KRISTIINA ÄIMÄ

Överföring av ett utländskt fast driftställe inom ramen för EU:s fusionsdirektiv och grundläggande friheter*

Denna artikel behandlar finska utflyttningsbeskattningens förenlighet med EU-rätt. Flera intresanta tolkningsfrågor har uppkommit bl.a. i samband med nordiska gränsöverskridande fusioner.

1 INLEDNING

Ett stort antal företagsarrangemang har verkställts med stöd av EU:s fusionsdirektiv.[1] Direktivet tillämpas på gränsöverskridande företagsarrangemang som genomförs mellan bolag belägna i två eller flera medlemsstater. Fusionsdirektivet bygger på en skattemässigt neutral behandling av transaktionen. En överföring av tillgångar och skulder sker utan att beskattning utlöses om den överförda egendomen kan knytas till ett fast driftställe i överlåtarstaten.[2] En skatteneutral behandling förutsätter att alla tillämpningskraven i direktivet uppfylls.

Skatteneutralitet gäller inte vid alla transaktioner. Ett utländskt fast driftställe kan flyttas till följd av flyttning av bolags säte till ett annat land. Inkomstskatteeffekter uppkommer när utländska fasta driftställen anknutna till det fusionerade bolaget transfereras till det mottagande landet.

Mål C-292/16, *A Oy*[3] härrörde från Helsingfors förvaltningsdomstol som begärde förhandsavgörande från Europeiska unionens domstol (EU-

* Denna artikel har utarbetas med stöd av Högskolan för ledarskap vid Tammerfors universitet med finansiering av Finlands Akademi för projektet The Transformation of the International Tax System (bidrag nummer 310747).

1 Rådets direktiv 2009/133/EG 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. Den första versionen av direktivet 90/43/EEG gällde inte partiell fission och inte heller flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan.

2 Artikel 1 a i fusionsdirektivet.

3 Mål C-292/16, *A Oy mot Enheten för bevakning av skattetagarens rätt*. EUD:s dom av den 23 november 2017. Skribenten har medverkat i detta mål vid finska förvaltningsdomstolar samt vid EUD.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-01 12:02:58

domstolen, EUD). Målet gäller förhållandet mellan fusionsdirektivet och de grundläggande friheterna. Artikel 10.2 i direktivet tillåter medlemsstaten att beskatta alla rörelsevinster eller värdeökningar i det fasta driftstället som uppkommer vid denna transaktion. Artikeln tillåter således påförandet av en utflyttningsskatt som garanterar att, när tillgångar flyttas ut från den överlåtande statens skattejurisdiktion, så beskattar den staten det ekonomiska värdet av den vinst som skapats inom dess territorium, även om denna vinst ännu inte har realiserats vid tidpunkten för utflyttningen.[4]

Utflyttningsbeskattning kan trots fusionsdirektivets bestämmelser vara i konflikt med den fria rörlighet som garanteras i Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF). EU-domstolen tog ställning till utflyttningsbeskattningens förenlighet med EU-rätten i förhållandet till överföring av tillgångar mellan Finland och Österrike. I det nationella målet var det vid sidan om utflyttningsbeskattning fråga om fastställelse av beskattningsunderlag för de överförda posterna. Fusionsdirektivet tar inte direkt ställning till frågan om hur beskattningsunderlaget borde omformas i det aktuella målet.

Flera intressanta skattefrågor förknippas med tillgångsöverföringar. Denna artikel behandlar utflyttningsbeskattning samt fastställelse av beskattningsunderlaget. Fusionsdirektivet tillämpas enligt ordalydelsen endast inom EU. De överförda fasta driftställen kan vara belägna i länder som har anslutit sig till Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) eller också i tredje länder utanför EES/EU.[5] Beskattningsregler avseende transaktioner med tredje länder borde tolkas i ljuset av de grundläggande friheterna inom EES/EU. Högsta förvaltningsdomstolen i Finland (HFD) har tagit ställning till huruvida en teleologisk tillämpning av de grundläggande friheterna i praktiken kan bredda fusionsdirektivets tillämpningsområde inom Norden[6] och i förhållandet till tredje länder utanför EES/EU. För övrigt tar artikeln ställning till innebörden av den skattemässiga kontinuiteten i fusionsdirektivet.

4 Punkt 10 i förorden till direktiv 2016/1164 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion, direktiv mot skatteundandraganden.

5 Omfattning av fusionsdirektivets tillämpningsområde behandlades i avgöranden HFD 2018:59 och HFD 2018 L 1996 utfärdade av HFD. Skribenten har medverkat i dessa mål.

6 T.ex. HFD 2012:93 och dom i mål C-48/11, *A Oy*.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-01 12:02:58

2 BEHANDLING VID HELSINGFORS FÖRVALTNINGSDOMSTOL

2.1 Begäran om förhandsavgörande av EU-domstolen

Överklaganden A AB[7] i målet C-292/16 överförde det utländska fasta driftstället beläget i Österrike från Finlands beskattningsrätt till Österrike. Överföringen skedde under år 2006 i form av en verksamhetsavyttring så att det finska bolaget A AB överlät det fasta driftstället beläget i Österrike till det österrikiska bolaget och erhöll som vederlag aktier i det österrikiska bolaget.

De grundläggande friheterna i FEUF-fördraget möjliggör överföring av tillgångar till en annan medlemsstat. Rätt att fritt etablera sig till en annan medlemsstat garanteras i artikel 49 FEUF. Inom ramen för etableringsfriheten är alla inskränkningar förbjudna för bolag belägna i medlemsstater att bilda och driva företag på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna bolag. Etableringsfriheten omfattar även rätten att upprätta filialer i en annan medlemsstat.

Fusionsdirektivet konkretiserar etableringsfrihetens betydelse inom området för beskattning av värdeökningar i samband med gränsöverskridande företagsarrangemang. Skillnader mellan bolagsskattesystemen i medlemsstaterna tenderar att skapa snedvridningar på den inre marknaden, såsom dubbelbeskattning. Ett av syftena med fusionsdirektivet är att undanröja skattehinder för den inre marknadens funktion.[8] Därtill strävar direktivet efter att bevaka medlemsstaternas fiskala intressen. Direktivets målsättningar är således dualistiska.[9]

Principen om skattemässig kontinuitet är en av fusionsdirektivets ledande principer. En verksamhetsavyttring[10] leder inte till beskattning av kapitalvinster om tillgångarna och skulderna är *effektivt knutna till ett fast driftställe i samma stat där tillgångarna och skulderna var fysiskt belägna före transaktionen*. Kravet på ett fast driftställe tillförsäkrar att den skattejurisdiktion som är berättigad att beskatta orealiserade värdeökningar behåller sin beskattningsrätt till de tillgångar som hänför sig till de oreali-

7 Aktiebolag förkortas Ab i Finland. Den svenska förkortningen AB används vid sidan om andra svenska juridiska termer i denna artikel.

8 Punkterna 4 och 14 i förorden till fusionsdirektivet.

9 Se *Frederik Boulogne*: Shortcomings in the EU Merger Directive. Wolters Kluwer. Nederländerna 2016, s. 3.

10 Artikel 4 och 9 i fusionsdirektivet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-01 12:02:58

serade värdeökningarna efter transaktionen.[11] Kontinuitetsregeln i direktivet skyddar fiskala intressen av den stat där det övergående bolaget var allmänt skattskyldig före transaktionen.[12]

Den skattemässiga kontinuiteten i artikel 4.4 avser endast beskattning av det övertagande bolagets fasta driftställe som ska vara beläget i det övertagande bolagets hemviststat före transaktionen. Kontinuiteten gäller endast om det övertagande bolaget beräknar nya värdeminskningsavdrag och vinst eller förlust avseende de poster som överförts i enlighet med de regler som skulle ha gällt för det eller de överlåtande bolagen om transaktionen inte hade ägt rum. Genom denna bestämmelse tillförsäkras att beskattningen av de överförda värdena inte uteblir utan att den kan effektueras hos det övertagande bolaget i stället.[13] Fusionsdirektivet gäller således inte frågan om vilka värden ska tillämpas på det överförda bolagets tillgångar och skulder i det övertagande bolagets hemviststat. Denna fråga faller inom den övertagande statens suveränitet.

Finland har implementerat de relevanta bestämmelserna gällande tillgångsöverföring, det som i svensk rätt kallas för verksamhetsavyttring, i 52 e § 3 moment i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (NSL).[14] Lagrummet tillåter beskattning av en orealiserad värdeökning vid överföringen. Den beskattningsbara värdeökningen är orealiserad eller latent eftersom den ordinarie beskattningspunkten enligt NSL inte har passerat vid överföringen pga. att tillgångarna och skulderna anknutna till det utländska fasta driftstället har ännu inte avyttrats. Lagrummet syftar till att beskatta värdeökningar som har uppstått inom landet innan det fasta driftstället överförs ut ur Finlands beskattningsrätt.[15]

> NSL 52 e § 3 moment: Om de överförda tillgångarna och skulderna är anknutna till ett fast driftställe som ett inhemskt samfund har i en annan av EU:s

11 *Terra – Wattel*: European Tax Law. Wolters Kluwer. Nederländerna 2012, s. 673.

12 *Thömmes – Fuks*: EC Corporate Tax Law i Commentary on the EC Direct Tax Measures and Member States implementation. IBFD. Amsterdam, s. 139, p. 164.

13 *Kristina Ståhl*: Fusionsdirektivet. Svensk beskattning i EG-rättslig belysning. Iustus Förlag. Uppsala 2005, s. 255.

14 Lag om beskattning av inkomst av näringsverksamhet, NSL 360/1968. I motsats till Sverige tillämpas i Finland tre skilda materiella lagar på inkomstbeskattning: inkomstskattelagen 1535/1992, inkomstskattelagen för gårdsbruk 543/1967 och NSL. Se om grundprinciperna i det finska systemet på svenska i *Andersson – Frände*: Inledning till skatterätten. Forum Iuris. Helsingfors 2014.

15 Se *Katia Cejie*: Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar. Iustus Förlag. Uppsala 2010, s. 46–47.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-01 12:02:58

> medlemsstater, räknas tillgångarnas sannolika överlåtelsepris samt de reserver som vid beskattningen dragits av från det fasta driftställets inkomst som skattepliktig inkomst för det överlåtande bolaget. *Från den skatt som i Finland skall betalas på denna inkomst avdras den skatt som utan bestämmelserna i fusionsdirektivet skulle ha betalts för samma inkomst i den stat där det fasta driftstället är beläget.*

Händelseförloppet började på så sätt i målet C-292/16 att A AB påfördes skatt på de värdeökningar som uppkommit i samband med transaktionen för beskattningsåret 2006. Denna skatt betalades samtidigt som övrig skatt för samma beskattningsår.

A AB anförde först ett rättelseyrkande vid Skatterättelsenämnden[16] som avslogs. Bolaget inlämnade därefter ett överklagade hos Helsingfors förvaltningsdomstol.[17] Enligt överklagandet hindrar tillämpning av NSL 52 e § 3 moment etableringsfriheten, eftersom beskattningen i en motsvarande inhemsk situation skulle ske först vid den tidpunkt då när värdeökningarna realiseras. Beskattning sker m.a.o. först då när de överlåtna tillgångarna avyttras.

Enheten[18] för bevakning av skattetagarens rätt hävdade vid förvaltningsdomstolen att NSL 52 e § 3 moment inte kan anses strida mot EU-rätten, eftersom denna bestämmelse syftar till att införliva artikel 10. 2 i fusionsdirektivet i den finska rättsordningen.[19] Ett sådant påstående kunde underminera EU-rättens enhetlighet. EU är en rättslig gemenskap där varken medlemsstaterna eller unionsinstitutionerna kan undgå kontroll av om deras rättsakter står i överensstämmelse med unionens grundläggande konstitutionella urkund.[20] Direktiv hör till EU:s sekundärrätt som är underordnad dess primärrätt. Direktiv ska införlivas i den nationella rättsordningen med beaktande av de grundläggande bestämmelserna i

16 Skatterättelsenämnden avgör begäran om omprövning av beskattning. Om omprövning gällande inkomstskatter stadgas i 5 kapitel i lag om beskattningsförfarande 1558/1995.

17 Ett överklagande lämnas i första hand till förvaltningsdomstolen med stöd av 66 § i lag om beskattningsförfarande. Förvaltningsdomstolen kan berömmas för hänskjutandet. I Finland görs ganska sällan förhandsavgörandeansökningar till EUD i ärenden som gäller direkt beskattning. Den hänskjutande domstolen har vanligtvis varit HFD.

18 Enheten för bevakning av skattetagarens rätt bevakar statens, kommunernas, församlingars, Folkpensionsanstaltens, skogsvårdsföreningars och skogscentralers intressen i överklaganden vid skattemål i Finland. Enheten är en del av Skatteförvaltningen.

19 Dom i mål C-292/16, *A Oy mot Enheten för bevakning av skattetagarens rätt*, punkt 11.

20 Dom i mål 294/83, *Parti écologiste "Les Verts" v. Europaparlamentet*, punkt 23.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-01 12:02:58

FEUF-fördraget.[21] Fusionsdirektivet tolkas i ljuset av etableringsfriheten som garanteras i artikel 49 FEUF. I en konfliktsituation mellan fusionsdirektivet och fördraget, ges företräde till artikel 49. Om en direktivbestämmelse kommer i konflikt med icke-diskrimineringsprincipen måste direktivbestämmelsen sättas åt sidan till förmån för artikel 49. EU-domstolen kan underkänna även icke-diskriminerade direktivbestämmelser om dessa strider mot FEUF-fördragets bestämmelser om fri rörlighet.[22]

Förvaltningsdomstolen påpekade att NSL 52 e § 3 moment inte anger vid vilken tidpunkt som beskattningen ska ske. Bestämmelsen kan utgöra hinder för etableringsfriheten när den föreskriver beskattning av värdeökningar under det beskattningsår då överföringen av tillgångar äger rum, samtidigt som beskattningen i en motsvarande inhemsk situation sker först vid avyttringen. Domstolen ville redogöra huruvida bestämmelsen kan vara motiverad av tvingande skäl av allmänintresse kopplat till fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Om hinder för etableringsfriheten kan motiveras, bör fastställas huruvida bestämmelsen är proportionerlig i förhållande till detta mål.

Mot denna bakgrund ställde förvaltningsdomstolen följande frågor till EU-domstolen:

> 1) Utgör artikel 49 FEUF hinder för en finländsk bestämmelse enligt vilken en situation där ett inhemskt bolag avyttrar egendom anknuten till ett fast driftställe beläget i en annan EU-medlemsstat inom ramen för verksamhetsöverlåtelse (på rikssvenska verksamhetsavyttring) till ett bolag med hemvist i denna stat och som vederlag erhåller nya andelar, medför omedelbar beskattning av den överförda egendomen samma år som överföringen sker, medan beskattning vid en motsvarande inhemsk situation sker först vid tidpunkten då vinsten realiseras?
>
> 2) Är det fråga om indirekt eller direkt diskriminering om Finland tillämpar beskattning omedelbart under samma år som överföringen av verksamheten sker, innan vinsten realiseras, och vid inhemska situationer först vid tidpunkten då vinsten realiseras?
>
> 3) Om den första och den andra frågan besvaras jakande, kan inskränkningen av etableringsfriheten rättfärdigas med hänvisning till tvingande skäl av allmänintresse eller bevarande av den nationella beskattningsrätten? Är den förbjudna inskränkningen förenlig med proportionalitetsprincipen?

21 Dom i mål C-168/01, *Bosal Holding*, punkt 26.

22 Ståhl 2005, s. 107–108.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-01 12:02:58

Det bör noteras att NSL 52 e § 3 moment är också problematisk ur ett konstitutionellt perspektiv. Legalitetsprincipen ingår i Finlands grundlag[23] 81 §. I förenlighet med legalitetsprincipen måste direkt stöd finnas i skattelag för varje komponent i skatten vid tillämpning av en skattelag. På grundval av NSL 52 e § 3 moment är det emellertid oklart hur beskattningen ska verkställas trots att skattskyldiga borde kunna uppfatta skattekonsekvenserna av sin verksamhet på basis av skattelagen i fråga.[24]

2.2 Begreppet överföring av tillgångar

EU-domstolen ansåg i sin dom i målet C-292/16 att transaktionen där A AB överlät sitt fasta driftställe i Österrike till det österrikiska bolaget utgör en tillgångsöverföring som avses i fusionsdirektivet. Direktivtexten definierar *en överföring av tillgångar* utifrån en transaktion varigenom ett bolag utan att upplösas överför alla eller en eller flera av sina verksamhetsgrenar till ett annat bolag i utbyte mot värdepapper som representerar kapitalet i det bolag som tar emot de överförda tillgångarna.[25] Direktivet förutsätter att den överförda verksamhetsgrenen måste utgöra från en organisatorisk synpunkt en oberoende verksamhet. Huruvida verksamhetsgrenen kan fungera på egen hand, utvärderas i första hand ur en funktionell synpunkt.[26]

En överföring av tillgångar kan medföra en definitiv skattelust för den överlåtande stat som tillämpar principen om global skattskyldighet på inhemska bolag.[27] Denna risk finns för Sverige, Finland och andra stater som tillämpar avräkningsmetoden (*credit method*) för undvikandet av internationell dubbelbeskattning.[28]

Specialfallet överföring av en stadigvarande verksamhetsgren beaktas i fusionsdirektivet. Artikel 10 berör de skattekonsekvenser som gäller vid överföring av tillgångar och skulder knutna till ett fast driftställe i en annan

23 Finlands grundlag, grundlag 731/1999.

24 *Olli Ryynänen*: Bevisning i inkomstbeskattningen. Svenska handelshögskolan. Helsingfors 2000, s. 14.

25 Artikel 2 c i fusionsdirektivet 90/43/EEG. Numera artikel 2 j.

26 Se Terra – Wattel 2012, s. 663.

27 Ståhl 2005, s. 282.

28 Enligt avräkningsmetoden räknas den utländska skatten av från skatten i den skattskyldiges hemviststat. Se *Martin Berglund*: Avräkningsmetoden. Iustus Förlag. Uppsala 2013 och Andersson – Frände 2014, s. 20.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-01 12:02:58

medlemsstat. Överlåtelser kan ske vid en fusion, fission, partiell fission[29] eller verksamhetsavyttring. Beskattning av värdeökningar i det fasta driftstället i Österrike faller i målet C-292/16 enligt EU-domstolen inom tillämpningsområdet för artikel 10.2 som tillåter Finland (det överlåtande landet) att beskatta alla rörelsevinster eller kapitalvinster i den överlåtna verksamhetsgrenen.

Vid beskattningen i Finland ska gottskrivas den skatt som utan bestämmelserna i fusionsdirektivet skulle ha utgått i Österrike där det fasta driftstället är beläget (*fiktiv avräkning*). Artikeln stipulerar ett slags beaktande i förväg av den skatt som senare kommer att utgå i verksamhetslandet när de obeskattade värdena realiseras. Exakt hur denna skatt ska beaktas anges inte i direktivet. Skatten kunde beaktas via någon typ av avräkning eller avdrag osv.[30]

Vissa transaktioner var undantagna från skatt i vissa medlemsstater redan innan fusionsdirektivet trädde i kraft.[31] En överföring av tillgångar kan t.ex. ha varit undantagen från skatt redan innan fusionsdirektivet införlivades i nationell lagstiftning i det fasta driftställets verksamhetsland. Direktivets ordalydelse kunde möjliggöra en sådan tolkning av att det överlåtandet bolagets hemviststat inte skulle behöva beakta någon fiktiv skatt i det fasta driftställets verksamhetsland om skatten i denna stat skulle ha varit noll även utan bestämmelserna i direktivet. Denna tolkning kan anses strida mot direktivets syfte att befrämja gränsöverskridande transaktioner. Det är motiverat att påstå att direktivet borde tolkas så att den skatt som skulle ha utgått om verksamhetslandet inte hade undantagit transaktionen från beskattning.[32]

> Fusionsdirektivet 10.2: Utan hinder av punkt 1 skall det överlåtande bolagets medlemsstat, om den tillämpar ett system för beskattning av vinster oavsett varifrån de härrör, ha rätt att beskatta alla rörelsevinster eller kapitalvinster i den överlåtna verksamhetsgrenen, på villkor att den *gottskriver det skattskyldiga bolaget den skatt som, om det inte vore för bestämmelserna i detta direktiv, skulle ha utgått på grund av dessa rörelsevinster eller kapitalvinster i den medlemsstat där verksamhetsgrenen är belägen, på samma sätt och med samma belopp som om denna skatt faktiskt hade utgått och betalats.*

29 Tillämpningsområdet för artikel 10 utvidgades att gälla även partiella fissioner genom antagandet av ändringsdirektivet 2005/19/EG.

30 Ståhl 2005, s. 283.

31 Thömmes – Fuks, s. 225, p. 225.

32 Ståhl 2005, s. 284–285.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-01 12:02:58

EU-domstolen konstaterade att varken artikel 10.2 eller någon annan artikel i direktivet innehåller bestämmelser om den tidpunkt vid uppbörden av den skatt som ska betalas ska äga rum. Således ankommer det medlemsstaterna att i enlighet med EU-rätten införa bestämmelser gällande tidpunkten.[33] Det finns visst utrymme för skönsmässig bedömning vad gäller denna tillämpning under den förutsättningen att EU-rätten iakttas vid införandet.[34] Den skönsmässiga bedömningen styrs bl.a. av principen om lojalt samarbete mellan unionen och medlemsstater[35] som ska hjälpa unionen att fullgöra sina uppgifter och avstå från varje åtgärd som kan äventyra fullgörandet av unionens mål. Kraven som hänför sig till principen om lojalt samarbete och rättsstatsprincipen[36] påverkar även nationell skatterätt.[37]

Etableringsfriheten är en central grundrättighet. Transaktioner som omfattas av fusionsdirektivet utgör ett särskilt sätt att utöva etableringsfriheten som är viktigt för den inre marknadens goda funktion och således omfattas av den ekonomiska verksamhet med avseende på vilken medlemsstaterna är skyldiga att iaktta denna frihet. Det kan t.ex. vara fråga om gränsöverskridande fusioner[38] eller utbyte av aktier.[39]

EU-domstolen noterade att det är endast när ett i Finland hemmahörande bolag inom ramen för en överföring av tillgångar överlåter ett utländskt fast driftställe till ett utländskt bolag som NSL 52 e § 3 moment föreskriver omedelbar beskattning av värdeökningarna. Denna skatt ska betalas samtidigt som övrig skatt för det beskattningsår då denna transaktion äger rum.[40] I motsvarande inhemska situationer beskattas först realiserade avyttringar i form av realiserad nettovinst som räknas enligt lagen om beskattning av näringsinkomst (NSL).

33 Dom i mål C-292/16, *A Oy mot Enheten för bevakning av skattetagarens rätt*, punkterna 21–22.

34 Dom i förenade målen C-327/16 och 421/16, *Marc Jacob v. Ministére des Finances et des Comptes publics och Ministére des Finances et des Comptes publics v. Marc Lassus*, punkt 52.

35 Artikel 4.3 i Fördraget om Europeiska unionen.

36 Artikel 4.3 tillsammans med artikel 2 och 19 i Fördraget om Europeiska unionen.

37 Terra – Wattel 2012, s. 111–112.

38 Dom i mål C-14/16, *Euro Park Service*, punkt 28 och C-411/03, *Sevic Systems*, punkt 19.

39 Dom i förenade målen C-327/16 och 421/16, *Marc Jacob v. Ministére des Finances et des Comptes publics och Ministére des Finances et des Comptes publics v. Marc Lassus*, punkt 71.

40 Dom i mål C-292/16, *A Oy mot Enheten för bevakning av skattetagarens rätt*, punkt 26.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-01 12:02:58

2.3 Övervägande av rättfärdigande

Skillnaden i behandling kan avhålla bolag hemmahörande i Finland från att bedriva ekonomisk verksamhet via ett fast driftställe i annan medlemsstat. EU-domstolen tillämpar en tvåstegsprövning för huruvida ett förbjudet hinder anses föreligga mot EU:s grundläggande friheter.[41] En begränsning kan vara tillåten bara om den avser situationer som inte är objektivt jämförbara eller om begränsningen motiveras av tvingande skäl av allmänintresse som är erkända i EU-rätten. För att ett hinder för fri rörlighet inte ska utgöra ett förbjudet hinder krävs utöver ett rättfärdigandeargument även att den nationella regeln är proportionerlig.[42] Inskränkningen måste således vara ägnad att säkerställa det eftersträvade ändamålet uppnås. Den ska inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta ändamål.[43]

Kravet på jämförbarhet uppfylldes i målet. En gränsöverskridande och en inhemsk överföring av tillgångar är jämförbara transaktioner. Den finska lagen om beskattning av näringsinkomst syftar till att beskatta värdeökningar både då när ett finskt bolag överför ett utländskt fast driftställe till ett utländskt bolag och då när bolaget överför ett fast driftställe till ett inhemskt bolag.

EU-domstolen har erkänt i sin tidigare rättspraxis att behovet att upprätthålla fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna kan vara en motiverad rättfärdigandegrund.[44] En medlemsstat har enligt den skatterättsliga territorialitetsprincipen rätt att beskatta värdeökningar som omfattades av medlemsstatens beskattningsrätt före tillgångarna överfördes till utlandet.[45] Eftersom Finland förlorar alla kopplingar till det österrikiska fasta driftstället vid överföringen, ansåg EU-domstolen att syftet med NSL 52 e § 3 moment är att säkerställa upprätthållandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.[46]

Den finska lagstiftningens proportionalitet i förhållandet till de hänvisade rättfärdigandegrunderna utvärderades i detta hänseende. Enligt EU-domstolens tidigare rättspraxis ska skattskyldiga ges möjlighet i motsvarande situationer att välja mellan att omedelbart betala skatten och en

41 Dom i förenade målen C-327/16 och 421/16, *Marc Jacob v. Ministére des Finances et des Comptes publics och Ministére des Finances et des Comptes publics v. Marc Lassus*, punkt 77.

42 Cejie 2010, s. 347.

43 Dom i mål C-371/10, *National Grid Indus*, punkt 42.

44 Dom i mål C-657/13, *Verder LabTec*, punkt 42.

45 Dom i mål C-657/13, *Verder LabTec*, punkt 43.

46 Dom i mål C-292/16, *A Oy mot Enheten för bevakning av skattetagarens rätt*, punkt 33.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-01 12:02:58

uppskjuten betalning av skatten. Valet mellan dessa alternativ innebär utvärdering av den skattskyldiges egen situation. En omedelbar betalning av skatten medför nackdel i likviditetshänseende. En uppskjuten betalning medför däremot administrativ börda i samband med bevakningen av överförda tillgångar jämte skyldighet att erlägga ränta på den uppskjutna skattebetalningen. Eftersom NSL 52 e § 3 moment inte erbjuder denna valmöjlighet, går lagstiftningen utöver vad som är nödvändigt för att säkerställa Finlands beskattningsrätt.[47]

Fusionsdirektivet föreskriver att utflyttningsskattens påverkan ska lättas genom att bevilja en fiktiv avräkning. Proportionalitetsbedömningen påverkades ändå inte av den omständigheten att NSL 52 e § 3 moment tillåter en fiktiv avräkning av skatt på dessa värdeökningar. Den oproportionerliga karaktären beror nämligen på det att den skattskyldige inte föreskrivs möjlighet att skjuta upp betalning av utflyttningsskatten.[48]

Behovet att säkerställa en effektiv skatteuppbörd kunde utgöra ett tvingande skäl av allmänintresse så länge som det inte fanns något direktiv eller annan uppgörelse gällande ömsesidigt bistånd rörande skatteuppbörden mellan medlemsstaterna.[49] Denna rättfärdigandegrund kan inte mera åberopas om skattekontroll kan utövas i det aktuella fallet med stöd av det gällande direktivet[50] om administrativt bistånd inom EU. Rättfärdigandegrunden var således mera relevant före den senaste utvecklingen inom området för ömsesidigt myndighetsbistånd.[51]

Därtill är NSL 52 e § 3 moment inte ägnad att säkerställa en effektiv uppbörd av inkomstskatten. Den omständigheten att Finland ger ett inhemskt överlåtande bolag möjlighet till uppskov med betalningen av skatten påverkar inte möjligheten att anmoda detta bolag att inkomma med de upplysningar som är nödvändiga för uppbörden av skatten.[52] EU-domstolen ansåg följaktligen att artikel 49 FEUF bör tolkas så att den utgör hinder

47 Dom i mål C-292/16, *A Oy mot Enheten för bevakning av skattetagarens rätt*, punkt 37.

48 Dom i mål C-646/15, *Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements*, punkt 60.

49 Dom i mål C-290/04, *Scorpio*, punkterna 35–37.

50 Rådets direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG.

51 Ett utökat samarbete mellan behöriga myndigheterna i skatteärenden täcker förutom EU/EES också de flesta jurisdiktionerna utanför Europa. Se http://www.oecd.org/tax/transparency/exchange-of-information-on-request/exchange-of-information-portal/

52 Dom i förenande målen, C-53/13 och C-80/13, *Strojírny Prostějov och ACO Industries Tábor*, punkterna 49–53.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-01 12:02:58

för NSL 52 e § 3 moment enligt vilken orealiserade värdeökningar beskattas vid överföring av tillgångar i samband med en överlåtelse av ett i utlandet beläget fast driftställe samtidigt när motsvarande inhemsk överlåtelse beskattas först vid avyttringen.

2.4 Förvaltningsdomstolens beslut

Helsingfors förvaltningsdomstol konstaterade i sitt beslut av den 23 januari 2018[53] att A AB:s beskattning för året 2006 hade verkställs med stöd av NSL:s bestämmelser gällande verksamhetsavyttringar och överföring av utländska fasta driftsställen.[54] De överförda tillgångarnas sannolika överlåtelsepris hade beräknats till det överlåtande bolagets beskattningsbara inkomst och den fastlagda skatten hade påförts för samma skatteår. Motsvarande skattskyldighet skulle inte ha uppstått i en motsvarande inhemsk situation före avyttringen.

Förvaltningsdomstolen utvärderade huruvida beskattningen hade verkställts i strid med EU-rätten. EU-domstolen hade påstått i sitt förhandsavgörande att artikel 49 FEUF utgör hinder för NSL 52 e § 3 moment vilken föreskriver en omedelbar beskattning av värdeökningar som uppkommit i samband med överföringen och inte tillåter att uppbörden av denna skatt skjuts upp.[55] Beskattningen av de orealiserade värdeökningarna hade därmed verkställts i strid med EU-rätten. Beskattningen kunde inte ha verkställts till den skattskyldiges nackdel för året 2006 utan möjlighet att skjuta upp uppbörden av skatten.

Förvaltningsdomstolen ansåg vidare att den verkställda utflyttningsbeskattningen skulle upphävas. Skatteförvaltningen borde inte ha verkställt beskattningen för året 2006 i enlighet med EU-domstolens dom. Skatteförvaltningen kunde emellertid ha säkerställt sin beskattningsrätt genom att bekräfta skattens storlek vid tidpunkten för överföringen.

Förvaltningsdomstolen tog ställning till fastställelse av beskattningsunderlaget. Tillgångarnas överlåtelsepris motsvarar enligt NSL 52 e § 3 moment dess sannolika överlåtelsepris. Förvaltningsdomstolen ansåg att de överförda tillgångarnas sannolika överlåtelsepris är dess bokföringsvärde jämte ett investeringsbidrag som Österrike hade beviljat för det fasta

53 Beslut (icke publicerat) av Helsingfors förvaltningsdomstol 23.1.2018 18/0030/4, diarienummer 01060/14/8106.

54 NSL 52 d § 1 moment och 52 e § 3 moment.

55 Dom i mål C-292/16, *A Oy mot Enheten för bevakning av skattetagarens rätt*, punkt 40.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-01 12:02:58

driftstället. Av det sannolika överlåtelsepriset dras den oavskrivna anskaffningsutgiften och den fiktiva avräkningen baserad på skatt som skulle ha utgått i Österrike av. Förvaltningsdomstolen motiverade inte noggrannare varför beskattningsunderlaget definierades på det här sättet i beslutet. Vi återkommer till beskattningsunderlagets omfattning i avsnitt 4.

3 DEN ÖVERFÖRDA EGENDOMEN KAN VARA KNUTEN TILL ETT FAST DRIFTSTÄLLE I ETT TREDJE LAND

Fusionsdirektivet saknar bestämmelser om fallet att den överförda egendomen är knuten till ett fast driftställe i ett tredje land.[56] I det ursprungliga utkastet till fusionsdirektivet var det meningen att bestämmelsen motsvarande nuvarande artikel 10.2 skulle ha omfattat även fasta driftställen belägna i tredje länder. Förslaget ströks till denna del eftersom direktivets påverkan ansågs vara för långtgående.[57]

Både HFD i Finland och Centralskattenämnden (CSN)[58] har behandlat tillgångsöverföringar med en tredjelandsdimension. Dessa instanser har tagit ställning till transaktioner som innefattar tillgångsöverföringar i EES-länder och i tredje länder utanför EU/EES.

Artikel 10 i fusionsdirektivet gäller endast då när de överförda tillgångarna och skulderna knyts till ett fast driftställe i en annan medlemsstat. Trots detta kunde en teleologisk tillämpning av etableringsfriheten i artikel 31 i EES-fördraget bredda direktivets tillämpningsområde till bolag belägna i EES-länder.

CSN resonerade i sitt förhandsavgörande CSN 27/2016 att de finska företagsarrangemangsreglerna är enligt ordalydelsen endast tillämpliga på bolag belägna inom EU. Begäran om ett förhandsavgörande gällde överföring av ett fast driftställe beläget i Norge i samband med ett gränsöverskridande fusion där ett finskt bolag fusionerades med sitt svenska moderbolag.

CSN hänvisade i sitt förhandsavgörande till avgörandet HFD 2012:93

56 Ståhl 2005, s. 290.

57 Thömmes – Fuks, s. 221, p. 267.

58 CSN har likadana uppgifter som *Skatterättsnämnden* i Sverige. Enligt 14 § i lag om Skatteförvaltningen 503/2010 kan CSN på ansökan meddela förhandsavgörande om beskattningen, om det för lagens tillämpning i andra likadana fall eller med hänsyn till enhetligheten i beskattningspraxis är viktigt att få ett ärende avgjort eller om det finns något annat synnerligen vägande skäl till detta. CSN:s förhandsavgöranden kan överklagas hos HFD utan att behöva ansöka om prövningstillstånd.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-01 12:02:58

som gällde ett aktiebyte mellan Finland och Norge. I fallet vid HFD ämnade det finska bolaget A AB överlåta aktier i ett finskt bolag C AB till det norska bolaget B AS och att få som vederlag av det norska bolaget nyemitterade aktier. HFD hade bett ett förhandsavgörande av EU-domstolen i ärendet. Det nordiska handräckningsavtalet möjliggör lika effektiv skattekontroll mellan de nordiska länderna som direktivet gällande administrativt bistånd inom EU.[59] Finland kunde därför inte rättfärdiga skillnaden i behandling. Finland skulle ha behandlat aktieutbytet med ett norskt bolag skattemässigt som en skattepliktig aktieöverlåtelse i motsats till inhemska transaktioner som var skattemässigt neutrala. HFD fastställde i sitt avgörande 2012:93 i enlighet med EUD:s dom att den finska aktieägarens beskattning kunde fastställas utifrån samma principer som gäller inom EU.

CSN ansåg i sitt avgörande 27/2016[60] således med stöd av HFD 2012:93 och EUD:s dom att NSL 52 e § 3 moment kunde tillämpas på tillgångar och skulder som är anknutna till ett fast driftställe beläget i Norge. Numera anses det att de finska företagsarrangemangsreglernas tillämpningsområde i praktik täcker såväl bolag belägna i EU som i EES fastän fusionsdirektivet tillämpningsområde inte *de lege lata* har utvidgats till bolag belägna i EES.[61] Det är fråga om en teleologisk tillämpning av artikel 31 EES.

CSN avgjorde även en annan begäran om förhandsavgörande där de utländska fasta driftställena var belägna i Amerikas förenta stater och Singapore. De utländska driftställena skulle överföras från Finlands beskattningsrätt till Sverige i samband med ett gränsöverskridande fusion där ett finskt bolag fusionerades med sitt svenska moderbolag. CSN ansåg i sitt icke publicerade förhandsavgörande 54/2016[62] att NSL 52 e § 3 moment även kunde tillämpas på tillgångar och skulder som är anknutna till fast driftställen belägna i Förenta staterna och i Singapore. Själva överföringen skedde mellan Finland och Sverige, endast de överförda posterna var belägna i tredje länder utanför EU/EES. Det skulle ha varit strid med artikel 49 FEUF och med EU-domstolens rättspraxis att beskatta hårdare en överföring av fasta driftställen belägna i tredje länder än motsvarande inhemsk transaktion.

59 Dom i mål C-48/11, *A Oy*, punkt 35.

60 CSN 27/2016 överklagades till HFD, men vann i förhållandet till denna del lagakraft redan vid CSN. Se HFD 2018:59.

61 Dom i mål C-48/11, *A Oy*, punkt 28 och Boulogne 2016, s. 47.

62 CSN 54/2016, icke publicerat överklagades till HFD, men vann i förhållandet till denna del lagakraft redan vid CSN. Se HFD 2018 L 1966.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-01 12:02:58

4 FASTSTÄLLELSE AV BESKATTNINGSUNDERLAGET

Helsingfors förvaltningsdomstols beslut i målet C-292/16 har vunnit lagakraft i förhållandet till utflyttningsbeskattningens del. A AB var ändå av annan åsikt gällande definitionen av beskattningsunderlaget. Bolaget ansökte om prövningstillstånd hos HFD endast till denna del av förvaltningsdomstolens beslut.

Artikel 10.2 i fusionsdirektivet tillåter Finland att beskatta alla vinster i det fasta driftstället som uppkommer till följd av en tillgångsöverföring. Utflyttningsbeskattning tillåts under den förutsättningen att Finland beviljar en fiktiv avräkning som motsvarar den skatt som skulle ha utgått i Österrike. Varken fusionsdirektivet eller den finska implementeringslagstiftningen innehåller exakta bestämmelser om definiering av beskattningsunderlaget för utflyttningskatten som ska erläggas i Finland och för den fiktiva avräkning som ska dras av utflyttningsskatten.

En verksamhetsavyttring som beskattas enligt NSL 52 e § 3 moment avviker från en skatteneutral verksamhetsavyttring[63] endast i det hänseendet att en verksamhetsgren överförs från det överlåtande bolaget till det mottagande bolaget på sitt gängse värde. Det gängse värdet motsvarar anskaffningsutgift för vederlagsaktier. NSL 52 e § 3 moment ska tolkas i ljuset av artikel 10.2 i fusionsdirektivet. Med tillgångarnas sannolika överlåtelsepris avses överlåtelsepriset av den hela överförda verksamhetsgrenens tillgångar, skulder och reserver. Då om verksamhetsavyttringen verkställs i enlighet med NSL, överförs alltid en hel verksamhetsgren eller flera hela grenar.

Frågan om huruvida verksamheten är oberoende i första hand ska bedömas enligt EU-domstolens rättspraxis ur en funktionell synvinkel. De överförda tillgångarna ska fungera som ett självständigt företag, utan att det för den skull krävs ytterligare investeringar eller överföringar.[64] Kravet på att en verksamhetsgren ska forma från organisatorisk synpunkt en oberoende verksamhet är inte beroende av det faktumet att det mottagande bolaget i en verksamhetsavyttring är beläget i en annan medlemsstat. Konstellationen förblir densamma även om överföringen berör ett fast driftställe beläget i en annan medlemsstat. Detta baserar sig på artikel 10.2 i fusionsdirektivet enligt vilken utflyttningsskatten och den fiktiva avräkning som ska dras av skatten är bundna till de företagsarrangemang avsedda i

63 NSL 52 e § 3 moment.

64 Dom i mål C-43/00, *Andersen og Jens*en, punkt 35.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-01 12:02:58

direktivet. NSL 52 e § 3 moment hänvisar till de överförda tillgångarna och skulderna samt till ett fast driftställe. Det sistnämnda är det centrala i hela paragrafen. Det fasta driftstället formar alltid en enhet som kan fungera på egen hand, dvs. en verksamhetsgren.

A AB ansåg i sin ansökan om prövningstillstånd till HFD att beskattningsunderlaget borde definieras på basis av det fasta driftställets näringsverksamhet. Till beskattningsunderlaget borde inkluderas alla tillgångar, skulder och reservationer som omformar en verksamhetsgren. En sådan verksamhetsgren kan även inneha affärsvärde (*goodwill*). Följaktligen ska beskattningsunderlaget för skatt som ska erläggas i Finland räknas så av verksamhetsgrenens sannolika överlåtelsepris subtraheras verksamhetsgrenens nettovärde i beskattningen dvs. den hela överförda egendomens oavskrivna anskaffningsutgift vid tidpunkten för överföringen. Överlåtelsepriset påverkas förutom av de överförda posterna också av de förväntningar på inkomster som hänför sig till näringsverksamheten. A AB:s sätt att definiera beskattningsunderlaget tar i beaktande även latenta värdeökningar som skapas vid tidpunkten för överföringen. Beskattningsunderlaget för den fiktiva avräkningen borde räknas på motsvarande sätt som för utflyttningsskatten.

Enligt förvaltningsdomstolen anses med tillgångarnas sannolika överlåtelsepris endast de tillgångar som ingår i verksamhetsgrenen. M.a.o. bokföringsvärdet på aktiva sidan i balansräkningen inklusive investeringsbidrag som Österrike hade beviljat i ärendet. Av detta värde subtraheras tillgångar som ingår i verksamhetsgrenen, dvs. oavskriven anskaffningsutgift på aktiva sidan i balansräkningen. Beskattningsunderlaget för den fiktiva avräkningen borde räknas på motsvarande sätt.

Om beskattningsunderlaget räknas i enlighet med förvaltningsdomstolens beslut då blir skulderna och reservationerna som hänför sig till den överförda affärsverksamheten kvar hos det överlåtande bolaget. En sådan verksamhetsavyttring skulle inte behandlas skattemässigt neutral eftersom alla tillgångar, skulder och reservationer som hänför sig till den överförda verksamhetsgrenen borde enligt fusionsdirektivet överföras i transaktionen.[65] Således kan skatten inte heller räknas enbart på basis av tillgångar som hänför sig till den överförda verksamhetsgrenen.

A AB:s uppfattning fick stöd av två förhandhandsavgöranden utfärdade av CSN. Dessa förhandsavgöranden gäller en gränsöverskridande

65 Artikel 2.d och 2.j i fusionsdirektivet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-01 12:02:58

fusion mellan Finland och Sverige där fasta driftställen inom Norden och i tredje länder utanför EES/EU överfördes i samband med fusionen. Förhandsavgörandena kan till en stor del jämföras med A AB:s situation. CSN ansåg i sitt förhandsavgörande CSN 27/2016 att den skattskyldiges inkomst som avses i NSL 52 e § 3 moment omfattar tillgångarnas sannolika överlåtelsepris, inklusive affärsvärdet som har skapats i verksamhetsgrenens näringsverksamhet. CSN tolkade NSL 52 e § 3 moment på samma sätt i ett annat förhandsavgörande.[66] CSN:s minoritet anmälde en avvikande mening i båda avgöranden. De avvikande medlemmarna ansåg emellertid att affärsvärdet inte borde räknas med i de tillgångar som omformar beskattningsunderlaget för utflyttningskatten och den fiktiva avräkningen.

Överklaganden anfördes mot CSN:s förhandsavgöranden vid HFD. Enligt överklaganden borde en gränsöverskridande fusion beskattas som upplösning såsom minoriteten ansåg i CSN:s sammansättning. Beskattning som upplösning skulle innebära att affärsvärdet borde inte medräknas i beskattningsunderlaget.

På basis av fusionsdirektivet verkar det klart att beskattningsunderlaget är bredare än vad Helsingfors förvaltningsdomstol ansåg i sitt beslut. Till beskattningsunderlaget borde inkluderas alla tillgångar, skulder och reservationer som omformar en oberoende verksamhetsgren. A AB anser att även affärsvärdet borde medräknas i beskattningsunderlaget. Bolaget fick medhåll av CSN:s förhandsavgöranden som hade inte ännu vunnit lagakraft vid inlämnandet av A AB:s överklagande till HFD.

Fusionsdirektivet tar inte direkt ställning till denna fråga. Eftersom direktivet bygger huvudsakligen på den skattemässiga kontinuiteten, kunde man likaväl påstå att förvärvat affärsvärde inte får beskattas.[67] HFD ansåg i sitt beslut HFD 2018:59[68] av 25 april 2018 att affärsvärdet inte ska medräknas i beskattningsunderlaget. HFD resonerade så att en inhemsk icke-skatteneutral fusion beskattas som upplösning enligt NSL 51 d § 1 moment. Vid beskattningen av ett samfund som upplöses anses ett belopp som motsvarar det sannolika överlåtelsepriset för omsättnings-, investerings- och anläggningstillgångarna och annan egendom utgöra överlåtelsepris. Affärvärde som det upplösta bolaget har skapat i sin nä-

66 CSN 54/2016, icke publicerat.

67 Artikel 4.1 i fusionsdirektivet och Ståhl 2005, s. 264.

68 HFD 2018:59 avser CSN:s förhandsavgörande CSN 27/2016.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-01 12:02:58

ringsverksamhet utgör inte egendom avsedd i NSL 51 d § 1 moment, vars värde skulle beaktas när bolagets beskattningsbara inkomst fastställs.[69] Eftersom gränsöverskridande arrangemang inte ska beskattas hårdare än motsvarande inhemska arrangemang finns det inte skäl att tolka begreppet ”tillgångar” på ett annat sätt inom ramen för NSL 52 e § 3 moment än inom ramen för NSL 51 d § 1 moment. Således ska affärsvärde som har skapats i de utförda nordiska fasta driftställens näringsverksamhet inte räknas till det fusionerade bolagets beskattningsbara inkomst för det skatteåret då fusionen verkställdes. HFD:s beslut verkar motiverat i ljuset av etableringsfriheten.

HFD avgjorde även ett annat mål avseende medräkning av affärvärdet i beskattningsunderlaget. Detta mål gällde fasta driftställen belägna i Förenta staterna och i Singapore som överfördes i anslutning till en gränsöverskridande fusion från Finlands beskattningsrätt till Sverige. CSN hade ansett i sitt icke publicerat förhandsavgörande 54/2016 att Finland har utgångspunktvis rätt att beskatta alla vinster som hänför sig till fasta driftställen. NSL 52 e § 3 moment utgör inte ett undantag från denna regel därför räknas enligt NSL hela sannolika överlåtelsepriset, inklusive affärvärdet till det fasta driftställets beskattningsbara inkomst i anslutning till tillgångsöverföringen. HFD fastslog i sitt avgörande HFD 2018 L[70] 1966 med samma resonemang som domstolen hade använt i förhållandet till de nordiska fasta driftställen i HFD 2018:59 att gränsöverskridande arrangemang ska inte beskattas hårdare än motsvarande inhemska arrangemang. Artikel 49 FEUF var tillämplig i ärendet trots att de fasta driftställen var belägna i tredje länder, själva fusionen skedde mellan Finland och Sverige.

A AB:s ansökan om prövningstillstånd till HFD gäller också huruvida beskattningsunderlaget borde omformas i enlighet med begreppet ”verksamhetsavyttring”. Det återstår att se hur finska HFD kommer att avgöra frågan om omformning av beskattningsunderlaget. En begäran om förhandsavgörande av EU-domstolen är osannolik, men inte helt utesluten eftersom beskattningsunderlagets omfattning inte kan anses vara så uppenbar att det inte finns utrymme för något rimligt tvivel.[71] Beskattningsunderlagets omfattning har en stor inverkan på fusionsdirektivets tillämpning. Bolaget har även yrkat på att affärsvärdet borde medräknas i

69 HFD har ansett detta i HFD 1998:26.

70 L står för liggare.

71 Dom i mål 283/81, *CILFIT*, punkt 21.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-01 12:02:58

beskattningsunderlaget. Till denna del torde A AB:s överklagande emellertid avgöras ur finsk rätts och icke-diskrimineringsprincipens synvinkel i enlighet med HFD 2018:59 och HFD 2018 L 1966. EU-domstolen har emellertid inte ännu tolkat fusionsdirektivets bestämmelser i förhållandet till omformning av beskattningsunderlaget.

5 AVSLUTNING

Den finska implementeringen av artikel 10.2 i fusionsdirektivet är i strid med etableringsfriheten i FEUF 49 artikel. Detta bekräftades av EU-domstolen i målet C-292/16, A Oy. NSL 52 e § 3 moment föreskriver omedelbar beskattning av de överförda tillgångarnas och skuldernas sannolika överlåtelsepris samma skatteår som överföringen sker utan möjlighet att skjuta upp betalning av skatten. Implementeringen är således i strid med principen om lojalt samarbete mellan unionen och medlemsstaterna.

Helsingfors förvaltningsdomstol upphävde den verkställda utflyttningsbeskattningen i sitt beslut. Finland borde anpassa NSL 52 e § 3 moment till de krav som ställs i EU-domstolens avgörande. Orealiserade värdeökningar borde inte beskattas i en gränsöverskridande situation före beskattning skulle verkställas i ett motsvarande inhemskt företagsarrangemang utan att bevilja den skattskyldige en möjlighet att välja mellan att omedelbart betala skatten och en uppskjuten betalning av skatten. EU-domstolens rättspraxis kräver detta. På grund av legalitetsprincipen kan utflyttningsbeskattning inte alls verkställas på basis av NSL 52 e § 3 moment eftersom Finland saknar reglering gällande uppskjutning av betalning av skatten i samband med utflyttningsbeskattning.

Utflyttningsbeskattning är föremål för ändringar i hela EU. Medlemsstaterna ska införliva bestämmelserna i EU:s direktiv mot skatteundandragande, inklusive utflyttningsbeskattning från och med den 1 januari 2020.[72] Finland saknar generella regler avseende utflyttningsbeskattning. Sådana regler ska införas enligt direktivet inom utsatt tid. Därtill ska speciella regler gällande beskattning av tillgångsöverföring i NSL 52 e § 3 moment anpassas till direktivets bestämmelser och EU-domstolens rättspraxis. De skattskyldiga ska bl.a. ha möjlighet till att få anstånd med betalningen av den utflyttningsskatt som avses i direktivet.

Fusionsdirektivet strävar efter att undanröja hinder för den inre marknadens funktion. I den mån detta inte uppnås fullt ut genom bestämmel-

72 Artikel 5 i direktiv 2016/1164 mot skatteundandraganden.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-01 12:02:58

serna i fusionsdirektivet, bör medlemsstaterna vidta de åtgärder som är nödvändiga för att nå detta syfte.[73] Medlemsstaterna är således tillåtna att ge mera långgående skattefördelar än vad fusionsdirektivet föreskriver under den förutsättningen att kraven i det nya direktivet mot skatteundandragande beaktas. Såväl fusionsdirektivets syfte som bestämmelsernas allmänna avfattning nämligen indikerar klart att direktivet endast lägger fast en miniminivå för de skatteförmåner som måste medges.[74]

Fusionsdirektivet saknar bestämmelser för omformning av beskattningsunderlaget för utflyttningskatt och fiktiv avräkning i artikel 10.2. Medlemsstaterna måste dock beakta icke-diskrimineringsprincipen vid omformningen. HFD i Finland fastslog i HFD 2018:59 och 2018 L 1966 att affärsvärdet inte ska medräknas i beskattningsunderlaget på motsvarande sätt såsom i en motsvarande inhemsk transaktion. Det återstå att se huruvida HFD beviljar prövningstillstånd i det ärende[75] som gäller omformning av beskattningsunderlag i enlighet med direktivets bestämmelser gällande hela verksamhetsgrenar. För att undvika dubbelbeskattning borde beskattningsunderlagets omfattning vara samma för utflyttningsskatten och den fiktiva avräkningen.

Kristiina Äimä, docent i skatterätt, KPMG Finland.

73 Punkt 14 i förorden till fusionsdirektivet.

74 Ståhl 2005, s. 56.

75 Beslut (icke publicerat) av Helsingfors förvaltningsdomstol 23.1.2018 18/0030/4, diarienummer 01060/14/8106 har överklagats till HFD som ska ta ställning huruvida prövningstillstånd beviljas in ärendet eller inte. Beslutet utfärdat av Helsingfors förvaltningsdomstol har vunnit lagakraft i förhållandet till andra delar, inklusive utflyttningsbeskattningens EU-konformitet som hänskjutandes till EU-domstolen (mål C-292/16, A Oy).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-01 12:02:58