



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Annica Eliasson

Den svenska
uttagsbeskattningens förenlighet
med etableringsfriheten

Examensarbete
30 högskolepoäng

Handledare
Lars Pelin

Skatterätt

HT 2009

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	3
FÖRKORTNINGAR	5
1 INLEDNING	6
1.1 Bakgrund	6
1.2 Frågeställning och syfte	6
1.3 Metod och material	6
1.4 Lissabonfördraget	7
1.5 Avgränsningar	7
1.6 Disposition	8
2 UTTAGSBESKATTNING	9
2.1 Bakgrund	9
2.2 Svensk reglering av uttagsbeskattning	9
3 EU-RÄTTEN	11
3.1 Etableringsfriheten	11
3.2 Skatterätten inom etableringsfriheten	12
3.3 EU-domstolen	13
3.4 Restriktioner av de fria rörligheterna	13
3.5 Rättfärdigandegrunder	14
3.5.1 Allmänt	14
3.5.2 Krav på proportionalitet	14
3.5.3 Godtagna rättfärdigandegrunder	15
3.5.3.1 Effektiv skattekontroll	15
3.5.3.2 Skattesystemets inre sammanhang	15
3.5.3.3 Territorialitetsprincipen	17
3.5.3.4 Skatteflykt	18
3.5.4 Icke godtagna rättfärdigandegrunder	18
4 PRAXIS RÖRANDE UTTAGS-BESKATTNING I EU-DOMSTOLEN	19

4.1	Lasteurie-målet	19
4.2	N-målet	20
5	KOMMISSIONEN	22
6	AKTUELL UTVECKLING I SVENSK RÄTT	24
6.1	Malta-målet	24
6.2	Den nya lagstiftningen	25
7	LAGSTIFTNINGENS FÖRENLIGHET MED ETABLERINGSFRIHETEN	27
7.1	Introduktion	27
7.2	Konsekvenser av ev. oförenlighet	28
7.3	Uttagsbeskattningens alternativ	29
7.3.1	Bibehållen uttagsbeskattning	29
7.3.2	Anstånd med betalningstidpunkt	30
7.3.2.1	Värdeminskningar	31
7.3.2.1.1	EU-domstolens uttalande	31
7.3.2.1.2	Regeringens argumentation	32
7.3.2.1.3	Erfarenheter i Danmark	33
7.3.2.1.4	Slutsats	34
7.3.2.2	Dubbelbeskattning	35
7.3.2.2.1	Risken för dubbelbeskattning	35
7.3.2.2.2	Slutsats	35
7.3.3	Anstånd med beskattningstidpunkt	36
7.3.4	Harmonisering av uttagsbeskattning	36
8	SLUTSATSER	38
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	39
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	42

Summary

When a business changes its tax residence from Sweden to another European Union Member State, it is subjected to exit taxation on its unrealised profits. The European Court of Justice recently recognized this form of taxation as being incompliant with the Freedom of Establishment. The reason for this incompliance is that exit taxation, i.e. taxing profits that have not yet been realised, creates a difference in tax treatment between a business that changes its domicile across borders and a business that does not. The latter is taxed solely on realised profits.

In 2008, the Swedish Supreme Administrative Court concluded that the Swedish exit taxation in section 22. 5 § p. 4 of the Income Tax Law, was not in compliance with the Freedom of Establishment, since this regulation, according to the Swedish Court, creates a difference in tax treatment similar to those regulations dismissed by the European Court of Justice. The Swedish Court, however, acknowledged that the exit tax regulations were justified, though not proportionate. The Court therefore proposed a change of the legislation to eliminate the difference in tax treatment. This ruling led the Swedish legislator to create the proposed changes in its exit tax legislation during 2009. Also p. 5 of section 22, 5 § was included in the legislation process, because of its strong similarities to p. 4.

A new section was created in Skattebetalningslagen, which allows a postponement of the payment of the exit tax, which will be admitted to those tax payers that fill the criteria and apply for such a postponement. The new chapter came into force January 1, 2010. A new question that hereby arose was whether or not the new legislation, permitting postponement of payment of exit tax, is enough to meet the criteria set by the European Court of Justice concerning the Freedom of Establishment.

The new legislation still sets the taxation of the business activity on departure day, however the actual payment of the tax is not due until the time of realization of the profits. The major difference in tax treatment between border-crossing businesses and businesses that remain within the territory of its Member State is therefore eliminated. However, a difference in treatment still exists, in that a reduction in value after departure day will not be considered at the time of payment. There also exists a chance of double taxation for the tax payer. These factors may, in the light of the case law from the European Court of Justice, still constitute a restriction on the Freedom of Establishment.

Reductions in value have previously been taken into account in the Danish exit tax legislation, which also admitted postponement of the payment of tax until the actual realisation of profits. However, in 2008, the Danish legislator withdrew this benefit, with reference to cases of tax evasion, exploiting the Danish tax systems.

Considering that Sweden in general is a high tax rate country in the European Union, chances are that the Swedish legislation, in case of allowing reduction in value at the time of realisation, also would be exploited by tax evasion.

In order to be justified by the need to fight tax evasion, the legislation must not go further than deemed necessary. This means that the Swedish tax legislation must be able to recognize artificial reductions in value created by the taxpayer. Such a system would of course cause extra work for the tax payer when justifying his claim. The European Court of Justice has previously announced that such extra work for the taxpayer is considered disproportionate compared the tax benefit enjoyed by the tax payer.

According to case law from the European Court of Justice, double taxation causes a restriction on the tax payers' motivation of utilizing the Freedom of Establishment. For this reason, the Member States should try to resolve this problem through signing conventions or unilateral tax agreements. The likelihood for this to happen in the near future is, however, very small, since agreements of this kind will infringe on the Member States' sovereignty in the field of direct taxation. Double taxation will, therefore, continue to be an aspect at cross-border transactions.

Sammanfattning

En näringsverksamhet som flyttar från Sverige till en annan medlemsstat inom Europeiska unionen blir, i enlighet med 22 kap. 5 § p. 4 Inkomstskattelagen (1999:1229), uttagsbeskattad på den eventuella vinst som existerar vid utflyttningstidpunkten. Under år 2004 och 2006 avkunnades två uttagsskattedomar i EU-domstolen, rörande den franska resp. den holländska uttagsskattelagstiftningen, båda snarlika den svenska. EU-domstolen uttalade att en uttagsskattelagstiftning i sig är oförenlig med de krav etableringsfriheten i EU-rätten ställer, då den skapar en negativ skattemässig behandling för den näringsverksamhet som flyttar från en medlemsstat till en annan, jämfört med den näringsverksamhet som stannar kvar inom dess medlemsstats territorium, då den förra blir beskattad på en orealiserad vinst medan den senare blir beskattad först vid realisationstidpunkten.

I april 2008 fastställde Regeringsrätten i det s.k. Malta-målet att den svenska uttagsskattelagstiftningen i 22 kap. 5 § p.4 IL, med hänvisning till EU-domstolens uttalanden, var oförenlig med EU-rättens etableringsfrihet, då uttagsskatten skapar en skillnad i skattemässig behandling mellan utflyttande näringsverksamheter och kvarstannande näringsverksamheter, vilket innebär en restriktion på den fria etableringsrätten. Domstolens bedömning var emellertid att lagstiftningen kunde rättfärdigas med hänsyn till allmänintresset, men att bestämmelsernas syfte kunde uppnås med mindre ingripande åtgärder och att bestämmelsen således inte var proportionerlig. Med hänvisning till detta avgörande har den svenska lagstiftaren valt att vidta erforderliga åtgärder för att anpassa den svenska lagstiftningen till etableringsrätten.

Under år 2009 utarbetades ett lagförslag angående införande av anstånd med betalning av den uttagsskatt som härrör från 22 kap. 5 § p.4. Regeringen valde att i lagstiftningsärendet även inkludera p. 5, som avser flyttningar av tillgångar ut ur svensk beskattningsjurisdiktion, då regeringen bedömde att de två punkterna hade sådan samhörighet att båda måste anpassas till etableringsfriheten. Det nya kapitlet i SBL trädde i kraft 2010-01-01. I samband med denna lagstiftningsprocess uppstod en ny frågeställning: var de åtgärder som vidtagits tillräckliga för att anpassa den svenska lagstiftningen till etableringsfrihetens krav?

Regeringen införde således ett nytt kapitel i SBL, vilket numera medger anstånd med betalning av uttagsskatten till den tidpunkt då näringsverksamheten resp. tillgången slutligen avyttras och eventuell vinst realiserar. På detta vis undanröjdes skillnaden mellan den situation då en näringsverksamhet genomför en gränsöverskridande förflyttning, och den situation då näringsverksamheten inte genomför en sådan förflyttning. Däremot uppstod ett nytt problem genom att eventuella värdeminskningar som sker efter utflyttningstidpunkten inte beaktas vid beskattningstidpunkten.

Dessutom kvarstår risken för dubbelbeskattning då regeringen inte vidtog några åtgärder i syfte att komma till rätta med denna. I ljuset av EU-domstolens två uttagsskatteavgöranden kan dessa problemställningar ses som två kvarvarande oförenliga faktorer i den svenska lagstiftningen.

Under år 2008 genomförde Danmark en förändring i sin uttagsskattelagstiftning, på så vis att det värdeminskingsbeaktande som tidigare funnits i lagstiftningen upphävdes, eftersom beaktandet resulterat i att företag, genom att skapa konstgjorda värdeminskningar efter utflyttningen, utnyttjat lagstiftningen för att undandra sig skatt. Då Sverige är en medlemsstat med traditionellt högre skattesats än genomsnittet inom unionen, finns risk att ett svenskt beaktande av värdeminskningarna skulle leda till liknande skatteundandragande.

Lagstiftningen skulle således kunna rättfärdigas med hänvisning till skatteflykt, men måste i så fall vara den minst ingripande åtgärd möjlig för att angripa skatteflyktsproblematiken. Ett system med justering av vinst vid avyttringstidpunkten måste nämligen kunna skilja på äkta och konstgjorda värdeminskningar, vilket skulle medföra en ökad arbetsbelastning för den skattskyldige, varpå nackdelarna överväger fördelarna. Av samma skäl har EU-domstolen tidigare uttalat att anstånd med beskattningstidpunkten till avyttringstillfället inte vägde upp de nackdelar systemet förde med sig i form av administrativt arbete för den skattskyldige.

EUD har uttalat att dubbelbeskattning medför en restriktiv inverkan på skattskyldigas gränsöverskridande förflyttningar och att medlemsstaterna därmed borde söka lösning på denna fråga genom konventioner eller unilaterala avtal. Dubbelbeskattning är nämligen ett problem som medlemsstaterna endast kan lösa gemensamt. Sannolikheten för att så ska ske inom överskådlig framtid är emellertid inte stor, då sådana kompromisser ingriper i staternas skattesuveränitet. Sannolikheten för dubbelbeskattning eller dubbel icke-beskattning är således något som fortsättningsvis kommer att vara en faktor att beakta vid gränsöverskridande transaktioner.

Förkortningar

EGF	EG-fördraget
EU	Europeiska unionen
EUD	Europeiska unionens domstol
EUF	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
RegR	Regeringsrätten
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SBL	Skattebetalningslagen (1997:483)
SKV	Skatteverket
SRN	Skatterättsnämnden

1 Inledning

1.1 Bakgrund

År 2004 resp. år 2006 avgjorde EG-domstolen (numera EU-domstolen) (EUD) två mål huruvida Frankrikes resp. Nederländernas uttagsskattelagstiftningar kunde anses förenliga med etableringsfriheten i EG-fördraget (numera EUF-fördraget). Med anledning av utgången i dessa två mål kom under våren 2008 frågan om den svenska uttagsskattelagstiftningens förenlighet upp till prövning i Regeringsrätten (RegR) i det s.k. Malta-målet, RÅ 2008 ref. 30.

Sedan Malta-målets avgörande 2008-04-28, vari domstolen konstaterade att den dåvarande uttagsskattelagstiftningen behövde justeras för att bli förenlig med etableringsfriheten, har en lagstiftningsprocess företagits hos den svenska lagstiftaren som resulterat i antagandet av ett nytt kapitel i Skattebetalningslagen (1997:483) (SBL), varmed anstånd med betalning av uttagsskatten numera kan medges vid uttagsbeskattning. Detta kapitel trädde i kraft 2010-01-01. Frågan huruvida denna nya lagstiftning innebär en tillräcklig justering av den svenska uttagsbeskattningen för att vara förenlig med etableringsfriheten kan dock fortfarande ifrågasättas.

1.2 Frågeställning och syfte

Frågeställningen i detta examensarbete består i huruvida medgivandet av anstånd i det nya 17 a kap. SBL är en tillräcklig åtgärd för att den svenska uttagsbeskattningen ska anses vara förenlig med den fria etableringsrätten stadgad i EG-fördragets art. 43 och art. 48 (numera art. 49 resp. art. 54 i EUF-fördraget).

Syftet med arbetet är att undersöka och klargöra huruvida den nya lagstiftningen är förenlig med etableringsfriheten. Granskningen sker mot bakgrund av EU-domstolens praxis och fokuserar på de områden där förenligheten fortfarande är tveksam. Vid bedömningen av förenligheten belyses alternativa lösningar på anpassning av svensk lagstiftning för att möta EUD:s krav.

1.3 Metod och material

Metoden som använts är den traditionella juridiska metoden. Vid granskningen av rättsläget i Sverige har jag således använt mig av lagtext, förarbeten, rättspraxis samt doktrin. Då arbetet till stor del beaktar etableringsfriheten i EU-rätten har jag använt mig av EUF-fördraget samt EU-domstolens rättsfall. Jag har följt lagstiftningsprocessen under hösten

2009 och noggrant bevakat publiceringen av lagrådsremiss och proposition, samt ikrafttagandet av den nya lagstiftningen.

Det huvudsakliga materialet har bestått i de två uttagsbeskattningsavgöranden C-9/02 Lasteyrie och C-470/04 N, som träffats i EG-domstolen (numera EUD), samt det lagstiftningsarbete i form av lagrådsremiss och proposition som författats från Finansdepartementet under år 2009. En stor mängd rättsfall från EG-domstolen och det uttagsbeskattningsmål som avgjordes i Regeringsrätten år 2008 har använts.

1.4 Lissabonfördraget

EU:s nya fördrag Lissabonfördraget började gälla 2009-12-01. I samband därmed ombildades EG-fördraget till *Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt* (EUF) och EG-domstolen bytte namn till *Europeiska Unionens Domstol* (EUD), då gemenskapsrätten numera är unionsrätten och domstolen således är Europeiska unionens domstol.¹

Jag använder de termer som är aktuella fr.o.m. 2009-12-01, oaktat att EUD hette EGD vid avkunnandet av de avgöranden jag beskriver i mitt arbete. Av tydlighetsskäl nämner jag nedan de administrativa förändringar som har skett i regleringen av etableringsfriheten:

- Artikel 43 EGF är idag artikel 49 EUF. Artikeln är i övrigt oförändrad.
- Artikel 46 EGF är idag artikel 52 EUF. Förutom Rådet är numera även Europaparlamentet behörigt att utfärda direktiv. Tidigare hänvisning till förfarandet i artikel 251 EGF har bytts ut mot ”det ordinarie lagstiftningsförfarandet”.
- Artikel 48 EGF är idag artikel 54 EUF. I denna artikel har termen ”gemenskapen” bytts ut mot ”unionen”.

1.5 Avgränsningar

Arbetet berör endast den nya lagstiftning som tillkommit för att komplettera uttagsskattereglerna i 22 kap. 5 § p. 4 och 5 Inkomstskattelagen (1999:1229) (IL). Lagstiftningsarbetet har dock omfattat fler skattebestämmelser än de som är ifråga för detta arbete. Det har på vissa håll i doktrin anförts att även andra uttagsskatteregler än 22 kap. 5 § p. 4 och 5 IL, skulle vara oförenliga med EU-rätten. Dessa bestämmelser är av utrymmesskäl inte beaktade i detta arbete.

¹ www.eu-upplysningen.se, och <http://curia.europa.eu>, hämtade den 29 december 2009.

De uttagsbeskattningsregler som återfinns i 23 kap. IL berörs inte i detta arbete, dels av utrymmesskäl, dels då den aktuella lagstiftningsprocessen och doktrin ej heller har berört 23 kap. IL vid bearbetningen av 22 kap. 5 § p. 4-5 IL.

De förenlighetsproblem som existerat angående p. 4 och 5 behandlas gemensamt, då så skett såväl inom den aktuella lagstiftningsprocessen som inom doktrin.

Jag har valt att inte behandla bilaterala skatteavtal och deras betydelse för frågeställningen, då dessa inte ingår i EU-rätten.

1.6 Disposition

Arbetet inleds i kapitel 2 med en beskrivning av regleringen av den svenska uttagsbeskattningslagstiftningen. Därefter följer i kapitel 3 en redogörelse av etableringsfriheten och de rättfärdigande grunder som enligt EG-domstolens praxis kan rättfärdiga restriktioner på etableringsfriheten och de andra fria rörligheterna. Jag belyser närmare de rättfärdigande grunder som är av relevans för uttagsbeskattningen. I kapitel 4 redogörs för de uttalanden som gjorts i EU-domstolens uttagsskattemål, varpå kommissionens åsikter om uttagsbeskattning följer i kapitel 5. I kapitel 6 följer en beskrivning av Regeringsrättens avgörande i Malta-målet, samt den lagstiftning regeringen utarbetat under år 2009.

Kapitel 7 består av mitt analysavsnitt 'Lagstiftningens förenlighet med etableringsfriheten', där jag utreder de olika alternativ som funnits för den svenska lagstiftaren vid sina åtgärder för att hantera uttagsskattelagstiftningens förenlighet med EU-rätten. I detta kapitel belyser jag fyra alternativ till hur uttagsbeskattningen i Sverige skulle kunna utformas, med fokus på för- och nackdelar med hänsyn till alternativens förenlighet med EU-rätten. Kapitel 8 avslutar arbetet med de slutsatser jag kommit fram till i analysen i kapitel 7.

2 Uttagsbeskattning

2.1 Bakgrund

I samband med 1928 års Kommunalskattelag (1928:370) (KL) introducerades allmänna regler om uttagsbeskattning i svensk skattelagstiftning.² Under 1900-talet utvidgades uttagsbegreppet successivt.³ År 1998 reviderades bestämmelserna om uttagsbeskattning och uttagsbegreppet utökades till att även inbegripa tillgångar och tjänster. De ändringar som då genomfördes i lagtexten var föranledda av fastställanden som skett i praxis sedan 1990.⁴

Syftet med den svenska uttagsbeskattningsregleringen av gränsöverskridande situationer är dels att beskatta vinster som har skapats genom produktion i Sverige, dels att undvika att vinster ska kunna föras obeskattade på ett orealiserat stadium ut ur näringsverksamheten.⁵

2.2 Svensk reglering av uttagsbeskattning

De svenska uttagsbeskattningsreglerna återfinns idag i 22-23 kap. Inkomstskattelagen (1999:1229) (IL). 22 kap. 2-5 §§ definierar de olika formerna av uttag. Vad som utgör uttag ur näringsverksamhet omfattar flera olika situationer. Uttag avser dels situationer då en tillgång överläts under marknadsvärdet eller utan ersättning överhuvudtaget. Uttag avser även situationer då en näringsverksamhet upphör att vara skattskyldig i Sverige och då tillgångar överförs från en i Sverige skattskyldig näringsverksamhet till en i Sverige icke skattskyldig näringsverksamhet. Sedan Regeringsrättens dom i det s.k. Malta-målet⁶ år 2008 angående uttagsbeskattningssituationer där beskattning sker genom att näringsverksamhet flyttas utomlands, har under år 2009 genomförts lagändringar i syfte att anpassa den svenska uttagsbeskattningen till etableringsfriheten i EUF-fördraget. De punkter i 22 kap. 5 § IL som varit föremål för regeringens uppmärksamhet är följande situationer:

- Uttag enligt **p. 4** som avser situationer då en verksamhets inkomst upphör att beskattas i Sverige enligt ett skatteavtal. Med denna reglering åsyftas alltså utflyttning av en verksamhets skatterättsliga hemvist. Det är också denna form av uttag som nyligen varit föremål för Regeringsrättens uppmärksamhet i Malta-målet, se nedan.

² Prop. 2009/10:39 s. 10.

³ 1990 års skattereform medförde emellertid inte någon relevant förändring av uttagsbeskattningsreglerna.

⁴ Prop. 1999/2000:2, s. 289 f.

⁵ Prop. 2009/10:39 s. 13.

⁶ RÅ 2008 ref. 30.

- Uttag enligt **p.5** som omfattar situationer då ett företag överför en tillgång från sin verksamhetsgren belägen i Sverige till en annan verksamhetsgren som är placerad i utlandet och på grund av ett skatteavtal inte ingår i Sveriges beskattningsrätt. Eventuell latent vinst i tillgången lämnar då svensk beskattningsjurisdiktion.

I enlighet med 22 kap. 7 § IL föranleder ett uttag beskattning av näringsverksamheten respektive tillgången till marknadsvärdet vid utflyttningstidpunkten. Detta innebär således att uttagsbeskattningen sker på orealiserade vinster som om de vore realiserade vid utflyttningstidpunkten.

3 EU-rätten

3.1 Etableringsfriheten

En inre fri marknad är en av de vägar genom vilka unionen ska uppnå den gemensamma marknad, som är ett av unionens mål.⁷ Den fria marknaden kan uppnås genom dels positiv harmonisering, dels negativ harmonisering. Den positiva integrationen består, exempelvis, av att unionen antar direktiv. Negativ integration består av att de nationella regler som hindrar gränsöverskridande restriktioner avlägsnas, så att lagstiftningen blir förenlig med de fria rörligheterna i EUF-fördraget.⁸

De fria rörligheterna består av fri rörlighet för varor, tjänster, kapital och personer. Den fria rörligheten för personer består av fri rörlighet för arbetstagare samt etableringsfrihet för enskilda näringsidkare och de bolag som definieras i art. 54 EUF.⁹ Etableringsfriheten har som uppgift att avlägsna de restriktioner som existerar för gränsöverskridande etablering av näringsverksamhet.¹⁰ Artikel 49 EUF stadgar en rätt för fysiska och juridiska personer att på en permanent basis etablera sig i andra medlemsstater.¹¹ Rättigheten omfattar såväl primär etablering, dvs. nyetablering av en verksamhet och utlandsförflyttning av befintlig näringsverksamhet, som sekundär etablering, vilket omfattar etableringar av filial, kontor eller dotterbolag utomlands.¹² Artikel 49 har direkt effekt.¹³

Begreppet 'etablering' utreddes av EU-domstolen i målet C-55/94 Gebhard, i vilket EUD klargjorde att begreppet omfattar medborgares gränsöverskridande förflyttning till en annan medlemsstat i syfte att "stadigvarande och kontinuerligt delta i det ekonomiska livet"¹⁴. EUD uttalade även att etableringsrätten gäller såväl för fysiska personer som de juridiska personer som omnämns i artikel 54 EUF. Etableringsrätten innefattar dessutom samtliga medlemsstaters territorier och alla de sorter verksamhet en egenföretagare kan bedriva.¹⁵ För företag är det dess säte som är avgörande för vilken nationalitet företaget har.¹⁶ I målet C-251/98 Baars från år 2000 tydliggjorde EUD att det är tillräckligt att en medlemsstats medborgare, för att begreppet etablering ska bli tillämpligt, äger ett bolag etablerat i ett annat land på ett sådant sätt att medborgaren har ett väsentligt inflytande i ledningen av verksamheten.¹⁷

⁷ Dahlberg, 2005, s. 70.

⁸ Craig & de Burca, 2008, s. 605 f.

⁹ Ståhl & Österman, 2006, s. 65 och s. 91 f.

¹⁰ Craig & de Burca, 2008, s. 791.

¹¹ Barnard, 2007, s. 318.

¹² Ståhl & Österman, 2006, s. 92.

¹³ Weiss & Woolridge, 2002, s. 87.

¹⁴ Mål C-55/94 Gebhard, p. 25.

¹⁵ Ibid, p. 23.

¹⁶ Dahlberg, 2005, s. 140.

¹⁷ Mål C-251/98 Baars, p. 22.

För att etableringsrätten i artikel 49 ska bli tillämplig kan det även vara tillräckligt att en fysisk eller juridisk person med hemvist i en medlemsstat upprättar ett fast driftställe i en annan medlemsstat.¹⁸ Etableringen ska vara av varaktig natur, då etableringsfriheten nämligen separeras från den fria rörligheten för tjänster genom sin permanenta struktur, jämfört med den tillfälliga basis som ligger till grund för den fria rörligheten för tjänster.¹⁹

Det hindersförbud som etableringsfriheten innebär för medlemsstaterna, har av EUD tolkats absolut strikt.²⁰ Verksamhetsstaten är förbjuden att avskräcka utländska verksamheter från att etablera sig i landet. Hemstaten förbjuds att avskräcka den egna statens näringsidkare från att etablera sig utomlands, då etableringsfriheten enligt EUD:s mening i annat fall hade förlorat hela sin betydelse.²¹ Redan det faktum att en nationell regel gör en utlandsetablering mindre attraktiv än jämförbar etablering inom samma medlemsstats territorium, är enligt EUD tillräckligt hinder för att regeln ska anses strida mot den fria etableringsrätten.²²

3.2 Skatterätten inom etableringsfriheten

EU-domstolen har bedömt att unionens målsättning om inre marknad kräver att sådana skatteregler som hindrar den inre marknaden måste undanröjas. Medlemsstaterna innehar emellertid formell suveränitet över det direkta beskattningsområdet.²³ Skatterätten har således kommit att utgöra något av ett dilemma inom unionen. I mål 270/83 *Avoir Fiscal* fastställde EUD för första gången att medlemsstaternas skattelagstiftningar måste vara förenliga med EUF-fördraget och dess fria etableringsrätt.²⁴ Därmed kan således EUF-fördraget tillämpas direkt på vissa skattelagstiftningar. EUD påpekar numera i samtliga skatterättsavgöranden att etableringsfriheten i artikel 49 EUF omfattar medlemsstaternas direkta skatteregler. Art. 49 EUF innebär således ett förbud för medlemsstaterna att låta sina interna skatteregler hindra näringsidkare att lämna medlemsstaten i syfte att etablera sig i en annan medlemsstat.²⁵ År 2005 hade EUD avgjort ca 100 mål rörande skattereglars förenlighet med de grundläggande friheterna. Av dessa mål dömdes alla utom sju situationer som oförenliga med EU-rätten.²⁶

Det spørsmål som för skatterättens del vid upprepade tillfällen har varit föremål för prövning i EUD gäller frågan kring huruvida det överhuvudtaget

¹⁸ Mål C-414/06 *Lidl Belgium*, p. 15.

¹⁹ Wyatt & Dashwood, 1993, s. 278.

²⁰ Barnard, 2007, s. 318.

²¹ Mål C-81/87, *Daily Mail*, p. 16.

²² Mål C-324/00 *Lankhorst-Hohorst*, p. 32.

²³ Ståhl & Österman, 2006, s. 65.

²⁴ *Ibid*, s. 65.

²⁵ Barnard, 2007, s. 318 f.

²⁶ Kaye, 2005, s. 4 f.

är möjligt för en hemstat att ha ett skattesystem som skiljer på beskattning av de skattskyldigas inhemska transaktioner jämfört med deras inom unionen gränsöverskridande transaktioner. Detta härrör sig från det faktum att många medlemsstater gör denna särbehandling, ofta i syfte att värna sina skatteintäkter; ett syfte som dock aldrig godtagits av EU-domstolen.²⁷

3.3 EU-domstolen

Syftet med EUD:s förhandsavgöranden är att få till stånd en likartad tillämpning av EU-rätten i samtliga medlemsländer.²⁸ När domstolen dömer i ett förhandsavgörande använder den sig ofta av sin tidigare praxis i syfte att skapa ett sammanhang i sin rätt. Domstolen är dock fri att ändra de fastställanden den tidigare gjort, ifall den anser att så krävs med anledning av ett förändrat rättsläge.²⁹

En noterbar utveckling i praxis från EUD synes vara en negativ harmonisering, där domstolen undanröjer de hinder som existerar för de grundläggande friheterna i fördraget. Detta betyder att EUD i sin praxis fastställer en lägstanivå som gällande, varefter medlemsstaterna är fria att utforma sina lagstiftningar med denna som grund.³⁰

Hans Ragnemalm, tidigare svensk domare i EUD, menar att fördragets bestämmelser är både ofullständiga och ofullkomliga, då de är politiskt formulerade, vilket har krävt att EU-domstolen i sin praxis gjort en omtolkning av innebörden i fördragets bestämmelser till rättsregler av juridisk karaktär.³¹ I samband med att unionen utvidgats till att omfatta alltfler medlemsstater har dessutom EU-rätten förändrats, genom att de senare tillkomna medlemsstaterna ofta har en annan rättslig tradition än de tidigare.³²

3.4 Restriktioner av de fria rörligheterna

EU-domstolen har konstaterat tre kategorier av diskriminerande lagstiftning, som bedöms oförenliga med EU-rätten.

- Direkta diskriminerande bestämmelser diskriminerar på grund av nationalitet.
- Indirekta diskriminerande regler baseras på ett kriterium vars tillämpning får till följd att nationalitet har en avgörande betydelse.

²⁷ Ståhl & Österman, 2006, s. 146.

²⁸ Wiklund, 1997, s. 96.

²⁹ Ibid, s. 100.

³⁰ Dougan, 2004, s. 232 f.

³¹ Ragnemalm & Melin, 2006, s. 192.

³² Ibid, s. 207.

- Bestämmelser som genom sin effekt orsakar restriktioner på den fria rörligheten på den inre marknaden.³³

För att det ska röra sig om ett hinder krävs att lagstiftningen behandlar två objektivt jämförbara situationer på skilda sätt. Den ifrågavarande skattebestämmelsen ska således på något vis göra åtskillnad mellan inhemska och gränsöverskridande transaktioner.³⁴

3.5 Rättfärdigandegrunder

3.5.1 Allmänt

Det finns undantag till den strikta tolkning av etableringsfriheten som skapats i EU-domstolens praxis. De undantag som stadgas i art. 52 EUF utgör allmän ordning, säkerhet och hälsa. Dessa kan dock endast rättfärdiga direkt diskriminerande lagstiftning av utländska medborgare.³⁵ Indirekt diskriminerande rättsregler och restriktioner på de fria rörligheterna kan däremot rättfärdigas av EUD:s i praxis utarbetade rule of reason-doktrin. Denna innebär att en fördragsstridig bestämmelse, med hänvisning till en särskild rättfärdigande grund, kan förklaras godtagbar. För att kunna rättfärdigas ska bestämmelsen uppfylla fyra villkor, som uttalades av EUD i Gebhard-målet³⁶:

- Regeln får inte vara diskriminerande
- Den ska motiveras med hänsyn till ett tvingande allmänintresse, som väger tyngre än intresset av att säkerställa de fria rörligheterna
- Regeln ska vara ändamålsenlig, och
- Regeln får inte sträcka sig bortom vad som är nödvändigt för att uppnå sitt syfte, dvs. vara proportionerlig.

3.5.2 Krav på proportionalitet

I det s.k. Rule-of-reason-testet ingår ett proportionalitetskrav, då en bestämmelse inte får sträcka sig förbi den gräns för vad som är nödvändig för att bestämmelsen ska uppfylla sitt ändamål.³⁷ Proportionalitetsbedömningen sker genom att EUD gör en

³³ Ståhl & Österman, 2006, s. 95.

³⁴ Ibid, s. 96.

³⁵ Dahlberg, 2005, s. 114.

³⁶ Ståhl & Österman, 2006, s. 144.

³⁷ Ståhl & Österman, 2006, s. 144 f.

helhetsbedömning av åtgärdens lämplighet, nödvändighet samt proportionerlighet gällande avsett mål att uppnå. Medlemsstater kan emellertid ha mer ingripande åtgärder än andra medlemsstater, utan att den förra statens åtgärder anses oproportionerliga.³⁸

Då staternas åtgärder inte får strida mot de fria rörligheterna har EUD blivit alltmer tydlig med att poängtera för medlemsstaterna att de åtgärder som innebär restriktioner på de fria rörligheterna måste vara proportionerliga. Proportionalitetsprincipen är en mångfacetterad princip som EUD använder på olika sätt i olika sammanhang, beroende på vilka intressen som är föremål för skyddsbehov.³⁹

3.5.3 Godtagna rättfärdigande grunder

Ett antal rättfärdigande grunder har godtagits av EU-domstolen som godtagbara grunder för en restriktion. Grunderna har dock i flera fall enbart accepterats som principer, då de ofta brustit i kravet på proportionalitet i det aktuella fallet.⁴⁰

3.5.3.1 Effektiv skattekontroll

Rättfärdigande grunden 'effektiv skattekontroll' har av EUD godtagits som en vid vissa omständigheter rättfärdigande princip av en restriktion. Det finns emellertid tvivel i doktrin huruvida denna rättfärdigande grund i praktiken skulle kunna rättfärdiga andra bestämmelser än specifika kontrollerings- och beviskravsbestämmelser.⁴¹

I målet C-204/90 Bachmann, i vilket EUD behandlade rättfärdigande grunden, uttalade domstolen att medlemsstaterna kunde stödja sig på 1977 års direktiv om ömsesidig handräckning för att, genom samarbete med övriga medlemsstater, kontrollera betalningar som skett i en annan medlemsstat.⁴² Även ifall sådant samarbete, på grund av en medlemsstats nationella lagstiftning, visade sig omöjligt kunde detta ändå inte rättfärdiga den inskränkning som förelåg i omständigheterna i målet.⁴³ Bachmann-målet visar att EUD således är mycket strikt i sin bedömning av effektiv skattekontroll som rättfärdigande grund.

3.5.3.2 Skattesystemets inre sammanhang

EUD har i ytterst få undantagsfall godtagit rättfärdigande grunden 'skattesystemets inre sammanhang'. Första gången detta skedde var i Bachmann-målet, som rörde en tysk medborgare inflyttad till och anställd i Belgien och nekades där avdrag för de försäkringspremier han betalade till

³⁸ Moëll, 2003, s. 113 ff, 140 f.

³⁹ Ibid, s. 127, 139 f.

⁴⁰ Weber, 2007, s. 140.

⁴¹ Ståhl & Österman, 2006, s. 147.

⁴² Mål C-204/90 Bachmann p.18.

⁴³ Ibid, p.20.

sitt tyska försäkringsbolag, eftersom endast premier betalda hos belgiska försäkringsbolag godkändes av de belgiska skattemyndigheterna såsom avdragsgilla. Fråga uppstod huruvida detta stred mot den fria rörligheten för arbetstagare.⁴⁴

EUD ansåg att det samband mellan avdrag för premier och beskattning av utfallande försäkringsbelopp är en godtagbar rättfärdigandegrund, då den förlust av skatteintäkter som avdraget orsakar uppvägs av beskattningen av senare utfallande försäkringsbelopp. I det aktuella fallet hade Belgien inte haft rätt att beskatta sådant utfallande försäkringsbelopp i Tyskland, och hade, enligt EUD, därmed en rätt att inte medge avdrag för premiebetalningarna.⁴⁵

Målet C-418/07 Société Papillon från år 2008 rörde det franska systemet för skatteintegrering, som enbart tillät moderbolag i skatteintegreringen inkorporera sådana dotterdotterbolag som ägdes av dotterbolag etablerade i Frankrike. Således avslog lagstiftningen i Frankrike inkorporeringen av det franska dotterdotterbolaget Kiron SARL hos moderbolaget Papillon, då det förstnämnda ägdes av det holländska dotterbolaget Artist Performance and Communication, vilket inte var skattskyldigt i Frankrike.⁴⁶

EUD konstaterade att skattesystemet utgjorde en inskränkning av etableringsfriheten, då en gränsöverskridande situation behandlades sämre än en inhemsk dito. Däremot ansåg domstolen att det fanns ett sådant samband mellan de skattefördelar som uppnåddes genom integrationen och de nackdelar, i form av förbud av vissa koncerninterna åtgärder i syfte att undvika dubbelbeaktande av förluster, som konsolideringen samtidigt medförde.⁴⁷ Lagstiftningen tillät inte franska moderbolag med dotterbolag etablerade i andra medlemsstater, att tillhandahålla bevisning att deras förluster inte skulle komma att utnyttjas dubbelt. Detta faktum ansåg EUD medförde att lagstiftningen var oproportionerlig, då medlemsstaterna har möjlighet att med hjälp av direktiv 77/799/EEG⁴⁸ begära in den bevisning från andra medlemsstater som de anser nödvändig, i syfte att beräkna inkomstskatten för den aktuella koncernen.⁴⁹

Dessa två avgöranden visar att 'skattesystemets inre sammanhang' kräver att 1) det existerar ett direkt samband mellan skattefördelen och skattenackdelen, 2) att dessa rör samma skattskyldig och 3) att de härrör från nationell skattelagstiftning.⁵⁰

⁴⁴ Mål C-204/90 Bachmann, p.2 och 4.

⁴⁵ Ibid, p. 22.

⁴⁶ Mål C-418/07 Société Papillon p. 7-8.

⁴⁷ Ibid, p. 45-46.

⁴⁸ Rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område.

⁴⁹ Mål C-418/07 Société Papillon, p. 55-61.

⁵⁰ Ståhl & Österman, s. 149 ff.

3.5.3.3 Territorialitetsprincipen

En av de mera diskuterade rättfärdigandegrunderna är den s.k. territorialitetsprincipen.⁵¹ EU-domstolen behandlade denna rättfärdigandegrund i målet Futura Participations och Singer⁵², ett mål angående ett företag med säte i Frankrike och filial i Luxemburg. I fallet kommenterade EUD det faktum att den luxemburgska lagstiftningen tillät avdrag för förluster för näringsverksamheter med hemvist i Luxemburg, då dessa är obegränsat skattskyldiga. De som däremot är begränsat skattskyldiga fick inte beakta förluster som härrörde från en annan medlemsstat. Detta system, påpekade EUD, faller inom den s.k. territorialitetsprincipen, där systemet med begränsad respektive obegränsad skattskyldighet avgör skattskyldigheten i olika medlemsstater.⁵³

EUD:s uttalande om territorialitetsprincipen i Futura-fallet tolkades i doktrin som ett återvändande av principen om skattesystemets inre sammanhang, om än i en något förändrad och vidgad form.⁵⁴ I det efterföljande Bosal Holding-målet⁵⁵ förklarade EUD att territorialitetsprincipen inte var tillämplig i en situation i vilken ett holländskt moderbolag yrkade avdrag för kostnader som använts vid finansiering av andelsinnehav i dotterbolag i andra medlemsstater. EUD påpekade att det förelåg skillnader mellan målen på så sätt att territorialitetsprincipen i Futura-målet tillämpades på en enskild näringsverksamhet med filialer i andra medlemsstater.⁵⁶ Omständigheterna i Bosal rörde däremot moderbolag i Nederländerna, som inte medgavs avdrag för kostnader i dotterbolag i andra medlemsstater.

Att dotterbolag utgör egna juridiska personer och egna skattesubjekt, medan filialer inte utgör enskilda skattesubjekt, betonades av EUD vid dess bedömning.⁵⁷

Territorialitetsprincipen var även föremål för EUD:s prövning i mål C-470/04 N. EU-domstolen uttalade att principen som sådan uppfylldes i målet, då den aktuella bestämmelsen tjänade ett syfte av allmänintresse och uppfyllde kravet på ändamålsenlighet. Däremot innebar säkerhetsställandekravet och det faktum att värdeminskningar efter utflyttning inte beaktades, att kravet på proportionalitet inte uppfylldes.⁵⁸

Territorialitetsprincipen framstår som mycket vagare till sin natur jämfört med skattesystemets inre sammanhang. Detta skulle kunna bero på att den senare grunden framförts som argument av regeringar vid tvister hos EUD vid ett så stort antal tillfällen att domstolen därigenom konkretiserat grunden i större utsträckning.

⁵¹ Dahlberg, 2005, s. 263.

⁵² Mål C-250/95 Futura Participations och Singer.

⁵³ Ibid, p. 20-22.

⁵⁴ Weber, 2007, s. 145.

⁵⁵ Mål C-168/01 Bosal Holding BV

⁵⁶ Ibid, p. 38.

⁵⁷ Ibid, p. 32.

⁵⁸ Mål C-470/04 N, p. 49-54.

3.5.3.4 Skatteflykt

Att förhindra skatteflykt är en sådan grund som kan godtas av EUD som rättfärdigande, i de fall den aktuella regeln har till syfte att specifikt angripa konstgjorda upplägg.⁵⁹ Grunden var föremål för EUD:s bedömning i uttagsskattemålet Lasteyrie, vari EUD uttalade att regeln inte får vara generaliserande till sin karaktär, då en sådan bestämmelse aldrig kan anses vara ändamålsenlig.⁶⁰ Också i mål 436/00 X och Y uttalade EUD att en skatteflyktsregel måste utformas på ett sådant sätt att den avser endast skentransaktioner.⁶¹

3.5.4 Icke godtagna rättfärdigandegrunder

Vissa av de grunder medlemsstaterna åberopat i EUD har avvisats, då de inte ansetts vara av tvingande allmänintresse. Exempel på sådana grunder är medlemsstatens förlust av skatteintäkter eller det faktum att en diskriminering skulle rättfärdigas av administrativa orsaker.⁶² Även det faktum att det ej existerar någon harmonisering på det direkta beskattningsområdet har av EUD ogillats som rättfärdigandegrund.⁶³

⁵⁹ Ståhl & Österman, 2006, s. 148.

⁶⁰ Mål C-9/02 Lasteyrie, p. 50-52.

⁶¹ Mål C-436/00 X och Y, p. 61-62.

⁶² Ståhl & Österman, 2006, s. 146.

⁶³ Mål 270/83 Avoir Fiscal, p. 24.

4 Praxis rörande uttagsbeskattning i EU-domstolen

4.1 Lasteyrie-målet

Ett av EU-domstolens grundläggande mål kring utflyttningsbeskattningens förenlighet med etableringsfriheten är det franska målet C-9/02 de Lasteyrie du Saillant⁶⁴ från år 2004. Detta mål rörde en fransk bestämmelse om uttagsbeskattning av orealiserade vinster i värdepapper. Vid vissa villkor kunde den skattskyldige medges uppskov med betalningen, nämligen ifall den skattskyldige inlämnade en deklaration av värdeökningen, ansökte om uppskov, utsåg en representant i Frankrike att agera på uppdrag av den skattskyldige samt ställde säkerhet för skatten. Vid betalningstidpunkten genomfördes en ny beräkning av bolagsandelarnas värde, då skillnaden mellan detta och förvärvsvärdet låg till grund för den slutliga skattebetalningen. Den franska lagstiftningen beaktade således eventuella värdeminskningar under uppskovstiden. Den franska lagstiftningen innehöll även en klausul som föreskrev avräkning från fransk skatt av skatt som erlagts i utlandet.⁶⁵

Twisten inleddes av att herr de Lasteyrie, skattskyldig för ett bolag med hemvist i Frankrike, flyttade till Belgien. Lasteyrie beskattades vid sin utflyttning för den orealiserade vinst som fanns latent i bolaget, då dess marknadsvärde var högre än anskaffningsvärdet. Lasteyrie ansåg denna beskattning vara oförenlig med EU-rätten. Conseil d'État hänsköt frågan till EUD huruvida detta system kan anses förenligt med EU-rättens fria etableringsrätt i artikel 49 EUF.⁶⁶

Domstolen hade således att undersöka huruvida beskattning av orealiserade vinster baserade på utflyttning av en skattskyldigs hemvist innebär en inskränkning i rätten till fri etablering.

Artikel 49 innebär ett absolut strikt förbud, vilket även omfattar skatterättsliga restriktioner.⁶⁷ EUD konstaterade att utflyttningsbeskattning innebär en sämre behandling av en utflyttande person vid en jämförelse med motsvarande som stannar kvar i landet. Orsaken till detta faktum beror dels på att skattskyldigheten uppstår till följd av utlandsflytten, dels på att skattskyldigheten omfattar en vinst som ännu inte har realiserats vid utflyttningen. Personen som stannar kvar i landet blir istället beskattad först när värdeökningen realiseras. Platsen för flytten av skatterättsligt hemvist skapar således en skillnad i beskattning och därmed en förhindrande effekt på medborgarnas motivation att nyttja sin rätt till fri etablering.

⁶⁴ Mål C-9/02 Lasteyrie du Saillant.

⁶⁵ Ibid p. 3.

⁶⁶ Ibid p. 18.

⁶⁷ Ibid p. 43.

Uttagsbeskattning av denna typ bedömdes sålunda vara en inskränkning i etableringsfriheten.⁶⁸

Vad gäller villkoren avseende beviljande av uppskov med betalningen av skatten ansåg domstolen att dessa ytterligare medverkar till att skapa en regressiv effekt, då de är stränga skarpa krävande och då uppskovet inte beviljas automatiskt. Villkorskravet på ställande av säkerhet ansågs i synnerhet vara begränsande på den fria etableringsrätten, då det får till följd att den skattskyldige berövas förfoganderätten över den del av hans egendom som ställs som säkerhet.⁶⁹

Den franska regeringen invände att uttagsbeskattningen var motiverad av landets behov att motverka potentiell skatteflykt. Detta argument godtogs emellertid inte av EUD, då domstolen ansåg det vara oförenligt med EU-rätten att lagstiftningen förutsatte att alla transaktioner från landet var motiverade av skatteflykt.⁷⁰ EUD konstaterade istället att de transaktioner Frankrike försöker förhindra, nämligen att skattskyldiga tillfälligt lämnar landet för att avyttra sina värdepapper utomlands i syfte att undslippa fransk beskattning, inte löses genom den bestämmelse som är uppe till prövning. Domstolen hänvisade istället till Generaladvokatens förslag till åtgärdande av detta problem.⁷¹

4.2 N-målet

Twisten i målet C-470/04 N⁷² rörde holländske herr N, ensam ägare till tre bolag, som flyttade sin hemvist från Nederländerna till Storbritannien. I samband med utflyttningen blev herr N uttagsbeskattad då utflyttning av aktier enligt nederländsk lag betraktas som en avyttring. Han beviljades uppskov med inbetalningen av skatten med villkor att han ställde säkerhet för denna. Frågorna som kom upp till domstolens bord rörde frågan huruvida en invånare i herr N:s situation kan åberopa artikel 18 eller art. 43 i EUF-fördraget, och huruvida det holländska uttagsbeskattningssystemet kunde anses förenligt med någon av dessa artiklar.

Domstolen konstaterade att de nederländska reglerna innebär en inskränkning i etableringsfriheten, då herr N behandlades skattemässigt sämre genom sin gränsöverskridande flytt än om han stannat kvar i Nederländerna, då han vid förflyttningen blev skattskyldig för en vinst som ännu inte var realiserad. Domstolen beaktade även att herr N inte beviljades betalningsuppskov automatiskt, och att eventuella värdeminskningar efter utflyttning inte beaktades. Därför fastställde domstolen att det rörde sig om

⁶⁸ Mål C-9/02, Lasteyrie p. 45-46.

⁶⁹ Ibid p. 46-47.

⁷⁰ Ibid p. 50-52.

⁷¹ Ibid p. 54.

⁷² Mål C-470/04, N.

en restriktion och gick vidare till att undersöka huruvida denna inskränkning kunde rättfärdigas.⁷³

Den holländska domstolen ansåg att de nederländska bestämmelserna syftar till att trygga uppdelningen av skatterätten mellan unionens medlemsstater i enlighet med territorialitetsprincipen, vilket EUD accepterade. Emellertid ansåg rätten att villkoret som kräver ett ställande av säkerhet för att uppskov ska godkännas, går längre än nödvändigt då det finns mindre ingripande alternativ lagstiftningen skulle kunna använda sig av.

⁷³ Mål C-470/04 N, p. 35-39.

5 Kommissionen

År 2001 publicerade kommissionen ett ”Tax Policy Document” i vilket unionens framtida riktlinjer för skatterätten förklarades. Det främsta av Unionens mål förklarades vara undanröjande av alla restriktioner på de fria rörligheterna i form av skattehinder. Kommissionen påpekade att trots att detta mål inte innebär ett gemensamt skattesystem för unionen måste arbetet mot skattehinder fortsätta, då företag som utnyttjar de fria rörligheterna i dagens Europa råkar ut för diskriminerande lagstiftningar, dubbelbeskattning och höga administrationskostnader.⁷⁴

Kommissionen gav år 2006 ut en allmän rapport angående utflyttningsbeskattning. I denna rapport tog kommissionen upp de åtgärder medlemsstaterna vanligtvis gör i syfte att förena sin interna skatterätt med EUF-fördragets etableringsfrihet. Existensen av uttagsbeskattning i sig förklarade kommissionen vara godtagbar i enlighet med territorialitetsprincipen. Det faktum att beskattningen skedde i samband med själva utflyttningen ansåg kommissionen emellertid strida mot EU-rätten, då detta innebär en begränsning för skattskyldiga. Endast uppskov utan kostnadskrävande villkor för den skattskyldige kunde enligt kommissionens mening accepteras som godtagbara. Detta grundade kommissionen på EUD:s uttalanden i Lasteyrie- och N-målen att villkorade uppskov innebär en restriktiv inverkan på de fria rörligheterna.⁷⁵ Exempel på ett acceptabelt villkor menar kommissionen vara kravet på genomförandet av en skattedeklaration, då detta krav är såväl ändamålsenligt som proportionerligt.⁷⁶

Kommissionen upplyste i sin rapport om uttagsbeskattning om risken för såväl dubbelbeskattning och dubbel icke-beskattning som uppstår genom att olika medlemsstater använder sig av olika värderingsmetoder för de tillgångar som förflyttas gränsöverskridande. Oavsett vilket som blir resultatet av en viss förflyttning har såväl dubbelbeskattning som dubbel icke-beskattning, enligt kommissionen, starkt inflytande på de skattskyldigas handlingsmönster. Kommissionens bedömning är att betydelsen av EUD:s praxis rörande uttagsbeskattning är desamma för privatpersoner och företag.⁷⁷ Rapporten är dock uppdelad och behandlar uttagsskatt för privata och juridiska personer i separata kapitel.

Av avgörandet i N-målet drog kommissionen slutsatsen att två medlemsstater som orsakar en dubbelbeskattning på en och samma inkomst, har en skyldighet att se till att denna dubbelbeskattning undanröjs.⁷⁸ En situation där dubbel icke-beskattning uppstår kan komma att utnyttjas av skattskyldiga och en situation där dubbelbeskattning uppstår kan komma att

⁷⁴ COM (2001) 260, s. 9 f.

⁷⁵ COM (2006) 825 s. 3 f.

⁷⁶ Ibid, s. 4.

⁷⁷ Ibid, s. 5 f.

⁷⁸ Ibid, s. 4.

innebära ett hinder för skattskyldiga att använda den inre marknaden. Den medlemsstat som beskattar en tillgång vid utflyttningstidpunkten har, enligt kommissionen, en skyldighet att verka för att dubbelbeskattning inte uppstår.⁷⁹

⁷⁹ Ibid, s. 7.

6 Aktuell utveckling i svensk rätt

6.1 Malta-målet

År 2008 blev uttagsreglerna i 22 kap. 5 § p.4-5 och deras eventuella förenlighet med EU-rättens etableringsfrihet prövade av Regeringsrätten. Malta-målet⁸⁰ rörde ett svenskt aktiebolag, som genom en omstrukturering förflyttade sin skatterättsliga hemvist från Sverige till Malta. Fråga uppstod ifall bolaget till följd av denna omstrukturering kom att bli föremål för uttagsbeskattning och ifall en sådan beskattning kan anses vara förenlig med etableringsfriheten i artikel 49 och 48 i EGF.

Skatterättsnämnden (SRN) noterade att bolaget, i enlighet med Sveriges skatteavtal med Malta efter omstruktureringen fick sitt skatterättsliga hemvist på Malta och att bytet av hemvist får till följd att bolaget blir uttagsbeskattat, enligt 22 kap.5§ p. 4 och 7§ IL. SRN påpekade att EUD i sin praxis⁸¹ tolkat art. 43 som ett förbud mot att en stat hindrar ett inhemskt bolag från att etablera sig i en annan medlemsstat. SRN konstaterade att uttagsbeskattningsregeln således inskränker etableringsfriheten då den missgynnar bolag med verksamhet etablerad i andra medlemsstater genom att enbart i utlandet förflyttade tillgångar blir beskattade. Dock är regeln enligt nämndens uppfattning rättfärdigad med beaktande av tvingande hänsyn till allmänintresset, enligt målen C-250/95 Futura, C-446/03 Marks&Spencer samt C-470/04 N. Regeln uppfyller dock inte kravet på proportionalitet, då det finns mindre ingripande åtgärder som skulle uppnå samma syfte, nämligen vid det fall uttagsbeskattningen istället sker vid en framtida avyttring. En sådan reglering skulle medföra en likvärdig behandling jämfört med rent inhemska situationer.⁸²

Skatteverket anförde att det enligt svensk intern rätt inte är möjligt att uttagsbeskatta ett företag efter att dess skatterättsliga hemvist avlägsnats från Sverige. Nuvarande reglering är således nödvändig i syfte att förhindra att värdeökningar förbigår beskattningstillfällen både i Sverige och på Malta.⁸³

Regeringsrätten instämde i SRN:s bedömning att uttagsbeskattningsregeln visserligen står i strid med etableringsfriheten i EUF-fördraget men att regeln är rättfärdigad med hänsyn till allmänintresset. RegR:s bedömning var att syftet med uttagsbeskattningen kan uppnås på ett mindre ingripande sätt genom att beskattningen sker vid avyttringen av tillgången istället för vid bytet av skatterättslig hemvist.

⁸⁰ RÅ 2008 ref. 30.

⁸¹ Se mål C-264/96 Imperial Chemical Industries plc. (ICI)

⁸² RÅ 2008 ref. 30.

⁸³ Ibid.

6.2 Den nya lagstiftningen

Med anledning av RegR:s dom i Malta-målet har regeringen vid årsskiftet 2009/2010 anpassat den svenska lagstiftningen i syfte att förena uttagsbeskattningen med EU-rättens etableringsfrihet. Den komplettering som framarbetats består av ett nytt kapitel i Skattebetalningslagen enligt vilket en skattskyldig kan beviljas uppskov med betalningen av uttagsskatten. Fristen ges för ett år i taget. För att bli beviljad uppskov ska den skattskyldige i sin ansökan om uppskov visa att uttagsbeskattning har skett enligt 22 kap. 5 § p. 4 eller p. 5. Uppskovet kräver även att Sverige har ingått ett skatteavtal med den stat till vilken den skattskyldige överfört sin näringsverksamhet respektive tillgång, samt att näringsverksamheten fortfarande är föremål för beskattning i den andra staten. Uppskovet begränsas till att omfatta skatt enligt inkomstskattelagen och egenavgifter enligt 3 kap. Socialavgiftslagen (2000:980).⁸⁴

Finansdepartementet ansåg att införandet av ett anstånd med betalning av skatten är en tillräcklig åtgärd för att regleringen skulle bli förenlig med etableringsfriheten, samtidigt som syftet med regleringen kan upprätthållas. Departementet förklarade sig dock vara medveten om att det fortfarande föreligger vissa skillnader i skattemässig behandling av en utflyttande verksamhet och en som fortsättningsvis bedrivs i Sverige, såtillvida att den förra alltså blir beskattad vid ett tidigare tillfälle än den senare, även om betalningen erläggs först vid avyttringstillfället.⁸⁵

Argumentationen från Finansdepartementet utsattes för kritik från remissinstanserna. Vad gäller valet av metod påpekade vissa remissinstanser⁸⁶ att det finns bättre metoder än anståndsmodellen som skulle medföra en större likabehandling mellan en näringsverksamhet som flyttar ut och en som stannar kvar, nämligen ifall själva beskattningen skedde vid avyttringen istället för vid utflyttningen.⁸⁷

Regeringen påpekade emellertid att syftet med uttagsbeskattning fordrar att uttagsskatten kan inkrävas vid tidpunkten för avyttringstillfället. För att detta ska vara genomförbart, ansågs metoden med anstånd för skattebetalning enligt regeringens uppfattning vara den mest lämpliga.⁸⁸

En annan del av promemorian som vållade kritik var det faktum att anstånd måste förnyas varje år. Detta ifrågasattes bland remissinstanserna⁸⁹, då de ansåg det vara oproportionerligt med tanke på det administrativt arbete det innebär för de skattskyldiga. En remissinstans föreslog till och med att den arbetsinsats som nu fordras av de skattskyldiga kräver att reglerna om

⁸⁴ Prop. 2009/10:39, s. 17, 19 f.

⁸⁵ Ibid, s. 17 f.

⁸⁶ Bl.a. Juridiska Fakulteten vid Uppsala Universitet.

⁸⁷ Prop. 2009/10:39, s. 17.

⁸⁸ Prop. 2009/10:39 s. 17 f.

⁸⁹ Fakultetsnämnden vid UU, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund, FAR SRS, Näringslivets skattedelegation, Fastighetsägarna Sverige samt Svenskt Näringsliv.

anstånd bygger på frivillighet, så att de skattskyldiga - för att undgå krävande merarbete - istället kan välja att bli omedelbart beskattade.⁹⁰ Kommissionen har emellertid fastställt att en årlig deklaration är proportionerlig, då den är nödvändig för att anstånd ska kunna beviljas.⁹¹

En av de största kritikpunkterna i remissen berörde det faktum att lagstiftningen innebär att eventuella värdeminskningar hos företaget eller tillgången efter utflyttning inte skulle beaktas. Vid sitt bemötande av denna kritik framhöll regeringen bl.a. att frågan huruvida värdeminskning bör beaktas eller ej, ännu inte varit föremål för EU-domstolens prövning vad gäller företagsbeskattning, då N-målet enligt regeringens synsätt inte kan användas som analogi för företagsbeskattning.⁹²

Regeringen påpekade att skillnader i marknadsvärden för tillgångar enligt svensk lagstiftning beaktas från och med den tidpunkt då tillgången inträder i svensk beskattningsjurisdiktion. De värdeökningar som sker efter utflyttning hör därmed till värdstatens jurisdiktion. Till följd därav ansåg regeringen att uttagstidpunkten rimligtvis bör vara gränsen för upphörandet av Sveriges beaktande av värdeskillnader hos en tillgång.⁹³

Regeringen menade också att, ifall Sverige skulle beakta värdeminskningar, hade företag låtit sina tillgångar åtnjuta den generösa svenska avskrivningslagstiftningen, för att sedan flytta tillgången till produktion i en annan medlemsstat med lägre skattesats. Då inventarier såsom anläggningstillgångar inte har till syfte att avyttras förrän vid den tidpunkt då de är uttjänade, skulle beaktande av värdeminskningar, enligt regeringen, skapa det förhållandet att uttagsbeskattningen skulle mista sin innebörd, då det vid uttjäningstidpunkten inte längre finns något värde kvar i tillgången.⁹⁴

Det är enligt Skatteverket emellertid relativt ovanligt att företag flyttar sin skatterättsliga hemvist utomlands. Däremot är det frekvent förekommande att företag genomför omstruktureringar av sin organisation, genom vilka tillgångar överförs från den svenska verksamheten till utomlands belägna verksamheter.⁹⁵

⁹⁰ Prop. 2009/10:39, s. 15.

⁹¹ COM (2006), s. 6.

⁹² Prop. 2009/10:39, s. 27.

⁹³ Ibid, s. 28.

⁹⁴ Ibid, s. 27.

⁹⁵ Kontakt med Merja Lohela, utredare på Skatteverket, 1 oktober 2009.

7 Lagstiftningens förenlighet med etableringsfriheten

7.1 Introduktion

Lagstiftarens syfte med uttagsbeskattningsreglerna är att förhindra att orealiserade värden förs obeskattade ut ur landet för att på så sätt kunna bevara företagsbeskattningen i Sverige.⁹⁶ Problemet med uttagsbeskattningen är samexisterandet av två rättigheter, nämligen den fria etableringsrätten och medlemsstaternas rätt att genom sin suveränitet bevara sina skattesystem.⁹⁷

Etableringsfriheten innebär att skattskyldiga har laglig rätt att flytta till en annan medlemsstat och därmed dra fördel av skattemässigt fördelaktiga system i detta land. Denna rättighet gäller uttalat såväl fysiska som juridiska personer.⁹⁸ Gränsen till otillåten förflyttning går vid ett utnyttjande av etableringsfriheten i syfte att undandra sig svensk skattelagstiftning.⁹⁹ Uttagsbeskattningen har aldrig haft till syfte att förhindra skattskyldiga från att flytta till andra medlemsstater. I EG-praxis anses emellertid uttagsbeskattningsregler, utformade som de svenska, innebära en restriktion på de skattskyldigas motivation att förflytta sig inom gemenskapen.¹⁰⁰

I Lasteyrie-målet invände Frankrikes regering att landet med sina utflyttningskatteregler försökte tygla en existerande skatteflykt, som bestod i att företag och privatpersoner flyttade utomlands för att där avyttra sina tillgångar och sedermera återvända till Frankrike. EUD anmärkte att ett existerande skatteflyktsproblem inte rättfärdigar en generaliserande lagstiftning, i vilken samtliga utflyttande företag och personer förutsätts göra detta utifrån ett skatteflyktssyfte.

En lagstiftningsåtgärd i en medlemsstat får inte heller hindra bolags sekundäretablering i andra medlemsstater, då etablering i sig aldrig kan innebära ett missbruk av lagstiftning. En lagstiftningsåtgärd mot skatteflykt måste rikta sig mot ett avgränsat specifikt fiktivt upplägg med syfte att kringgå landets lagstiftning.¹⁰¹

Den franska lagstiftningen var således uppbyggd kring presumtionen att skattskyldiga tillfälligt lämnade landet i skatteflyktssyfte. Den svenska regeringen har å andra sidan inte anfört något reellt problem.

⁹⁶ Prop. 2009/10:39, s. 10 f.

⁹⁷ Weber, 2007, s. 144.

⁹⁸ Mål C-196/04 Cadbury Schweppes, p. 36-37.

⁹⁹ Ibid, p. 35-36.

¹⁰⁰ Mål C-9/02 Lasteyrie, p. 48.

¹⁰¹ Mål C-196/04 Cadbury Schweppes, p. 50.

Det faktum att medlemsstater har skatteregler som kolliderar med de grundläggande friheterna kan ses som en konsekvens av att tankegångarna i den nationella skattelagstiftningen och de fria rörligheterna inom EU fortfarande står i motsatsförhållande till varandra.

7.2 Konsekvenser av ev. oförenlighet

Vid situationer då svensk intern rätt inte är förenlig med EU-rätten är det EU-rätten som har företräde. Således ska EU-domstolens tolkning av EUF-fördragets artiklar tillämpas i Sverige.¹⁰²

Såväl Skatteverket som de svenska förvaltningsdomstolarna ser med stort allvar på de svenska skattereglernas förenlighet med EU-rätten. Det står klart att dessa tillämpare inte räds att ”underkänna” skatteregler som de anser vara oförenliga. Tendensen har de senaste åren varit att samtliga instanser av förvaltningsdomstolar snarare fällt svenska skatteregler som oförenliga, än friat dem i situationer då förenligheten varit diskutabel.¹⁰³ Hans Ragnemalm¹⁰⁴ menar att EU-rätten ses med allvar av RegR och att RegR under Sveriges första tio år som medlem i unionen fastställt flertalet skatteregler som varande oförenliga med EU-rätten, då dessa inneburit inskränkningar i de fria rörligheterna på den inre marknaden.¹⁰⁵

Konsekvensen av att uttagsbeskattningsregleringen fortsättningsvis vore oförenlig med etableringsfriheten kan således vara att uttagsbeskattningen, såsom varande i strid med EU-rätten, kommer att sättas åt sidan, antingen av Skatteverket¹⁰⁶ eller av domstol. En sådan situation skapar ett glapp i skattelagstiftningens utformning, som lagstiftaren inte har räknat med, då SKV inte tillämpar samtliga bestämmelser som lagstiftaren beslutat om.¹⁰⁷ Om så sker utarmas syftet med regleringen, vilket består i att upprätthålla den svenska företagsbeskattningen av de vinster som upparbetas i landet.

Kontentan av Ståhls och Ragnemalms argumentation torde vara att det är av vikt att lagstiftaren gör sitt yttersta att se till att de svenska skattereglerna är förenliga med EUF-fördraget, eftersom domstolarnas och Skatteverkets åsidosättande av eventuellt oförenliga regler kan få mera långtgående följder än resultatet av att regeringen förändrar den svenska skatteregeln i större utsträckning än önskat.

¹⁰² Lodin m.fl., 2007 s. 560 f.

¹⁰³ Ståhl, Ny Juridik, s. 30 f.

¹⁰⁴ Fd regeringsråd och domare i EG-domstolen.

¹⁰⁵ Ragnemalm & Melin, 2006, s. 243 f.

¹⁰⁶ Omfattningen av Skatteverkets behörighet i denna fråga meddelas i 2 § Förordning (2007:780) med instruktion för Skatteverket.

¹⁰⁷ Ståhl, Ny Juridik, s. 25 f.

7.3 Uttagsbeskattningens alternativ

7.3.1 Bibehållen uttagsbeskattning

Sedan Regeringsrättens avgörande i Malta-målet år 2008 förefaller den allmänna uppfattningen i Sverige vara att uttagsbeskattningen i oförändrad form är oförenlig med etableringsfriheten, då Regeringen accepterat domstolens synsätt. Kommissionen inledde under hösten 2008 ett överträdelseförfarande mot Sverige med anledning av uttagsskattelagstiftningens oförenlighet med etableringsfriheten.¹⁰⁸ Detta förfarande har sedan lagändringsprocessen inletts förmodligen dragits tillbaka.

Viss doktrin (Katja Ceije) anser dock att Regeringen, istället för att inleda en lagändringsprocess, borde ha bemött Kommissionens förfarande och förklarat att det finns fog för de svenska uttagsskattegrupperna. Doktrinen anser nämligen att det finns tillräcklig diskrepans mellan den svenska lagstiftningen och de två uttagsbeskattningsmål som avgjorts i EU-domstolen.

Inledningsvis menar Ceije att både Lasteyrie-målet och N-målet rörde beskattning av fysiska personer, medan den svenska uttagsbeskattningen rör till huvuddel juridiska personer. Kommissionen behandlade denna skillnad i sin uttagsskatterapport från år 2006, i vilken kommissionen visserligen bedömde uttagsbeskattning av fysiska och juridiska personer var för sig, men ändå påpekade att Lasteyrie-målet hade samma effekt för båda kategorierna av personer.¹⁰⁹ Andra åsikter i doktrin framhåller att det saknas anledning att anta att analogier från EUD:s avgöranden rörande fysiska personer inte skulle kunna användas även för företag och deras fria etableringsrätt.¹¹⁰ Därmed skulle det bli oväsentligt vilken situation som är för handen i det enskilda fallet.

Slutligen föreligger enligt Ceije en skillnad i syftet bakom de olika regleringarna. Då EUD vid sin helhetsbedömning lägger vikt vid reglernas underliggande syfte, menar denna doktrin att så även skulle ske vid prövningen av de svenska reglerna, vilka därmed skulle bli godkända av EUD.¹¹¹ I Lasteyrie framförde visserligen Frankrikes regering det underliggande syftet bakom lagstiftningen vara skatteflykt. EU-domstolen gjorde icke desto mindre en egen tolkning av den franska bestämmelsen och fastställde dess syfte vara ett säkerställande av beskattning av värdeökningar som uppkommer inom landets territorium, dvs. samma syfte som den svenska regeringen anfört.¹¹² Det är därmed inte sannolikt att EU-domstolen vid bedömning av den svenska bestämmelsen skulle komma till annan slutsats än vid sin bedömning av den franska.

¹⁰⁸ Ceije, 2008, s. 761.

¹⁰⁹ COM (2006) 825 s. 5.

¹¹⁰ Cerioni, 2007, s. 37.

¹¹¹ Ceije, 2008, s. 762 f.

¹¹² Mål C-9/02, Lasteyrie, p. 65.

Det bör också påpekas att EUD hittills varit sträng i sin bedömning av rättfärdigande grunder. Från 1986 till 2007 avgjorde EUD nämligen mer än 40 skatteavgöranden. I 95 % av dessa har EUD underkänt den nationella rättsregel som varit föremål för prövning.¹¹³ Frekvensen av EUD:s godkännande av rättfärdigande grunder är således oerhört låg. Även om EUD vid en prövning av de svenska uttagsskatte reglerna hade ansett syftet bakom regeln vara en godtagbar rättfärdigande grund, är det dessutom långt ifrån klart att detta faktum även skulle uppfylla kravet att uttagsskatte regeln faktiskt uppnår sitt ändamål samt kravet att regeln inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppfylla ändamålet. Det synes vara i dessa frågor EUD hittills varit mycket sträng i sin bedömning.

7.3.2 Anstånd med betalningstidpunkt

Anstånd med betalningstidpunkten är det huvudalternativ som regeringen valt i den nya lagstiftningen för att möta kraven som uppställdes i Malta-målet och bygger på de riktlinjer RegR fastställde i sina domskäl. Denna form av uttagsskatte lagstiftning fanns i såväl den franska som den holländska lagstiftningen vid den tidpunkt då lagstiftningarna var föremål för EUD:s prövning. Det lagförslag om betalningsanstånd som regeringen presenterar i sin proposition har således flera likheter med lagstiftningen som var föremål för prövning i Lasteyrie-målet. Det bör dock påpekas att Frankrikes uppskovsreglering i detta mål tog i beaktande såväl värdeminskningar som eventuell dubbelbeskattningsproblematik. Dessa frågor blev inte föremål för EU-domstolens prövning. Frågorna togs dock upp i det senare N-målet.

I och med N-målet är det numera etablerad rättspraxis att en medlemsstat har rätt att beskatta vinster som uppkommit inom dess territorium, så länge detta inte sker omedelbart vid utflyttningen och det inte uppställs stränga villkor för anståndet. Det villkor för anståndet som dock har ansetts godtagbart är kravet på upprättande av en deklaration i samband med ansökan om anstånd, då ett sådant villkor bedömdes vara proportionerligt och nödvändigt för genomförandet av anståndet. Detta är EU-domstolens och kommissionens slutsats av territorialitetsprincipen. Kommissionens tolkning av EU-domstolens uttalande är att värdstaten inte tillåts beskatta hela värdeökningen från förvärvstidpunkten till avyttringstidpunkten, ifall utflyttningsstaten har ett sådant system såsom det som föreslogs i den svenska propositionen. Medlemsstaterna måste då sinsemellan undanröja denna risk för dubbelbeskattning.¹¹⁴

Regeringen har i sin argumentation mot remissinstansernas kritik tolkat EUD:s ställningstagande till sin egen fördel. Ett exempel på detta är när Regeringen menar att skattesystemets inre samband är en godtagbar rättfärdigande grund. Det är i och för sig riktigt att grunden har godtagits, då

¹¹³ Cerioni, 2007, s. 39.

¹¹⁴ COM (2006) 825 s. 4.

så var fallet i Bachmann-målet och, som princip i Societé Papillon-målet. Dock har EUD i en mängd övriga fall¹¹⁵ visat sig oerhört sträng vad gäller godkännande av grunden, då domstolen i dessa mål konsekvent underkänt medlemsstaternas hänvisande till grunden i sin argumentation.

EUD ställer hårda krav på en lagstiftning för att den ska uppfylla villkoren i en rättfärdigandegrund. Det är därför tveksamt ifall den svenska skattelagstiftningen uppfyller de höga krav EUD ställt på rättfärdigandeprincipen. Det krävs ett direkt samband mellan en skattefördel och en skattenackdel, att dessa härrör från nationell lagstiftning samt berör en och samma skattskyldig.¹¹⁶

Regeringen synes emellertid tolka rättfärdigandegrunderna som absoluta, men så är således inte fallet. Inte heller Advokatsamfundet har accepterat de slutsatser Regeringen drar av mål C-157/07 *Krankenheim*, då detta mål rörde restriktioner i källstaten, medan uttagsbeskattning rör restriktioner i hemstaten.¹¹⁷

7.3.2.1 Värdeminskningar

7.3.2.1.1 EU-domstolens uttalande

Ett av huvudområdena för remissinstansernas kritik är just frågan huruvida lagstiftningen bör beakta de eventuella värdeminskningar som kan uppstå efter att näringsverksamheter eller inventarier flyttats ut ur Sverige. Då det endast är betalningen av skatten som skjuts framåt i tid och inte själva beskattningen, riskerar utflyttade näringsidkare därmed att betala skatt på en vinst som vid realisationstillfället inte längre existerar. Detta leder följaktligen till olika behandling av jämförbara situationer, då samma avyttringstidpunkt inom Sverige hade givit upphov till en lägre beskattning eller ingen beskattning alls. Ett icke-beaktande leder således till högre beskattning på motsvarande vinst hos utflyttande näringsverksamheter än hos kvarstannande näringsverksamheter.¹¹⁸ Problematiken uppstår av den anledning att den annars tillämpliga realisationsprincipen bryts vid utflyttningsuttag.

EUD uttalade sig i N-målet rörande sådana värdeminskningar som uppstår efter utflyttning från hemstaten. Domstolen diskuterade konsekvensen av att holländsk rätt inte beaktade eventuella värdeminskningar, nämligen att en skattskyldig som flyttar sin hemvist utomlands kan komma att betala skatt på en större vinst jämfört med om hemvistet inte hade flyttats ut från Nederländerna.¹¹⁹

¹¹⁵ Se exempelvis målen C-136/00 *Danner*, C-80/94 *Wielockx* och C-279/93 *Schumacker*.

¹¹⁶ *Ståhl & Österman*, 2006, s. 149 ff.

¹¹⁷ www.advokatsamfundet.se.

¹¹⁸ *Franck*, 2009, s. 515.

¹¹⁹ Mål C-470/04, N p. 37.

I samband därmed fastslog EUD, med hänvisning till syftet bakom de holländska reglerna, vilka bestod i en fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och ett undvikande av dubbelbeskattning, att EU-rätten kräver att hemstaten beaktar värdeminskningar i de fall då värdeminskningarna inte beaktas i värdstaten.¹²⁰ Domstolens uttalande i denna fråga måste tolkas som att hemstaten enligt EU-domstolens synsätt både har större möjligheter och skyldigheter att verka för eliminering av risken för dubbelbeskattning.

EUD fastslog sålunda att syftet bakom reglerna kräver att värdeminskningar måste beaktas för att systemet inte ska brista i proportionalitet. Då det enda undantag som kan göras för detta krav är värdstatens beaktande av värdeminskningarna ställer EUD alltså i realiteten här ett krav på samarbete mellan medlemsstaterna i större utsträckning.

7.3.2.1.2 Regeringens argumentation

Svenska regeringen menade att N-målet och dess slutsatser angående beaktande av värdeminskningar inte var tillämpliga i Sverige, då lagstiftningen till föremål för prövning i N-målet avsåg privatpersoner.¹²¹

Frågan kring uttagsskattens likställdhet mellan juridiska och fysiska personer har bedömts av kommissionen, som fastställt att Lasteyrie-domen är tillämplig även för företagslagstiftningar. Det faktum att EUD i Lasteyrie-domen använde termen 'skattskyldig' i samtliga stycken utom ett, ses av kommissionen som ett bevis för detta. Kommissionen påpekar även att EUD hänvisat till Lasteyrie-domen i mål rörande lagstiftning angående juridiska personers gränsöverskridande transaktioner.¹²²

Då kommissionen drar denna slutsats angående Lasteyrie-domen torde samma slutsats rimligen även gälla N-domen, då målen uppvisar stora likheter. Därmed bör det framhållas att regeringen drar en alltför generös slutsats. Det bör även framhållas att EUD hänvisat till just N-domen i det nyligen avkunnade målet C-303/07 Aberdeen Property, ett företagsbeskattningsmål i vilket EUD hänvisade till N-domen angående fördelningen av beskattningsrätten.¹²³

Etableringsfriheten enligt artikel 48 avser dessutom tydligt bolag i olika former, genom att EUF-fördraget inom etableringsfriheten likställer bolag med fysiska personer, vilket innebär att domstolens dom i N-målet måste tolkas så att de slutsatser som domstolen uppnått kring etableringsfriheten, även omfattar de juridiska personer som omnämns i artikel 48.

Regeringen är av uppfattningen att fluktuationer i en tillgångs marknadsvärde beaktas från och med den tidpunkt då tillgången inträder i

¹²⁰ Mål C-470/04, N p. 54.

¹²¹ Prop. 2009/10:39 s. 27.

¹²² COM(2006) 825, s. 5.

¹²³ Mål C-303/07, Aberdeen Property, p. 25.

svensk beskattningsjurisdiktion. Det åligger värdstaten att beakta såväl värdeökningar som värdeminskningar som uppkommer efter utflyttning från Sverige. Därmed ansåg regeringen i sin proposition att uttagstidpunkten är gränsen för när Sverige upphör att beakta värdedifferenser hos en tillgång.¹²⁴

Regeringen såg en fara i att ett värdeminskingsbeaktande skulle komma att utnyttjas på så sätt att tillgångar blir skyndsamt avskrivna enligt den svenska avskrivningslagstiftningen, för att därpå utflyttas till produktion i annan medlemsstat med lägre skattesats. När tillgången senare avyttras på grund av att den är uttjänad, finns ej längre något värde kvar att beskatta. Ifall denna värdeminskning beaktas skulle uttagsbeskattningen kringgå och därmed missgynna den svenska beskattningen.¹²⁵

Den effekt som vid icke-beaktande av värdeminskningar innebär en restriktion på etableringsfriheten är det faktum att den gränspasserande näringsverksamheten vid avyttringstidpunkten blir beskattad för ett högre värde, än om den hade stannat kvar i Sverige. Vad avser värdeökningar uppstår, såvida ingen dubbelbeskattning sker, däremot ingen skillnad i skattemässig behandling, då den inhemska näringsverksamheten och den gränspasserande i sådana fall blir beskattade för samma värde, om än i olika medlemsstater och på olika skattesatser. Regeringens argumentation nämner dock inte detta faktum. Mot regeringens argument talar således att det vid värdeökningar efter utflyttning sker en korrekt beskattning av värdet. Att Sverige inte är det land som kan tillgodoräkna sig skatten på värdeökningarna är inget godtagbart argument.

7.3.2.1.3 Erfarenheter i Danmark

En anledning till att den svenska lagstiftaren har mycket att riskera vid ett beaktande av eventuella värdeminskningar mellan beskattningstidpunkten och betalningstidpunkten, är de erfarenheter som finns att hämta från den danska uttagsskattelagstiftningen, vilken tidigare medgav värdeminskningar genom att justera vinstsumman vid den senare avyttringstidpunkten och även tillät en annullering av beskattningen ifall den skattskyldige återvände till Danmark utan att ha realiserat tillgången. År 2008 ändrades lagstiftningen, då det upptäckts att regleringen med värdeminskingsbeaktande utnyttjats genom att skattskyldiga flyttat sitt hemvist till en medlemsstat med låg skattesats, genomfört utdelningar till sig själv och därigenom sänkt marknadsvärdet på företaget, för att slutligen avyttra eller likvidera det. Då marknadsvärdet på företaget vid realiseringen i detta fall blev lägre än vid utflyttningstidpunkten, tillät den danska lagstiftningen en justering av uttagsvärdet. Därmed kunde skattskyldiga genom konstgjorda värdeminskningar kringgå syftet med den danska uttagsbeskattningen, ett syfte identiskt med syftet i den svenska uttagsbeskattningen. Från och med år 2008 tillåts sålunda ej längre justering

¹²⁴ Prop. 2009/10:39 s. 28.

¹²⁵ Ibid, s. 27.

av vinsten vid avyttring eller annullering av beskattning vid återinflyttning till Danmark.¹²⁶

Då Danmark har en skattelagstiftning snarlik den svenska är det rimligt att anta att likartad skattelagstiftning i de båda staterna får likartade konsekvenser. Det finns således anledning att befara att även den svenska lagstiftningen skulle komma att utnyttjas genom konstgjorda värdeminskningar ifall den svenska lagstiftningen tillät justeringar vid en slutlig avyttring av tillgång.

Frågan blir då huruvida ett sådant icke-beaktande hade godkänts av EU-domstolen, då denna i N-målet uttalat just att värdeminskningar som uppstår efter utflyttningstidpunkten bör beaktas. Vid en jämförelse mellan uttagsskattefallen i EUD:s praxis och det svenska icke-beaktandet av värdeminskningar uppmärksammas att EU-rätten inte godtar att bestämmelser, som syftar till att undvika missbruk av lagstiftningen, genom sin generella konstruktion presumerar att samtliga skattskyldiga som agerar på ett visst sätt, gör detta utifrån ett syfte att missbruka lagstiftningen.¹²⁷

Det faktum att EUD i Lasteyrie-målet inte godtog uttagsskattens syfte att förhindra fransk skatteflykt genom konstgjorda kortvariga utlandsflyttar är därför intressant ur svensk synpunkt. EUD konstaterade att den franska bestämmelsen hade som syfte att säkerställa beskattning av värden uppkomna i Frankrike, dvs. samma syfte som den svenska regeringen framhåller.

Ett problem som således uppstår med denna rättfärdigandegrund är det faktum att det svenska icke-beaktandet av värdeminskningar är för generellt utformat för att angripa just konstgjorda värdeminskningar. Ifall konstgjorda värdeminskningar skulle kunna åtgärdas på ett mindre ingripande sätt än att inte beakta värdeminskningar överhuvudtaget, hade EUD sannolikt inte godkänt den lösning Sverige har valt.

Fråga uppstår ifall sådant icke-beaktande av värdeminskningar, i syfte att undvika skatteundandragande, går utöver vad som är nödvändigt och därmed brister i kravet på proportionalitet. Det kan ifrågasättas ifall det ens vore möjligt för medlemsstaternas skattemyndigheter att åtskilja mellan äkta och konstgjorda värdeminskningar i sitt beviljande av justeringar vid en senare avyttringstidpunkt. Sådant åtskiljande torde hursomhelst innebära betungande krav på deklARATIONER och bevisning från den skattskyldige.

7.3.2.1.4 Slutsats

Den slutsats man kan dra angående nuvarande rättsläge är att värdeminskingsbeaktande är ett orimligt krav att ställa på medlemsstaterna, såsom EU-skatterätten för närvarande är utformad, trots att EUD i N-målet uttalade att värdeminskningar bör beaktas. Särskilt med tanke på de

¹²⁶ Newsletter "Exit Tax Law Passed", www.deloitte.com.

¹²⁷ Mål C-9/02 Lasteyrie, p. 51.

slutsatser som kan dras av Danmarks erfarenheter samt möjligheten och rimligheten i kontrolleringen av ifall värdeminskningarna är äkta eller konstgjorda, skulle ett beaktande av värdeminskningar få till följd att stor risk för skatteundandragande och missbruk av etableringsfriheten skulle uppstå.

7.3.2.2 Dubbelbeskattning

7.3.2.2.1 Risken för dubbelbeskattning

Risken för dubbelbeskattning vid gränsöverskridande transaktioner är en konsekvens av att medlemsstaterna har skilda skattelagstiftningar. Att medlemsstaterna har skilda skattelagstiftningar utgör enligt EU-domstolens praxis inte diskriminering.¹²⁸ Enligt artikel 293 EGF ska medlemsstaterna dock eftersträva att, genom gemensamma diskussioner, avskaffa dubbelbeskattningen inom unionen. Bestämmelsen syftar till att medlemsstaterna ska utarbeta ett fungerande system i multilaterala skatteavtal, så att de skilda skattelagstiftningarna inte skapar dubbelbeskattningsproblematik för de skattskyldiga.¹²⁹

EUD betonar inte sällan medlemsstaternas möjlighet att lösa frågan om dubbelbeskattning genom överenskommelser och ökat samarbete. I N-målet uttalade EUD att medlemsstaterna fortfarande har behörighet att genom konventioner eller unilaterala avtal fördela beskattningsrätten mellan sig, i synnerhet i syfte att lösa dubbelbeskattningsfrågan. Ett sådant avtal bör, enligt EUD:s mening, följa OECD:s modellavtal.¹³⁰ För att unionen ska kunna skapa en fri marknad utan några restriktioner torde krävas att medlemsstaterna har utvecklat en sådan överenskommelse.

Det förefaller även vara kommissionens åsikt att medlemsstaterna tillsammans har en skyldighet att åta sig att undanröja de risker för dubbelbeskattning och dubbel icke-beskattning som kan inträffa vid förflyttningar inom unionen av såväl privatpersoner som företag.¹³¹ Ifall medlemsstaterna kan lösa denna fråga torde det således stå klart att Sveriges nya lagstiftning om uttagsbeskattning är förenlig med etableringsfriheten.

7.3.2.2.2 Slutsats

Trots kommissionens stöd i medlemstaternas arbete är dock en överenskommelse inte trolig inom överskådlig tid, då den skulle kräva att staterna genomför förändringar på området för sin skattesuveränitet. Förslagsvis tyder regeringens argumentation i sin proposition på att det inte existerar någon avsikt att göra förändringar inom sin suveränitet i syfte att skapa ett enhetligt unionssystem i de metodfrågor som skulle kunna

¹²⁸ Mål C-336/96 Gilly, p. 30.

¹²⁹ Pelin, 2004, s. 331.

¹³⁰ Mål C-470/04, N p. 42-45.

¹³¹ COM (2006) 825 s. 10.

undanröja risken för dubbelbeskattning. I takt med att unionsmedlemmarna dessutom blir allt fler och härstammar från allt fler rättstraditioner, sjunker sannolikheten ytterligare, då de kompromisser som krävs av medlemsstaterna blir fler och mer ingripande. EUD förefaller också vara medveten om att dubbelbeskattningsfrågan är en svår fråga att lösa, då domstolen hänvisar till de direktiv som faktiskt har beslutats, som ska användas för att underlätta medborgarnas gränsöverskridanden så långt möjligt. Risken för dubbelbeskattning eller dubbel icke-beskattning är således något som fortsättningsvis kommer att vara en faktor att räkna med vid gränsöverskridande transaktioner.

7.3.3 Anstånd med beskattningstidpunkt

Detta alternativ avlägsnar problemet med eventuella värdeminskningar, då den skattskyldige vid ett uppskjutande av beskattningstidpunkten befinner sig i exakt samma position som en inhemsk skattskyldig. Däremot kvarstår risken för dubbelbeskattningsproblematik, då värdstaten i kraft av att vara ny hemstat kommer att göra anspråk på beskattningsrätten.

Alternativet att skjuta upp beskattningstidpunkten har dock EUD förklarat sig inte kräva av medlemsstaterna, då även denna valmöjlighet innebär administrativt arbete för den skattskyldige.¹³² Domstolen bedömer således att de skattemässiga fördelar som alternativet medför, inte överstiger de administrativa nackdelar som åligger den skattskyldige under den eventuellt mycket långa period mellan utflyttningstidpunkten och realisationstidpunkten.

Den svenska regeringen anser att uppskjutning av själva beskattningen till avyttringstidpunkten inte är genomförbar, eftersom Sverige vid denna senare tidpunkt sannolikt saknar möjlighet att kunna inkräva skatten från skattesubjektet.

7.3.4 Harmonisering av uttagsbeskattning

Det är sannolikt att uttagsbeskattningen i framtiden kommer att bli harmoniserad inom EU, som ett resultat av ett alltmer fungerande samarbete och en ökande integration inom unionen. Innan så sker, måste emellertid skatterätten träda in som ett område inom unionen och staterna därmed överlämna den del av sin skattesuveränitet som idag inte inbegrips av kravet att upprätthålla en förenlighet med de fria rörligheterna.

Kommissionen har planer på ett framtida införande av Home State Taxation och andra projekt, där medlemsstaterna kommer att behöva ta större hänsyn till varandras skattesystem. Detta ökade samarbete inom det skatterättsliga området kommer med tiden, enligt min åsikt, nämligen att leda till ett krav

¹³² Mål C-470/04 N, p. 50.

på att harmonisera skattelagstiftningarna, för att systemet inte ska bli ohållbart. Däri kommer uttagsskatten att vara en del.

8 Slutsatser

Den uttagsskattelagstiftning Sverige hade fram t.o.m. 2009-12-31 var klart oförenlig med etableringsfriheten i art. 49 EUF, då EUD vid sin tolkning av fransk och nederländsk uttagsskattelagstiftning uttalat att en sådan lagstiftning, genom sin beskattning av latent vinst, innebär en restriktion för de skattskyldiga som genomför en gränsöverskridande förflyttning, jämfört med de skattskyldiga som inte genomför en sådan förflyttning.

Uppskjutande av beskattningstidpunkt har av EUD inte ansetts nödvändigt för att uppfylla etableringsfrihetens krav. Detta alternativ innebär nämligen också administrativt arbete för den skattskyldige.

Regeringen har däremot genom införandet av uppskjutning av betalningstidpunkt i den nya lagstiftningen nått målet att anpassa den svenska lagstiftningen till de krav som etableringsfriheten ställer. Den nya uttagsskattelagstiftningen med anstånd med betalning av uttagsskatten är således förenlig med etableringsfriheten i EUF-fördraget, då skillnaden i behandling mellan de två jämförbara situationerna till stor del har undanröjts. Då lagstiftaren valt att inte beakta eventuella värdeminskningar som uppstår efter utflyttningstidpunkten kan det i vissa fall fortfarande föreligga skillnader mellan de två jämförbara fallen, så till vida att den tillgång som sjunkit i värde vid realisation beskattas på ett högre värde än om den stannat kvar inom Sveriges territorium. Det är dock ett orimligt krav att ställa att medlemsstaterna ska införa sådana beaktande, eftersom det skulle öppna för stora risker för skatteundandragande. Ett konkret exempel på att så har skett finns i Danmark, som år 2008 återkallade det värdeminskingsbeaktande som tidigare funnits i lagstiftningen efter att företag genom skapade konstgjorda värdeminskningar utnyttjat lagstiftningen till att undandra sig dansk skatt.

Det föreligger även en fortsatt sannolikhet för dubbelbeskattning och dubbel icke-beskattning vid gränsöverskridande transaktioner, vilken enligt EUD:s synsätt innebär en viss restriktion på skattskyldigas fria etableringsrätt. Risken för dubbelbeskattning är dock ett problem av sådan art som endast kan lösas gemensamt av medlemsstaterna. Detta har EUD i sina avgöranden Lasteyrie och N påpekat och uppmuntrat. I realiteten är det dock inte troligt att så kommer att ske inom överskådlig tid. Sannolikheten för dubbelbeskattning eller dubbel icke-beskattning är således något som fortsättningsvis kommer att vara en faktor att beakta vid gränsöverskridande transaktioner.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Proposition 1999/2000:2 Inkomstskattelagen

Proposition 2009/10:39 Anstånd med inbetalning av skatt i samband med uttagsbeskattning, m.m.

Rapporter från Kommissionen

COM (2001) 260, Brussels, 23.05.2001, *Tax Policy in the European Union – Priorities for the years ahead*.

COM (2006) 825 final, Brussels, 19.12.2006, *Exit taxation and the need for co-ordination of Member States' tax policies*.

Litteratur

Barnard, Catherine, *The Substantive Law of the EU – the four freedoms*, Oxford University Press, Oxford, 2007, 2 uppl.

Cerioni, Luca, *EU Corporate Law and EU Company Tax Law*, Edward Elgar, Cheltenham, 2007.

Craig, Paul, de Búrca, Gráinne, *EU Law – text, cases and materials*, Oxford University Press, Oxford, 2008.

Dahlberg, Mattias, *Direct taxation in relation to the freedom of establishment and the free movement of capital*, Kluwer Law International, Haag, 2005.

Dougan, Michael, *National remedies before the Court of Justice*, Hart Publishing, Oxford, 2004.

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, Studentlitteratur, Lund, 2007, 11 uppl.

Moëll, Christina, *Proportionalitetsprincipen i skatterätten*, Juristförlaget i Lund, Lund, 2003.

Pelin, Lars, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, Prose Design & Grafik, Lund, 2004, 4 uppl.

Ragnemalm, Hans, Melin, Mats, *EG-domstolen inifrån – uppsatser om och kring rättskipningen inom EU*, Jure Förlag AB, Stockholm, 2006.

Ståhl, Kristina, Persson Österman, Roger, *EG-skatterätt*, Iustus Förlag, Uppsala, 2006, 2 uppl.

Weber, Dennis, Farmer, Paul, *The influence of European Law on Direct Taxation*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2007.

Weiss, Friedl, Woolridge, Frank, *Free Movement of Persons within the European Community*, Kluwer Law International, Haag, 2002.

Wiklund, Ola, *EG-domstolens tolkningsutrymme*, Juristförlaget, Stockholm, 1997.

Wyatt, Derrick, Dashwood, Alan, *European Community Law*, Sweet & Maxwell, London, 1993, 3 uppl.

Artiklar

Ceije, Katja; *Ändrade regler vid utflyttning?* Svensk Skattetidning, 2008, häfte 10, s. 760-764.

Franck, Lars, *Finansdepartementets förslag till EG-förenliga regler vid utflyttning av aktiebolag m.m.*, Svensk Skattetidning, 2009, häfte 5, s. 507-517.

Kaye, Tracy, *Tax Discrimination: A Comparative Analysis of U.S. and EU Approaches*, Florida Tax Review, 2005, vol. 7, hämtad från www.americantaxpolicyinstitute.org

Ståhl, Kristina, *Skatterna och den fria rörligheten inom EU – svensk skatterätt i förändring?*, Ny Juridik, 2006, häfte 4, s. 7-32.

Internetkällor

Advokatsamfundets hemsida: www.advokatsamfundet.se, hämtad 2009-12-22.

EU-domstolens hemsida: <http://curia.europa.eu>, hämtad 2009-12-29.

EU-upplysningens hemsida: www.eu-upplysningen.se, hämtad 2009-12-29.

Övriga källor

Kontakt med Merja Lohela, utredare på Skatteverket, 1 oktober 2009.

Wittendorff, Jens, *Exit Tax Law Passed*, newsletter 2008-09-28 på www.deloitte.com., hämtad 2009-11-25.

Rättsfallsförteckning

Regeringsrätten

RÅ 2008 ref. 30.

EU-domstolen

Mål 270/83 Avoir Fiscal

Mål 81/87 Daily Mail

Mål C-204/90 Bachmann

Mål C-279/93 Schumacker

Mål C-80/94 Wielockx

Mål C-55/94 Gebhard

Mål C-193/94 Skanavi och Chryssanthakopoulos

Mål C-250/95 Futura Participations och Singer

Mål C-336/96 Gilly

Mål C-264/96 ICI

Mål C-251/98 Baars

Mål C-136/00 Danner

Mål C-324/00 Lankhorst-Hohorst

Mål C-436/00 X och Y mot Riksskatteverket

Mål C-168/01 Bosal Holding

Mål C-9/02 Lasteyrie du Saillant

Mål C-470/04 N

Mål C-196/04 Cadbury Schweppes

Mål C-414/06 Lidl Belgium

Mål C-157/07 Krankenhaus

Mål C-418/07 Société Papillon

Mål C- 303/07 Aberdeen Property