsbeskattas enligt 22 kap. 5 § 2 IL.

Periodiseringsfonder och ersättningsfonder

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

Genom bestämmelserna i 24 a kap. ABL, som trädde i kraft den 31 januari 2023, har det införts en möjlighet för aktiebolag att byta skatterättslig hemvist genom tillämpning av de bolagsrättsliga reglerna om gränsöverskridande ombildning. Det har sedan tidigare funnits en liknande rätt för europabolag att byta skatterättslig hemvist genom flyttning av säte. I den ovan nämnda domen i mål C-38/10 Europeiska kommissionen mot Portugal slog EU-domstolen inte bara fast att det står i strid med etableringsfriheten i artikel 49 i EUF-fördraget att omedelbart beskatta orealiserade värdeökningar när ett bolag utan hemvist i landet för över delar av eller samtliga tillgångar i ett i landet beläget fast driftställe till en annan medlemsstat utan att det också gäller när ett bolag flyttar sitt stadgegenliga säte eller sin verkliga ledning till en annan medlemsstat. Regeringens bedömning är därför att ett krav på omedelbar återföring av periodiseringsfonder riskerar att anses som oproportionerligt även när en obegränsat skattskyldig juridisk persons skattskyldighet upphör på grund av flytt av säte till en annan stat inom EES. Möjligheten till undantag från omedelbar återföring av avdrag för avsättning till periodiserings- och ersättningsfonder bör därför enligt regeringens mening omfatta även det fallet att skattskyldigheten upphör på grund av att den skattskyldige för över sitt registrerade säte till en annan stat inom EES.

Rätt till anstånd med betalning av skatt vid gränsöverskridande ombildning

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

Enligt artikel 5.1 c i direktivet mot skatteundandraganden ska en skattskyldig beskattas när denne överför sin skatterättsliga hemvist till en annan medlemsstat eller till ett tredjeland, med undantag för sådana tillgångar som fortsätter att ha 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.

En gränsöverskridande ombildning enligt 24 a kap. ABL som innebär att ett aktiebolags registrerade säte förs över till ett annat land inom EES torde enligt regeringen motsvara en sådan överföring av skatterättslig hemvist som avses i direktivet mot skatteundandraganden. Mot denna bakgrund instämmer regeringen i promemorians bedömning att bestämmelsen om anstånd med betalning av skatt i samband med uttagsbeskattning vid utflyttningsituationer i 63 kap. 14 § skatteförfarandelagen (2011:1244) bör ändras för att omfatta även den nu aktuella situationen.

Beskattningen av delägare

Regeringen gör bedömningen att beskattningen av delägarna inte påverkas av att ett bolag får en ny nationalitet genom en gränsöverskridande ombildning.

I och med de nya reglerna om gränsöverskridande ombildning kan ett aktiebolag flytta sitt registrerade säte från en medlemsstat till en annan utan att upplösas i den förstnämnda staten och nybildas i den andra staten. För aktieägarna i ett bolag som ombildas genom ett sådant förfarande kommer aktierna i det svenska bolaget att bli aktier i ett utländskt bolag. Ombildningen innebär i sig inte att aktierna ska anses avyttrade enligt 44 kap. 3 § IL eftersom det inte är fråga om en överlåtelse. Vid en gränsöverskridande ombildning som sådan uppstår således ingen skatteutlösande händelse kopplad till överlåtelse av tillgångar.

Därmed blir det inte heller aktuellt att tillämpa reglerna i 48 a kap. IL om framskjuten beskattning vid andelsbyten respektive i 49 kap. IL om uppskovsgrundande andelsbyten. Kontinuiteten i beskattningen gäller även delägare i fåmansföretag.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Regeringen föreslår att de föreslagna ändringarna ska träda i kraft den 1 januari 2024.

Utskottets ställningstagande

Nya aktiebolagsrättsliga regler om gränsöverskridande fusioner, delningar och ombildningar infördes den 1 januari 2023. Ändringarna bygger på Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2019/2121 av den 27 november 2019 om ändring av direktiv (EU) 2017/1132 vad gäller gränsöverskridande ombildningar, fusioner och delningar (det s.k. bolagsrättsliga direktivet) och innebär att det finns fler möjligheter för aktiebolag att omstrukturera sig över nationsgränserna inom EES.

Med anledning av möjligheterna för företag till omstrukturering genom de nya aktiebolagsrättsliga förfarandena delning genom separation och gränsöverskridande ombildning har regeringen föreslagit en rad ändringar i bl.a. inkomstskattelagens bestämmelser om verksamhetsavyttring och om undantag från omedelbar återföring av avdrag för avsättning till periodiseringsfond och

ersättningsfond, i skatteförfarandelagens bestämmelser om möjlighet till anstånd vid utflyttningsbeskattning och i bestämmelserna om jämkning av skattesatsen i lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel.

Utskottet har inget att invända mot regeringens förslag och tillstyrker därmed propositionen.

BILAGA 1

Förteckning över behandlade förslag

Propositionen

Proposition 2023/24:15 Vissa skattefrågor med anledning av nya aktiebolagsrättsliga regler om bolags rörlighet över gränserna inom EU:

1. Riksdagen antar regeringens förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).
2. Riksdagen antar regeringens förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).
3. Riksdagen antar regeringens förslag till lag om ändring i lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel.

BILAGA 2

Regeringens lagförslag

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

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

16 kap.**Utgifter för fusion eller fission****Utgifter för fusion, fission eller överföring av registrerat säte**

7 §

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

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

30 kap.8 §²

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

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

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

² Senaste lydelse 2019:1146.

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

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

31 kap.

20 §³

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

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

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

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

Avdrag behöver dock inte återföras enligt första stycket 5 om skattskyldigheten upphör på grund av att den som innehar fonden för över den näringsverksamhet som bedrivs från ett fast driftställe i Sverige till en stat inom EES *eller för över sitt registrerade säte i Sverige till en sådan stat*. Detta gäller bara om *den stat till vilken näringsverksamheten eller det registrerade sätet förs över* är

³ Senaste lydelse 2019:1146.

63 kap. 14 § andra stycket medlem i Europeiska unionen eller skatteförfarandelagen (2011:1244). har ingått en sådan särskild överenskommelse som avses i 63 kap. 14 § andra stycket skatteförfarandelagen (2011:1244).

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

38 kap.

1 §

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

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

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

2 §

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

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

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

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

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

5 §

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

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

6 §

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

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

7 §

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

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

Hos det säljande företagetHos det överlåtande företaget

9 §

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

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

10 §

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

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

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

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

11 §

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

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

12 §

Värdeminskingsavdrag m.m. för avyttrad näringsfastighet som är kapitaltillgång eller närings-

Värdeminskingsavdrag m.m. för avyttrad näringsfastighet som är kapitaltillgång eller närings-

bostadsrätt ska inte återföras enligt 26 kap. hos det *säljande* företaget.

bostadsrätt ska inte återföras enligt 26 kap. hos det *överlåtande* företaget.

Hos det köpande företaget

Hos det övertagande företaget

14 §

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

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

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

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

15 §⁴

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

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

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

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

16 §

Om det *köpande* företaget tar över ansvaret för förpliktelser som legat till grund för avdrag för framtida utgifter hos det *säljande* företaget och som hänför sig till

Om det *övertagande* företaget tar över ansvaret för förpliktelser som legat till grund för avdrag för framtida utgifter hos det *överlåtande* företaget och som

⁴ Senaste lydelse 2011:1256.

den verksamhetsgren som avyttras, ska avdragen inte återföras hos det *säljande* företaget utan hos det *köpande* företaget, om företagen begär det.

hänför sig till den verksamhetsgren som avyttras, ska avdragen inte återföras hos det *överlåtande* företaget utan hos det *övertagande* företaget, om företagen begär det.

17 §⁵

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

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

17 a §

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

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

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

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

17 b §

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

Bestämmelsen i 17 a § tillämpas dock om

1. en sådan begränsning av rätt till avdrag för underskott som anges i koncernbidragsspärren i 40 kap.

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

Bestämmelsen i 17 a § tillämpas dock om

1. en sådan begränsning av rätt till avdrag för underskott som anges i koncernbidragsspärren i 40 kap.

⁵ Senaste lydelse 2018:1206.

18 § (*avdragsbegränsning*) gäller om det *köpande* företaget får koncernbidrag från det *säljande* företaget avseende det beskattningsår då verksamhetsavyttringen genomförs, eller

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

18 § (*avdragsbegränsning*) gäller om det *övertagande* företaget får koncernbidrag från det *överlåtande* företaget avseende det beskattningsår då verksamhetsavyttringen genomförs, eller

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

18 §

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

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

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

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

20 §⁶

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

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

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

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

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

⁶ Senaste lydelse 2012:270.

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

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

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

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2024.

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

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

63 kap.

14 §¹

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

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

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

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

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

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

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

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

4. tillgången ingår i en näringsverksamhet inom EES, och

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

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

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

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2024.

¹ Senaste lydelse 2019:1147.

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

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

9 §¹

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

¹ Senaste lydelse 2022:640.

registrerade säte i Sverige till en stat inom EES.

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

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

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2024.