



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Sandra Jirsved

Den svenska
fastighetsuppskovsregelns
förenlighet med EG-rätten

Varför anses Sverige skyldig att följa ett
franskt domslut?

Examensarbete
20 poäng

Handledare
Lars Pelin

Skatterätt, EG-rätt

VT 2006

Innehåll

SAMMANFATTNING	1
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	5
1.1 Bakgrund	5
1.2 Syfte	8
1.3 Metod och material	8
1.4 Terminologi	9
1.5 Avgränsning	9
1.6 Disposition	10
2 EG-RÄTTENS FÖRHÅLLANDE TILL SVENSK RÄTT	11
2.1 Inledning	11
2.1.1 EG-rättens direkta effekt	11
2.1.2 Indirekt effekt- EG -rättskonform tolkning	12
2.2 EG-domstolens roll	12
2.2.1 Begäran av förhandsavgörande	14
2.2.2 CILFIT-doktrinen	15
2.2.3 Köbler-målet	15
2.2.4 Sammanfattning	16
2.3 Restitution av felaktigt erlagd skatt	17
2.4 Skadestånd	18
2.5 Sammanfattning	20
3 DET SVENSKA REGELSYSTEMET	22
3.1 Reglerna om uppskov	22
3.1.1 Förutsättningar för uppskov	23
3.1.1.1 Uppskovsavdragets storlek	23
3.1.1.2 Avyttring av ersättningsbostad	24
3.2 Regeringens ståndpunkt	24
3.3 Skatteverkets ståndpunkt	25

4	FRI RÖRLIGHET FÖR ARBETSTAGARE OCH KAPITAL	27
4.1	Inledning	27
4.2	Diskrimineringsförbud	27
4.3	Fri rörlighet för arbetstagare	29
4.3.1	Huruvida nekat uppskovsavdrag utgör hinder för en arbetstagares fria rörlighet	29
4.4	Fri rörlighet för kapital	30
4.4.1	Huruvida nekat uppskovsavdrag utgör hinder för de fria kapitalrörelserna	31
4.4.2	Artikel 58	31
4.5	Sammanfattning	33
5	RÄTTFÄRDIGANDE GRUNDER	34
5.1	Inledning	34
5.2	Rule of reason- testet	34
5.2.1	Skattesystemets inre sammanhang	36
5.2.2	Effektiv skattekontroll	36
5.2.3	Risk för skatteflykt	37
5.3	Sammanfattning	37
6	ANALYS	39
6.1	Rättskälleläran inom skatterätten	39
6.1.1	Rättssäkerhetsaspekter	39
6.1.2	SKV:s roll och deras ställningstaganden som rättskälla	40
6.1.3	Sammanfattning	41
6.2	Exit-skatter	41
6.3	Förslag till olika lösningar	44
6.3.1	Inledning	44
6.3.2	Avskaffa uppskovsavdrag	44
6.3.3	Avskaffa beskattning av kapitalvinst på fastigheter	45
6.3.4	DIREKTIV 77/799	46
6.3.5	Krav på säkerhet.	46
6.4	Sammanfattning	47
7	SLUTSATS	48
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	50
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	53

Sammanfattning

Europa Kommissionen har valt att stämma Sverige vid EG-domstolen för diskriminerande lagstiftning angående de svenska reglerna om uppskov vid kapitalvinstbeskattning vid försäljning av privatbostäder.

Den skattskyldige som idag säljer sin privatbostad i Sverige kan *endast* få uppskov med sin kapitalvinst om vinsten används för att förvärva en ersättningsbostad i Sverige. Enligt den svenska lagstiftningen krävs även att ursprungsbostaden är en privatbostad i Sverige. Skatteverket gör däremot en annan bedömning angående ursprungsbostaden och går emot den svenska lagtexten och anser i en skrivelse från förra året att en bostad i ett annat EU-land *skall* likställas med motsvarande bostad i Sverige.

Uppsatsen behandlar situationen när en i Sverige obegränsat skattskyldig person upphör med att vara bosatt eller stadigvarande vistas här på grund av flytt till annan medlemsstat. Problematiken som lyfts fram i uppsatsen är exit-skatter, d.v.s en sorts utflyttningskatt som utfaller då en skattskyldig väljer att flytta ut ur en medlemsstat, i detta fall Sverige. Denna slags skatt har ansetts strida mot EG-rätten i det franska målet de Lasteyrie. Examensarbetet utreder hur de svenska reglerna om uppskov, som kan ses som en slags exit-skatt i de fall då uppskov ej kan erhållas vid utflyttning, förhåller sig till EG-rätten.

Första steget består i att bestämma huruvida fastighetsuppskavsregeln kan utgöra en diskriminering eller ett otillåtet hinder för den fria rörligheten för arbetstagare och kapital. Då hindret uppställs av hemviststaten är det enligt min mening att ses om ett otillåtet hemstatshinder då det främst drabbar och avskräcker landets medborgare eller bosatta från att utnyttja rätten till fri rörlighet. Andra steget består utav att utreda huruvida de svenska reglerna om uppskov kan rättfärdigas genom stöd i fördraget eller av andra legitima skäl, genom det sk. rule of reason-testet. Vad gäller fördragets bestämmelser om avsteg från principen om fri rörlighet kan inte dessa rättfärdiga uppskavsreglerna på grund av att Sveriges ekonomiska argument om att bevara landets skatteintäkter inte kan rättfärdigas genom de i fördraget stadgade legitima skälen om allmän ordning, säkerhet och hälsa. En annan möjlighet är att under rule of reason-testet som växt fram i EGD: s praxis, pröva rättfärdigandegrunderna skattesystemets inre sammanhang (kongruens), effektiv skattekontroll samt behovet av att förhindra skatteflykt. Med hänsyn till praxis från EGD och diskussionen i uppsatsen torde fastighetsuppskavsregeln inte kunna rättfärdigas genom dessa. Diskussion görs i uppsatsen om det nyss avgjorda Marks & Spencer-målet öppnat upp för nya rättfärdigandegrunder som kan bli tillämpliga i ett fall som detta. Det är min uppfattning att detta rättsfall inte direkt kommer att påverka EGD:s bedömning i fallet men att ett rättfärdigande för skyddande

av nationella skattebaser som tidigare avvisats av EGD kommit att luckrats upp.

Då den svenska lagstiftningen troligen kommer anses oförenlig med gemenskapsrätten i ett framtida avgörande i EGD kommer Sverige att bli tvungen att ändra sin lagstiftning och tillåta ursprungsbostad och förvärv av ersättningsbostad inom EU. Det har då varit min mening att utreda vilka lösningar som Sverige kan ta till för att försäkra sina skatteintäkter när det tvingas ändra sin lagstiftning. De alternativ som torde stå främst till hands är att införa en upplysningsplikt för den enskilt skattskyldige eller/och för utländska myndigheter eller/och att införa möjlighet att ställa säkerhet vid flytt till annan stat inom EU.

Vidare har jag i uppsatsen tittat på möjligheten till restitution av felaktig erlagd skatt och vilka möjligheter till skadestånd som finns för den skattskyldige då denne kan ha lidit skada för att svensk lagstiftning varit oförenlig mot EG-rätten. Den skattskyldige har rätt att få tillbaka felaktig erlagd skatt inom den femåriga nationella omprövningsperioden. Möjlighet till skadestånd för direkt eller indirekt skada tycks vara små enligt det rådande rättsläget på det direkta beskattningsområdet. Diskussion görs i uppsatsen om inte Sverige redan tidigare kunnat undvika att bli stämde vid EGD och istället begärt ett förhandsavgörande av domstolen. Jag anser med stöd av CILFIT-doktrinen att det redan tidigare borde ha begärts ett förhandsbesked av EGD angående tolkningen av 47 kap. och att det här kan finnas en möjlighet till ett skadeståndsanspråk mot Sverige.

Fortsättningsvis har mitt mål varit att diskutera den svenska rättskälleläran inom skatterätten. En skrivelse från SKV som går rakt emot den svenska lagtextens ordalydelse är inte bindande för någon annan än SKV själv. Rent praktiskt ger SKV idag uppskov till skattskyldiga där ursprungsbostaden ligger utanför Sverige men inom EU om de övriga förutsättningarna för uppskov är uppfyllda. För skattskyldiga som inte tar del av SKV:s ställningstaganden kan det bli stora ekonomiska konsekvenser då detta påverkar inte endast förutsägbarheten utan äventyrar även rättsäkerheten för den enskilde.

Efter inlämning av denna uppsats valde regeringen ändå tillslut att erkänna sig besegrade. Det kommer därför inte bli någon fortsatt handläggning i EGD. Sverige kommer att ändra sin lagstiftning och därmed kommer uppskov kunna beviljas vid köp av ersättningsbostad inom EU och uppskov kommer enligt lagtexten även vara möjligt för ursprungsbostad utanför Sverige. Det återstår att se vilka lösningar som Sverige har att presentera för att säkerställa sina skatteintäkter. Ett nytt yttrande innehållande eventuella lösningar och alternativ väntas i juni månad.

Förord

Nio terminer av juris kandidatprogrammet är till ända och jag ser tillbaka på en fantastisk tid i Lund med många härliga minnen.

Ett tack till min handledare Jur. doktor Lars Pelin för god handledning under skrivandets gång.

Ett stort tack till Christer Ljung på Skatteverket i Göteborg, för hjälp med material till denna uppsats.

Tack till mamma och pappa. Ert stöd och all er uppmuntran har varit ovärderlig för mig under min tid här i Lund.

Slutligen till mina syskon; Helena, Marcus och David. Med er humor och livsglädje skänker ni mig ständigt så mycket skratt och glädje.

Lund i maj 2006

Sandra Jirsved

Förkortningar

EGD	Europeiska gemenskapernas domstol
EGF	Europeiska gemenskapens fördrag
EU	Europeiska Unionen
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
KamR	Kammarrätten
LR	Länsrätten
Prop.	Proposition
REG	Rättsfallssamling
RegR	Regeringsrätten
RF	Regeringsformen
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SKV	Skatteverket
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
SvSkt	Svensk skattetidning

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Är du sugen på att utnyttja jobbmöjligheter inom Öresundsregionen eller i övriga EU: s medlemsstater? Vill du lämna Sverige för ett sommarhus i Spanien kanske? Då behöver du troligen sälja din bostad i Sverige och skaffa en ny sådan utanför Sveriges gränser. Vill du då också kunna utnyttja 47 kap. IL och få uppskov med din kapitalvinst?

Den skattskyldige som idag säljer sin privatbostad i Sverige kan *endast* få uppskov med kapitalvinsten för sin ursprungsbostad om kapitalvinsten används för att förvärva en ersättningsbostad *i Sverige*.¹ Enligt den svenska lagstiftningen krävs även att ursprungsbostaden är en privatbostad i Sverige.² SKV gör däremot en annan bedömning angående ursprungsbostaden och går emot den svenska lagtexten och anser i en skrivelse att en bostad i ett annat EU-land *skall* likställas med motsvarande bostad i Sverige vid bedömning om det är en ursprungsbostad enligt 47 kap. 3 § IL.³

Detta resulterar i, då ersättningsbostaden måste förvärfvas inom Sveriges gränser, att den skattskyldige blir kapitalvinstbeskattad, med en så kallad exit-skatt⁴ vid utflyttningen, och har därför ingen möjlighet till uppskov med sin kapitalvinst. Den skattskyldige behandlas här mindre fördelaktigt än om han eller hon väljer att kvarstanna i Sverige. Vidare blir även andra EU- medborgare som väljer att flytta *till* Sverige, enligt den svenska lagtexten, olikbehandlade så till vida att det inte finns möjlighet till uppskov vid en försäljning av en ersättningsbostad här, då ursprungsbostaden måste ha varit en svensk privatbostad.

Att olikbehandla skattskyldiga på detta sätt vållar problem då Sverige med sitt medlemskap i EU ratificerat EGF och därmed anses skyldiga att uppfylla alla bestämmelser och krav i fördraget, bl.a. bestämmelserna om avskaffande av hinder för fri rörlighet och icke –diskriminering.⁵

KamR i Göteborg⁶ har i oktober 2001 behandlat frågan huruvida uppskov med beskattningen av kapitalvinst avseende avyttrad bostad kunde ske då inköpt ersättningsbostad var belägen i Danmark. KamR fann att uppskov ej kunde medges då ersättningsbostaden var belägen i Danmark och därför ej var att se som en ersättningsbostad i uppskovslagens (1993:1469) mening. Klaganden ansåg att hon blivit utsatt för

¹ 47 kap. 5 § IL.

² 47 kap. 3 § IL.

³ Skatteverkets skrivelse, Dnr. 130 103669-05/111.

⁴ Tidigareläggningen av beskattningstidpunkten utgör ett avsteg från kontinuitetsprincipen i svensk rätt som innebär att beskattning ska ske när en inkomst disponeras 10:8 § IL.

⁵ Ståhl K, P Österman R, ”EG-skatterätt” s. 41-44.

⁶ Mål nr. 757-2001, 2001-10-29.

diskriminering i förhållande till dem som köper ersättningsbostad i Sverige. Vidare framförde hon att om den svenska tolkningen är gällande betyder det att många andra liksom hon själv inte skulle kunna förflytta sig fritt inom Unionen. Det gjordes här ingen referering i form av ett förhandsbesked till EGD eller till SRN. Domen vann laga kraft och således skedde ingen överklagan till RegR. Den här domen har varit prejudicerande så till vida att den legat till grund för hur svenska instanser och myndigheter resonerat i frågan under de sista åren.

Redan genom brev 2004-03-30 uppmärksammades i ett sk. överträdelseförfarande⁷, Utrikesdepartementet på att vägrat uppskovsavgdrag ansågs strida mot frihetsartiklarna i EGF. Med anledning därav uppmanades regeringen att inkomma med sina synpunkter i ärendet. Regeringen svarade i brev 2004-06-01⁸ att olikbehandlingen var motiverad under åberopande av upprätthållande av kongruens i skattesystemet och åberopade Bachmann-målet⁹ från 1992.

Då Kommissionen inte var nöjd med Sveriges svar valde de att formellt uppmana Sverige att ändra den svenska lagstiftningen. Uppmaningen utformades som ett ”motiverat yttrande” enligt artikel 226 i EGF. Om Sverige inte lämnade ett tillfredställande svar på det motiverade yttrandet inom två månader var Kommissionens avsikt att hänvisa ärendet till EGD.¹⁰

Sedan Sverige inte heller här lyckades svara tillfredställande och argumentera för ett rättfärdigande av sin lagstiftning valde Kommissionen slutligen att stämma Sverige inför EGD då svensk lag föreskriver att skattelättnader för kapitalvinster från försäljning av bostäder *endast* beviljas om den sålda bostaden ligger i Sverige och inkomsterna från försäljning återinvesteras i en ersättningsbostad i Sverige. Kommissionen anser att de territoriella begränsningarna för skattelättnaden är i strid med EGF: s bestämmelser om rätten att bosätta sig i en annan medlemsstat (art. 18 EG), om fri rörlighet för arbetstagare (art.39 EG), etableringsfrihet, (art. 43 EG) och fri rörlighet för kapital (art. 56 (1) EG) samt motsvarande bestämmelser i EES-avtalet (art. 28, 31 och 40).¹¹ Ansökan blev formellt inlämnad till EGD den 22 februari 2006 och har fått nummer C-104/06 i EGD.¹²

Skatterätten är ett av de rättsområden som påverkats markant av Sveriges anslutning till EU. Genom Sveriges medlemskap i Unionen 1995¹³ uppkom

⁷ Angående formell underrättelse om realisationsvinster i samband med avyttring av privatbostäder (KOM:s ref SG-Greffe (2004) D/201422, ärendenummer 2003/4314.

⁸ EUFI2004/615, Formell underrättelse om realisationsvinster med avyttring av privatbostäder.

⁹ Mål C-204/90 REG s. I-00249.

¹⁰ IP/05/943.

¹¹ IP/05/1621.

¹² Official Journal of the European Union 22.4.2006,C 96/7, Action brought on 22 february 2006 by the Commission of the European Communities against the Kingdom of Sweden.

¹³ Se bl.a. 2 och 3 §§ Anslutningslagen (SFS 1994:1500) 2 § lyder: ”De fördrag och andra instrument som anges i 4 § AL samt de rättsakter, avtal och andra beslut som före Sveriges anslutning till Europeiska Unionen har antagits av Europeiska gemenskaperna gäller här i landet med den verkan som följer av dessa fördrag och andra instrument.” 3 § lyder: ”Europeiska gemenskaperna får efter Sveriges anslutning till Europeiska Unionen fatta beslut som gäller här i landet i den omfattning och med den verkan som följer av de fördrag och andra instrument som nämns i 4 §.”

krav på anpassning av den nationella lagstiftningen till EG-rätten. I fördraget framgår att den gemensamma marknaden skall kännetecknas av att hinder för den fria rörligheten för varor, personer, tjänster och kapital mellan medlemsstaterna avskaffas.¹⁴ Fast att EG-rätten är under ständig utveckling är långt ifrån alla rättsområden harmoniserade. Medan lagstiftning angående indirekta skatter redan är EG-reglerat på många områden, har medlemsstaterna fortfarande statsuveränitet på området direkta skatter. Den direkta beskattningen betraktas ofta som en stor nationell angelägenhet och medlemsstaterna har varit och är ovilliga att släppa sitt självbestämmande på området. I egentlig mening är det endast på de områden där direktiv antagits enhälligt som det egentligen kan sägas finnas en inskränkning i suveräniteten vad gäller den direkta beskattningen.¹⁵

EGD har dock vid flera tillfällen fastslagit att medlemsstaterna har en skyldighet att respektera gemenskapsrätten vid tillämpning av nationell lagstiftning på området direkta skatter.¹⁶ En grundläggande förutsättning för att kunna återropa rätten till fri rörlighet är dock att den skattskyldige faktiskt har utnyttjat någon av friheterna. Situationen kan således inte utgöra ett rent internt förhållande.¹⁷ Skatterätt som enbart rör interna förhållanden beslutar alltså medlemsstaterna själva över, utan inblandning av EG-rätten.

Att EG-rätten rörande direkta skatter till stor del är en nationell angelägenhet och utgörs av rättspraxis från EGD orsakar problem för såväl medlemsstaterna som bolag och fysiska personer som vill verka inom Unionen. De främsta problemen torde också utgöras av ett tämligen svåröverblickat material vad gäller de olika fördragsfriheterna och den inkonsekvens och undvikande av att ta ställning i vissa frågor, som ibland kan utläsas ur domstolens domar.

Fördragsbestämmelserna om fri rörlighet och icke-diskriminering har kommit att få mycket stor betydelse på det direkta beskattningsområdet. EGD har nämligen i ett stort antal mål funnit att olika inslag i medlemsstaternas skattelagstiftning strider mot dessa grundläggande bestämmelser.¹⁸ Den svenska skattelagstiftningen har befunnits oförenlig med EGF i flera fall.¹⁹ Det finns anledning att anta att fler regler i svensk

¹⁴ Artikel 3.1c EGF.

¹⁵ På det direkta beskattningsområdet sker tillnärmning genom att rådet enhälligt antar direktiv enligt art. 94 EG (vetorätt). Se rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, Rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater, Rådets direktiv 2003/48/EG av den 3 juni 2003 om beskattning av inkomster från sparande i form av räntebetalningar och Rådets direktiv 2003/49/EG av den 3 juni 2003 om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater.

¹⁶ Mål C-35/98 *Verkoijen* [2000] REG s. I-04071 och mål C-270/83 *Avoir fiscal* [1986] REG s. 00273.

¹⁷ Se exempelvis mål C-107/94 *Asscher* [1996] REG s. I-03089.

¹⁸ Ståhl, K, P Österman, R, "EG-skatterätt", s. 15.

¹⁹ Se exempelvis på det direkta beskattningsområdet, mål C-200/98 *X AB och Y AB mot Riksskatteverket* [1999] s. I-08261 där de svenska koncernbidragsreglerna ansågs strida mot fördragets regler om etableringsfrihet då rätten för ett moderbolag att utge koncernbidrag till sitt

lagstiftning rörande direkta skatter kan stå i strid med EG-rätten.²⁰ Denna uppsats behandlar en av dem; de svenska reglerna om möjlighet till uppskov med kapitalvinsten vid försäljning av privatbostäder eller privatbostadsrätter.

Flera mål²¹ ligger idag och väntar på beslut i denna fråga och kommer fortsättningsvis att ligga vilandes för att invänta EGD:s avgörande i frågan. Då rättsläget är osäkert finns det stort utrymme för utredning i frågan.

1.2 Syfte

Syftet med uppsatsen är att utreda huruvida den svenska lagstiftningen om uppskavsavdrag strider mot de EG-rättsliga reglerna om fri rörlighet inom Unionen. Vidare är min mening att se vilka möjligheter till rättfärdigande som finns för Sverige samt att utreda om EGD i senare praxis öppnat upp för nya rättfärdigandegrunder som kan bli tillämpliga i ett fall som detta? Mitt mål har vidare varit att försöka utreda vilka konsekvenser det kan få för Sverige och enskilt skattskyldiga om Sverige blir fällda i EGD. Kan man få tillbaka felaktigt erlagd skatt eller erhålla skadestånd som grundar sig på att svensk lagstiftning inte är förenlig med EG-rätten? Eventuellt möjliga lösningar och alternativ kommer att diskuteras ifall Sverige blir tvungen att ändra sin lagstiftning. Vidare är syftet att diskutera den svenska rättskälleläran inom skatterätten. Hur kan SKV i en skrivelse gå emot den svenska lagstiftningens ordalydelse? Hur påverkar detta rättsäkerheten och förutsägbarheten för den enskilde?

1.3 Metod och material

Sedvanlig traditionell rättsdogmatisk metod, d.v.s. genomgång och studier av förarbeten, lagtext, rättspraxis och doktrin har använts i uppsatsen. För att klarlägga huruvida tillämpliga bestämmelser i 47 kap. IL strider mot EG-rätten har relevanta EGD:s avgöranden studerats och analyserats. Studien är gjord med en kartläggning av gällande rätt och sedan med ett försök till ett de lege ferenda resonemang. De källor som i huvudsak använts för att redogöra för rättsläget är gemenskapsrättslig lagstiftning och avgöranden i EGD. Övriga källor är svensk intern lagstiftning, praxis och doktrin, Skatteverkets skrivelser och skatterättsliga tidsskrifter på området.

dotterbolag var beroende var bolaget som äger dotterbolaget var beläget. Även i mål *C-436/00, X och Y mot Riksskatteverket* [2002] REG s. I-10829 underkände EGD att uppskov med beskattningen av övervärdet efter en aktieöverlåtelse till underpris till en utländsk juridisk person ej beviljades, då samma överlåtelse till ett svenskt bolag hade medfört uppskov.

²⁰ Se diskussion i avsnitt 6.3.

²¹ Se exempelvis pågående mål LR i Stockholm mål nr. 3086-05, 3100-05, 2567-06 och 2562-06.

1.4 Terminologi

Med *fördragsartiklarna* eller *fördragsfriheterna* åsyftas främst artiklarna 39, 43, och 56 i EG-fördraget.

Med *exit-skatt* avses i uppsatsen en skatt som hemviststaten tar ut då en fysisk eller juridisk person flyttar till en annan medlemsstat. Utflyttningen som sådan utlöser en beskattning av vissa realiserade tillgångar.

Med *hemstatshinder* avses ett hinder som uppställs av hemviststaten och som avhåller landets medborgare eller bosatta från att utnyttja rätten till fri rörlighet.

När det i uppsatsen diskuteras rättfärdigande grunder och eventuella lösningar åsyftas främst diskussion om ersättningsbostad inom EU. Fast att domstolsprövningen även gäller ursprungsbostaden så diskuteras oftast inte denna i skrivelser från olika instanser och organ. Anledning till detta är troligen på grund av att SKV valt att ändå bevilja uppskov då ursprungsbostaden ligger utanför Sverige.

Genom Amsterdamfördraget, som trädde ikraft den 1 maj 1999, gjordes vissa ändringar i bl.a. EGF. Amsterdamfördraget innebar vidare att de flesta artiklarna i fördraget omnumrerades. Jag använder genomgående i denna uppsats den nya artikelnumreringen.

1.5 Avgränsning

Avsikten är att uppsatsen ska vara övergripande och ge en översiktlig bild av rättsläget. Däremot görs inga anspråk på att uppsatsen skall vara heltäckande på EGD:s praxis, mycket på grund av att samma ståndpunkter återfinns i flera fall. Målsättningen är att göra en överblick på EGD:s synsätt på diskrimineringsförbudet och vilken betydelse detta får för Sverige i frågan. Av utrymmesskäl kommer uppsatsen endast att behandla de EG-rättsliga reglerna om fri rörlighet av arbetstagare och kapital. Ytterligare en avgränsning är att de fria kapitalrörelserna inom Unionen behandlas, således behandlas ej de fria kapitalrörelserna mellan EU och tredje land. Vidare kommer endast de bestämmelserna i 47 kap. IL angående uppskovsmöjligheten som är relevanta för uppsatsen att behandlas. Rättsfall och diskussion angående indirekt beskattning och andra fördragsfriheter kommer endast att behandlas i den mån det är relevant för utredning i uppsatsen. Jag har vidare valt att endast ge en viss inblick i problematiken med EGD:s befogenhet att besluta om direkta skatter.

1.6 Disposition

Efter detta inledande avsnitt behandlas i *kapitel 2* EG-rättens förhållande till den svenska nationella rätten. Här belyses vilken rättsverkan EG-rätten har för enskilda och juridiska personer i medlemsstaterna. Detta avsnitt kan tyckas deskriptivt men enligt min mening oundvikligt för att förstå senare slutsatser i uppsatsen. EGD: s betydande roll på området direkta skatter och medlemsstaternas möjlighet och ibland även skyldighet till att begära förhandsbesked vid olika tolkningsfrågor diskuteras. Vidare kartläggs vad som gäller vid restitution av felaktig erlagd skatt och möjlighet till skadestånd.

I nästkommande *kapitel 3* redogörs för de svenska reglerna i 47 kap. om uppskov. Förutsättningar för uppskov, uppskovsavdragets storlek m.m. kartläggs. I anslutning till de svenska reglerna redogörs här även för regeringens och SKV: s synpunkter på uppskavsreglerna och deras förhållande till EG-rätten.

Kapitel 4 innehåller en utredning av EGF: s bestämmelser om fri rörlighet och icke- diskriminering för kapital och arbetstagare samt av EGD:s praxis i skattemål i anslutning till dessa fördragsbestämmelser. Vad gäller dispositionen i detta kapitel är tanken att den ska vara problemorienterad. Istället för att behandla EGD: s avgörande var för sig har jag försökt att med hjälp av EGD: s praxis och med hjälp av litteratur och artiklar precisera ett antal bedömningskriterier som EGD använder sig av och i någon mån analysera detta. Detta medför att varje enskilt rättsfall kan komma att behandlas på flera ställen, eftersom domstolen använder sig av flera bedömningskriterier i samma mål. Även om detta kan innebära en viss upprepning så anser jag att det underlättar förståelsen av sambanden mellan de olika rättsfallen.

I *kapitel 5* beskrivs de huvudsakliga rättfärdigandegrunderna som EGD i sin tidigare praxis diskuterat och här redogörs för vilka som kan bli tillämpliga för den i uppsatsen behandlande frågan.

I nästa *kapitel 6* börjar analysen. Här redogörs kort för den svenska interna rättskälleläran inom skatterätten. Vidare diskuteras SKV: s roll och deras ställningstagande som rättskälla. Kapitlet innehåller en analys av exit-skatter och då speciellt en utredning om fallet de Lasteyrie som kommit att få betydelse för den i uppsatsen behandlande frågan. Vidare diskuteras här vilka tänkbara lösningar som finns för Sverige vid en eventuell förändring av den svenska lagstiftningen.

Kapitel 7 innehåller en sammanfattning av uppsatsen och här görs vissa avslutande reflektioner och ett försök till ett de lege ferenda resonemang.

2 EG-rättens förhållande till svensk rätt

2.1 Inledning

EGD slog tidigt fast att medlemskapet i EU medför långtgående rättsliga konsekvenser för medlemsstaterna.²² Genom att underteckna fördraget har medlemsstaterna avstått från en del av den nationella suveräniteten till förmån för Unionen och det har skapats en ny rättsordning -EG-rätten - som är bindande för medlemsstaterna och deras medborgare och som *skall* utgöra en integrerad del av staternas nationella rätt. EG-rätten är enligt EGD överordnad och har företräde framför den nationella rätten. Av EGD: s praxis framgår att gemenskapsrätten i princip skall äga företräde i alla tänkbara konflikter med nationell rätt. För att principen skall kunna tillämpas i ett konkret fall av en nationell domstol, fordras dock att den aktuella EG-rättsliga bestämmelsen har *direkt effekt*. Av det sagda följer att det inte är möjligt för nationell lagstiftning att förhindra EG-rättens verkningar, utan det är endast EG-rätten som själv s.a.s. reglerar sin egen begränsning.²³

2.1.1 EG-rättens direkta effekt

Med direkt effekt avses att en EG-rättslig regel utan någon ändring till nationell rätt är direkt tillämplig för individer i en medlemsstat. Principen skall tillämpas oavsett om det är fråga om fördragsartiklar, förordningar eller direktiv. En speciell regel kan åberopas på samma sätt som en inhemsk regel av en individ i en nationell domstol genom sk. vertikal direkt effekt.²⁴ För att en EG-rättslig regel skall kunna erhålla direkt effekt krävs att den skall vara tillräckligt *klar, precis och ovillkorlig*. Många klara och precisa regler kan vara vanskliga att tillämpa, t.ex. förbudet mot diskriminering. Vidare kan det vara svårt att bedöma om kravet på ovillkorlighet är uppfyllt dvs. i vilken utsträckning som EG-regeln ger medlemsstaterna handlingsfrihet att inskränka en rättighet. Nationella domstolar och myndigheter måste pröva frågan ex officio och i oklara fall kan nationell domstol begära ett förhandsbesked från EGD. Denna möjlighet har inte SKV, vilket inte hindrar att dem i princip har samma krav på sig som en domstol att ge EG-rättsliga regler, om uppfyller förutsättningarna härför, direkt effekt.²⁵

²² Se mål 26/62 *Van Gend & Loos* [1963] svensk specialutgåva s. 00161. och mål 6/64 *Costa v. ENEL* [1964] svensk specialutgåva s. 00211.

²³ Ståhl, K, P Österman, R ”EG-skatterätt” s. 19 ff.

²⁴ Mål 26/62 *Van Gend en Loos* [1963] svensk specialutgåva s. 00161.

²⁵ Ståhl, K, P Österman, R, ”EG-skatterätt” s. 34.

2.1.2 Indirekt effekt- EG -rättskonform tolkning

EGD har vidare slagit fast att nationella domstolar och myndigheter, i enlighet med solidaritetsprincipen, är skyldiga att lojalt tolka nationell lagstiftning EG-rättskonformt oberoende av om bestämmelser i gemenskapsrätten har direkt effekt eller inte, s.k. indirekt effekt. Principen om EG-konform tolkning fastslog i det betydelsefulla målet Von Colson år 1984²⁶ och har upprepats i t.ex. målet Marleasing år 1990.²⁷ De två rättsfall från EGD som är vägvisare för när EG-rättens tolkningskyldighet skall tillämpas ex officio av nationell domstol är fallen Peterbroek och van Schijndel från 1995.²⁸ Österman och Ståhls uppfattning i ”EG-skatterätt” är att förvaltningsdomstolar i skattemål i princip ex officio skall tillämpa EG-rätten. I vart fall bör EG-rättsliga argument kunna införas av part på vilken nivå som helst i domstolshierarkin. KamR kan t.ex. inte avisa EG-rättsliga argument trots att sådana inte behandlats i LR.²⁹ Artikel 10 i fördraget som kommer att diskuteras längre fram är ett uttryck för den lojalitetsplikten som medlemsstaterna har gentemot gemenskapsrätten. Denna artikel är en av de fundamentala på så vis att EGD har den som bas för gemenskapsrätten och för utvecklingen av rättsliga principer.

2.2 EG-domstolens roll

I fördraget finns vissa särskilda bestämmelser som skall tillförsäkra att EG-rätten verkligen får genomslag i medlemsstaterna samt att den tillämpas och tolkas enhetligt av medlemsstaternas myndigheter och domstolar. Domstolens roll är att säkerställa att gemenskapens rättskällor och rättsprinciper följs vid tolkningen och tillämpning av fördraget.³⁰ Dess roll är att upprätthålla den EG-rättsliga legalitetsprincipen och se till att gemenskapen handlar inom ramen för de befogenheter som de tilldelats genom fördraget.³¹

Domstolen har kommit att få närmast karaktären av en författningsdomstol och har genom en integrationsvänlig tolkning givit främst de i EGF ofullständiga bestämmelserna ett konkret innehåll. Till skillnad från nationella domstolar anser sig EGD verka för ett antal rättspolitiska mål och dessa torde spela mycket stor roll för tolkningsarbetet och kan sammanfattas i tre satser:

1. *Stärka gemenskapens och dess federala drag.*
2. *Öka EG-rättens tillämpningsområde och dess effektivitet.*
3. *Förstärka gemenskapsinstitutionernas ställning.*

²⁶ Mål 14/83 [1984] REG s. 01891.

²⁷ Mål C-106/89 [1990] REG s. I-04135.

²⁸ Mål C-312/93 [1995] REG s. I- 4599 och mål C-430/93 [1995] REG s. I-4705.

²⁹ Ståhl, K, P Österman, R, ”EG-skatterätt” s. 37.

³⁰ Art. 220 EGF.

³¹ SOU 1997: 194 s. 37.

Dessa mål har lett till den sk. dynamiska tolkningsmetoden som är starkt ändamålsinriktad och innebär att EGD kan fylla ut luckor i den skrivna rätten och lägga till rättsregler för att förbättra det normativa systemet. EGD:s tolkningsmetod skiljer sig från nationella tolkningsmetoder på det sätt att teleologisk och kontextuell tolkning överväger framför den traditionellt bokstavliga och historiska. En av anledningarna till detta är att fördragstexterna ofta är mer allmänt hållna och saknar legaldefinitioner som är vanliga i den nationella rätten.³²

Om en medlemsstat underlåter att uppfylla någon förpliktelse som följer av fördraget, kan en *fördragsbrottalan* väckas hos EGD. Såväl Kommissionen som en annan medlemsstat har enligt artiklarna 226 och 227 i EGF rätt att anhängiggöra talan om fördragsbrott. Det är genom detta stöd som Kommissionen valt att föra Sverige till EGD. Enskilda har däremot *inte* talerätt. Om domstolen finner att fördragsbrott föreligger, kan den felande medlemsstaten enligt artikel 228 i sista hand åläggas att betala ett engångsbelopp eller vite för överträdelsen.³³

När EGD dömer i mål mellan Kommissionen och medlemsstaterna är dessa domar bindande. Utan att vara formellt bunden av sina egna avgöranden anser sig domstolen i praktiken bunden. EGD kan och har ändrat sin egen praxis och detta görs i allmänhet på ett dolt sätt genom att EGD förklarar att den "förtydligar"³⁴ praxis. Skiljaktiga meningar redovisas ej vilket kan få konsekvenser för tolkningen av domarna för såväl EGD som nationella domstolsinstanser.

En viktig uppgift för EGD är vidare att på begäran av nationella domstolar *lämna förhandsavgörande* om EG-rättens innebörd enligt artikel 234. EGD kan inte med stöd av artikel 234 om möjlighet till förhandsbesked tillämpa EG-rätten på de faktiska omständigheterna i målet och kan inte heller tillämpa den nationella rätten i en medlemsstat. I förhandsavgörandet anger EGD därför *endast* hur en viss EG-rättslig bestämmelse skall tolkas men domstolen kan inte avdöma ett slut i själva målet. Det är istället nationell domstol som i det föreliggande fallet skall tillämpa EG-rätten och lösa tvisten. Kompetensen är således klart åtskild och enligt EGD bygger artikel 234 på en direkt och ömsesidig samverkan där man respekterar varandras kompetenser för att kunna förverkliga en enhetlig tillämpning av EG-rätten.³⁵ I mervärdes-skattemålet BP Soupergaz år 1995 anförde EGD:

*[...] domstolen saknar behörighet att inom ramen för en begäran om förhandsavgörande enligt art. 234 uttala sig i fråga om en nationell bestämmelse är förenlig med gemenskapsrätten. [...]*³⁶

³² SOU 1997: 194 s. 41.

³³ Ståhl, K, och P Österman, R. "EG-skatterätt" s. 26-27.

³⁴ Se förenade målen C-267 och 268/91 KECK m.fl. [1993] REG s. I-06097.

³⁵ Mål 16/65 *Schwarze* [1965] svensk specialutgåva s. 00227.

³⁶ Mål C-62/93 [1995] REG s. I-01883.

Detta är *principen om kompetensfördelning*. Denna princip skulle i praktiken kunna leda till stora problem eftersom den nationella domstolen ofta är intresserad av att veta om nationell rätt står i strid med EG-rätten. Den nationella domstolen vill ofta ha tydliga och klara besked. EGD måste därför för att klara sin uppgift de facto använda nationell rätt. I realiteten går det därför knappast att separera tolkning och tillämpning av EG-rätt ifrån varandra; en tolkning kan inte ske *in abstracto*. I praktiken upprätthåller inte heller domstolen denna strikta hållning utan det finns många exempel på förhandsavgöranden där EGD i princip avkunnat dom i ordinär mening. I skattemål tenderar sakfrågor och rättsfrågor att sammanvävas på ett sätt som gör att kompetensfördelning blir diffus. EGD anlägger härvid en domskrivningsteknik som ger den nationella domstolen den hjälp som behövs men som samtidigt bevarar illusionen av att EGD enbart tolkar EG-rätten. Det blir inte mycket annat över för den nationella domstolen att göra än att automatiskt lägga förhandsavgörandet till grund för domen. Detta brukar även ske i samtliga medlemsstater.³⁷

2.2.1 Begäran av förhandsavgörande

Enligt artikel 234 *får* en nationell domstol hänskjuta frågor rörande tolkning av bestämmelser i fördraget och i rättsakter utfärdade av institutionerna till EGD. När det gäller mål i högsta instans föreligger t.o.m. *en skyldighet* att föra sådana tolkningsfrågor inför EGD. Parterna i målet vid den nationella domstolen kan yrka att ett tolkningsbesked inhämtas men det är den nationella domstolen själv som avgör om så skall ske. Den som är part i målet har alltså ingen möjlighet att framtvunga att en fråga hänskjuts till EGD. EGD:s avgörande är även formellt sett endast bindande för den domstol som begärt förhandsavgörandet. Utslagen följs dock regelmässigt även av andra domstolar, och EGD:s domar är därmed i praktiken prejudicerande. Förhandsavgörandet skall ange den närmare innebörden av EG-rätten och därmed möjliggöra för den nationella domstolen att nå ett korrekt domslut. Devisen att ”domaren känner rätten” blir delvis satt ur spel när det gäller en viss del av den rätt som den nationella domstolen är satt att utöva, nämligen EG-rätten. Anledningen till att de nationella domstolarna något amputerats är risken att nationella domstolar i de olika medlemsstaterna kan komma till olika slutsatser om EG-rättens innehåll. Det är också detta skäl som ligger bakom det faktum att sista instans *måste*³⁸ begära förhandsavgörande när frågor om tolkning av EG-rätt aktualiserats. Det kan noteras att det är endast domstolar, som har rätt att begära förhandsavgörande, SKV har således *inte* denna möjlighet. Enligt EGD har inte heller SRN rätt att inhämta ett förhandsavgörande när den avgör ärenden om förhandsbesked.³⁹ Detta betyder dock inte att dessa instanser kan underlåta att tillämpa gemenskapsrätten EG-konformt vid beslutstaganden.

³⁷ Ståhl K, P Österman, ”EG-skatterätt” s. 29-30.

³⁸ I Sverige finns ingen möjlighet till överklagande då RegR utgör sista instans.

Lagakraftvunna avgöranden vinner rättskraft -res judicata.

³⁹ Mål C-134/97 *Victoria Film* [1998] REG s. I-7023.

2.2.2 CILFIT-doktrinen

Enligt EGD: s praxis kan begäran om förhandsbesked underlåtas *endast* om nationell domstol finner att EG-rätten är så uppenbar, att tvivel om dess innehåll inte föreligger. För att komma fram till att så är fallet måste dock nationell domstol enligt CILFIT-doktrinen vara säker på att EGD och *alla* andra nationella domstolar i EU skulle komma fram till samma slutsats. Detta leder i praktiken till att få frågor skulle kunna ligga utanför EGD: s önskade sfär. En strikt tillämpning av CILFIT skulle innebära att svenska domstolar skulle behöva hämta tolkningsbesked i flertalet skattemål. CILFIT avkunnades dock under en tid då det fanns en tendens hos nationella domstolar att bortse från EGD: s praxis men den tendensen måste sägas vara bruten. Det är därför inte säkert att CILFIT- doktrinen idag bör upprätthållas lika strikt som tidigare. Det finns även exempel på domar från EGD där något svar på den konkreta frågan från nationell domstol inte givits, utan domstolen istället enbart redogjort för tidigare praxis och direkt uppmanat nationell domstol att avgöra den konkreta frågan. Detta skulle kunna tyda på att EGD anser att nationell domstol själv analyserar och avgör innebörden av EG-rätten. EGD: s balansgång är synnerligen delikat. Domstolen önskar knappast en utveckling där frågor av stor principiell vikt för gemenskapsrätten undanhålls den. På områden som är oklara och där en rättsutveckling tycks ske är det däremot viktigt att förhandsavgörande begärs. Exempelvis synes det vara av stor vikt att EGD tillfrågas om fördragsrättigheternas innebörd.⁴⁰

2.2.3 Köbler-målet

Om referens av ett förhandsbesked överhuvudtaget ej sker kan det i sig utgöra ett brott mot gemenskapen, vilket även kan leda till skadeståndsansvar.⁴¹ I det relativt nyligen avgjorda målet Köbler⁴² mot Österrike diskuterades medlemsstaternas skadeståndsansvar för brott mot gemenskapen begångna av de sista nationella domstolsinstanserna. I målet hade sista instans refererat ned en fråga som rörde arbetskraftens fria rörlighet. Under tiden kom ett avgörande från EGD vilken ansågs besvara den aktuella frågan till den enskildes fördel. Begäran om förhandsavgörande återtogs därför. Emellertid dömde sista instans ändå till den enskildes nackdel. Det fördes i Köbler långa diskussioner huruvida nationella domstolar som dömer i sista instans överhuvudtaget kan vara skadeståndsansvariga för brott mot gemenskapsrätten.⁴³ Frågan besvarades

⁴⁰ Ståhl K, P Österman "EG-skatterätt" s. 28-29.

⁴¹ Generaladvokatens välvägd och extensiva yttrande i Köbler-målet, och som även i vissa delar är återopade i Köbler- domen, uttrycker bl.a. att om en domstol i sista instans uppenbart åsidosatt skyldigheten att begära förhandsavgöranden kan detta aktualisera statens skadeståndsansvar, se avslutande synpunkter Nyberg U, Pettersén och Renstam M-B."Ger EG-domen Köbler C-224/01, ökade möjligheter för enskilda att begära skadestånd av staten?" s. 541, SN nr. 9 2004.

⁴² Mål C-224/01 [2003] REG s. I-10239.

⁴³ 3:7 SkL lyder: Talan om ersättning enligt 2 § får *inte* föras med anledning av beslut av riksdagen eller regeringen eller av Högsta domstolen eller Regeringsrätten, om inte beslutet upphävs eller ändrats. Sådan talan får inte heller föras med anledning av beslutet av lägre myndighet, vilket efter

jakande, men enbart i uppenbara fall. Skadeståndsansvar ansågs ej föreligga i det konkreta fallet, men den österrikiska domstolen kritiserades för att inte ha vidhållit sin begäran om förhandsbesked. Den i målet aktuella åtgärden befanns också strida mot arbetskraftens fria rörlighet (den enskildes syfte torde därför vara uppnått). Om det således kan vara skadeståndsgrundande att inte vidmakthålla en begäran om förhandsbesked torde detsamma också gälla om en referens överhuvud inte sker. EGD påpekade också här att CILFIT-doktrinen alltså gäller.

2.2.4 Sammanfattning

EGD: s alltmer omfattande praxis på området inom den direkta beskattningen har kommit att stå i skarp kontrast till den ytterst begränsade harmoniseringen på området. EGD har makten genom en rättskällas direkta effekt, att underkänna nationell lagstiftning och slå fast generella principer, men kan inte ersätta den underkända lagstiftningen med ny. Det är upp till medlemsstaterna själva att se till att oförenlig lagstiftning ändras eller att ett förhandsavgörande från EGD ligger till grund för en nationell dom. En dom är bindande enbart för den domstol som ställt tolkningsfrågan, men i praktiken följs avgörandet av andra medlemsstaters domstolar. EGD skapar härmed domar med hög prejudicerande verkan. På det direkta beskattningsområdet där inskränkning av suveräniteten egentligen endast sker genom att medlemsstaterna avstår från sin makt till förmån för gemenskapsrätten kan detta verkligen ifrågasättas huruvida detta går utöver EGD: s befogenheter. Jag lämnar dock denna diskussion här. Fast att det finns mer utrymme för diskussion i frågan ligger denna utanför uppsatsens ramar.

När KamR-målet avgjordes 2001 gjordes ingen överklagan till RegR och därför fanns inte heller här någon skyldighet att vid oklarhet referera vidare till EGD. Det fanns däremot inget som talade mot att KamR kunde ha begärt ett förhandsbesked av EGD om det ansåg sig osäkra i frågan. Det är ofta att föredra på grund av processekonomiska skäl att så tidigt som möjligt referera vid eventuell oklarhet av rättsläget. Enligt CILFIT-doktrinen tycks det vara svårt för KamR att låta bli att referera. Detta mål är dock i praktiken mycket svårt att upprätthålla då det måste anses omöjligt att kartlägga hur andra medlemsstater skulle ha resonerat och dömt i frågan. I alla fall var detta det rådande rättsläget 2001. KamR valde att helt stödja sig på EGD: s avgörande från 1992. Rättsläget var inte lika osäkert som det har visat sig vara i dagens läge med senare praxis från EGD. De fall som idag ligger och väntar på beslut ligger i den tidsrymd då Sverige haft dialog med Kommissionen och är troligen anledningen till att LR inte refererat vidare frågan. Jag ställer mig tveksam till att detta kan rättfärdiga Sveriges handlande att man inte tidigare refererat frågan. Inget av dessa fall tycks

överklagande prövats av Regeringen, Högsta Domstolen eller RegR, utan att beslutet upphävts eller ändrats. Här föreligger en betydande skillnad vad gäller skadeståndsmöjlighet av nationell rätt.

heller ha blivit refererade till SRN.⁴⁴ Jag anser med stöd av CILFIT att det borde ha refererats ett förhandsavgörande tidigare. Skriftväxlingen med Kommissionen har pågått i två år och dessutom kommer det att dröja ytterligare tid för handläggning i EGD. Om det funnits mål som borde ha blivit refererade under denna tid eller t.o.m. innan Kommissionen började uppmana Sverige att ändra sin lagstiftning, anser jag att dessa skulle kunna bli träffade av reglerna om skadeståndsansvar för att inte ha refererat frågan vidare till EGD.

2.3 Restitution av felaktigt erlagd skatt

I de fall Sverige tagit ut skatt i strid med EG-rätten har en skattskyldig rätt att få tillbaka den inbetalda skatten. I allmänhet innebär dock nationell rätt begränsningar för den enskilda att få medlen restituerade. I Sverige vinner t.ex. ett taxeringsbeslut laga kraft efter det att den femåriga omprövningsfristen⁴⁵ gått ut. I princip är det här de nationella restitutionsreglerna som gäller; EG-rätten har ingen kodifierad reglering av denna fråga. Det är således nationell domstol som skall användas. Nationell rätt kan dock komma att överprövas av EG-rätten. Gemenskapsrätten innebär att nationell rätt inte på ett orimligt sätt får försvåra för de enskilda att effektuera de rättigheter EG-rätten tillhandahåller. I det ledande fallet *San Giorgio* från år 1983 anförde EGD följande:

*In that connection it must be pointed out in the first place that entitlement to repayment of charges levied by a Member State contrary to the rules of community law is a consequence of, and an adjunct to, the rights conferred on individuals [...]*⁴⁶

Rätten att få tillbaka de felaktigt uttagna medlen är ej stadgat i fördraget men utgör en oskriven rätt och är en logisk följd av rättigheterna i fördraget. Principen om EG-rättens effektivitet ligger till grund för restitutionsremediet. Den enskilde måste ha ett *effektivt rättsligt skydd*. Någon diskriminering eller några speciella processuella regler som försvårar återbetalning som inte är detsamma som för återkrav som grundas rent på nationell rätt. Detta är ett utflöde av den välkända *likabehandlingsprincipen*. EG-rätten går dock ett steg längre än att bara kräva likabehandling. Regler som gör det praktiskt taget omöjligt att utöva de rättigheter som följer av gemenskapens rättsordning är inte heller tillåtna även om dessa regler också är tillämpliga på krav som grundar sig på nationell rätt. Detta är ett utflöde av *effektivitetsprincipen*. Ett land måste t.ex. återbetala felaktigt uppburen skatt även om ingen som helst skuld eller vårdslöshet har förekommit i det

⁴⁴ Enligt Lag (1998:1989) om förhandsbesked i skattefrågor, lämnas förhandsbesked av SRN efter ansökan av enskild eller det allmänna ombudet hos SKV (1§ 2 st.) Lag (2003:666) Efter ansökan av en enskild får förhandsbesked lämnas i en fråga som avser sökandens skattskyldighet eller beskattning om det är av vikt för sökanden eller för enhetlig lagtolkning och rättstillämpning. (5§ IL). Ett förhandsbesked kan överklagas hos Regeringen enligt 22§ IL Lag (2003:666).

⁴⁵ Se Taxeringslagen (1990:324) 4 kap. 13 §.

⁴⁶ Mål 199/82 *San Giorgio* [1983] REG s. 03595.

nationella lagstiftningsarbetet. Efter att fem år gått till ändå har taxeringen vunnit laga kraft och kan då ändras endast genom resning. En omprövning som grundar sig på EG-rätt måste alltså i praktiken ske inom fem år. EGD har förklarat att sådana särskilda tidsgränser, inom vilka krav måste resas för att återbetalning skall vara möjlig, i princip är tillåtna.⁴⁷ En regel som särskilt syftar till att försvåra återbetalning av skatt, introducerad efter det att en medlemsstat förlorat ett mål i EGD, är i princip aldrig tillåten.⁴⁸ EGD: s domar har i normalfallet ingen begränsning i tiden. Det betyder att om EGD förklarar en skatt otillåten måste i princip alla medel inhämtade med stöd av den ogiltiga lagstiftningen betalas tillbaka. Återbetalning skall alltså ske till alla som någonsin erlagt den ifrågavarande skatten, med förbehåll för eventuella frister enligt ovan.

Principen om effektiva rättsmedel torde kunna få betydelse även i andra frågor än när det gäller att få restitution av själva skattebeloppet. Även kostnader för att få rättelse måste kunna ersättas för att ett effektivt rättsmedel skall föreligga. Den svenska lagen om ersättning för kostnader i skattemål (1989:479) anses av många bedömare som tämligen ogenerös. Frågor om EG-skatterätt måste, i varje fall än så länge, anses höra till de mer komplicerade rättsfrågorna. Ersättning enligt den svenska lagen utgår i allmänhet enbart från rättshjälptaxans ersättningsnivå, vilken kan uppfattas låg. Ersättningslagen innehåller däremot ingen möjlighet till ersättning för förhandsbesked från SRN. I ett beslut meddelat av JK⁴⁹ i mål RÅ 2002 not 210 som grundar sig på EGD: s förhandsavgörandet C-436/00 *X och Y mot Riksskatteverket*, beslutade JK att utge ersättning i form av ett skadestånd för de rättegångskostnader, som de skattskyldiga ådragit sig då SRN: s beslut gått dem i mot. RegR ändrade SRN: s förhandsbesked då den svenska lagstiftningen efter förhandsbesked i EGD ansågs strida mot gemenskapsrätten. JK ansåg att den svenska staten hade ådragit sig skadeståndsansvar med stöd av EGD: s praxis (se avsnitt 2.8 nedan) och dennes beslut kan inte komma att överprövas.⁵⁰ Att utdöma skadestånd när SRN grundat sitt avgörande på en lexikalisk tolkning av lagtexten är enligt min mening att se som anmärkningsvärt.

2.4 Skadestånd

Statens skadeståndsansvar gäller för varje fall då en medlemsstat överträder gemenskapsrätten och oavsett vilket organ i medlemsstaten som har orsakat fördragsbrottet. Det åligger således alla medlemsstaternas organ, inkl. den lagstiftande makten, att vid fullgörandet av sina uppgifter följa de normer

⁴⁷ Se för exempelvis Mål 61/79 *Denkavit Italiana* [1980] REG s. 01205.

⁴⁸ Mål 240/87 *Deville* [1988] REG s. 03513.

⁴⁹ Beslut av den 4 oktober 2005 (dnr.2419-03-44) enligt förordning (1995:1301 om handläggning av skadeståndsanspråk mot staten) Enligt 3 och 14 §§ får JK besluta om ersättning av allmänna medel för biträde och för utredning i ett ärende i den utsträckning kostnaderna inte skall betalas av staten enligt rättshjälplagen.

⁵⁰ *Ibid.*, 15 §. I 2002 års företagsskatteutredning föreslås att de särskilda bestämmelserna om gränsöverskridande transaktioner i 53 kap. IL slopas. Utredningen har här valt att följa EGD: s och RegR linje. Se SOU 2005:99.

som föreskrivs i gemenskapsrätten.⁵¹ Skadestånd kan utgå i de fall ett felaktigt uttag av skatt leder till en direkt eller indirekt skada för den skattskyldige. Skadan kan helt enkelt bestå i att den skattskyldige inte har tillgång till de pengar som rätteligen tillhör denne och kan i princip ges i alla de fall en EG-rättsakt ger en individ en rättighet.⁵² I skattesammanhang kan detta alltid sägas vara fallet; det är s.a.s. *en rättighet*⁵³ att slippa erlagga skatt. Kravet i praxis är dock att det rent faktiskt skall vara möjligt att identifiera rättigheten i den aktuella rättsakten. Det skall vidare föreligga ett *direkt orsakssamband* mellan EG-rättsstridigheten och skadan. Detta krav bryter alltför oklara orsakssamband och kan vara särskilt aktuellt vad gäller indirekta skador. Rättsstridigheten måste också vara av viss svårighetsgrad för att överträdelsen skall anses vara så klar⁵⁴ (allvarlig) att skadeståndsskyldighet kan uppkomma. Detta gäller särskilt på områden som inte är uttömmande reglerade av EU-lagstiftning. Det sagda kan ha betydelse på den direkta beskattningens område, vilket inte är harmoniserat i någon större utsträckning. En överträdelse anses tillräckligt klar om en medlemsstat vid utövandet av sin normgivningsmakt *uppenbart och allvarligt* har missbedömt gränserna för sin befogenhet enligt EG-rätten. Ett antal faktorer skall bedömas för att man skall kunna avgöra svårighetsgraden. Klarheten och precisionen i den aktuella rättsregeln måste bedömas. Graden av handlingsutrymme som givits medlemsstaten i rättsakten måste beaktas, även de berättigade kraven på rättsäkerhet. Det är av vikt om rättsstridigheten var medveten och/eller frivillig. En försenad implementering är alltid en klar överträdelse.⁵⁵ Frågan är om och när medlemsstaterna kan undkomma ansvar när ett direktiv felaktigt implementerats eller som i detta fall när en nationell regel på den direkta beskattningen anses stå i strid med EG-rätten.

Ett svenskt exempel som kan belysa problematiken är målet *Lindöpark*⁵⁶ som gällde skadeståndsansvar för Sverige till följd av en felaktig implementering av mervärdesdirektivet. Det intressanta är och som kan jämföras med den i uppsatsen behandlade frågan är att i förarbeten⁵⁷ hade föreslagits att detta generella undantag skulle slopas då det stred mot EG-rätten. I riksdagsbehandlingen beslöts emellertid att undantaget skulle

⁵¹ Nyberg U, Pettersén och Renstam M-B. "Ger EG-domen Köbler C-224/01 ,ökade möjligheter för enskilda att begära skadestånd av staten" s. 538, SN nr. 9 s. 2004.

⁵² Se förutsättningarna för skadestånd framför allt förenade målen C-6 och 9/90 *Francoovich* [1991] REG s. I-05357 och förenade målen C-46 och 48/93 *Brasserie du Pêcheur* [1996] REG s. I-1029.

⁵³ Enligt mål C-150/99 *Lindöpark* [2001] REG s. I-00493 anses även regler om "skattskyldighet" som regler som ger enskilda individer rättigheter mot staten.

⁵⁴ Se exempelvis mål C-140/97 *Rechberger* [1999] REG s. I-3499. En överträdelse bör anses tillräckligt klar eftersom den manifesterats i offentligt tryck. I direktiv vars innehåll inte är tillräckligt klart har domstolen varit restriktiv med att anse att överträdelsen var så pass allvarlig att den grundande skadeståndsansvar se mål C-392/93 *British Telecommunications* [1996] REG s. I-1631.

⁵⁵ Ståhl, K, P Österman R. "EG-skatterätt" s. 41-44.

⁵⁶ Mål C-150/99 *Lindöpark* [2001] REG s. I-00493. Bolaget Lindöpark, som upplät spelrätt till golf, önskade registrera sig som mervärdespliktigt subjekt för att kunna få igen erlagd (ingående) mervärdesskatt som nekades till följd av ett generellt undantag för den bedrivna verksamheten i den svenska lagen. Lagen ändrades år 1997. Skadeståndet avsåg motsvara ingående betald mervärdesskatt under tiden från 1/1 1995 till och med den 31/1 1996, under vilken period som bolaget inte hade kunnat göra avdrag för ingående mervärdesskatt.

⁵⁷ SOU 1994: 88 och Prop. 1994/95:57.

behållas.⁵⁸ Detta skedde alltså trots riksdagens vetskap om att undantaget faktiskt stred mot mervärdedirektivet. EGD anförde i domen:

[...] Bestämmelserna i nämnda direktiv har en så klar ordalydelse att den berörda medlemsstaten inte hade möjligt att göra ett normativt val, och den förfogade endast över ett i hög grad begränsat eller till och med obefintligt utrymme för skönmässig bedömning. Att gemenskapsrätten har åsidosatts kan under sådana omständigheter i sig vara tillräckligt för att det skall vara fråga om en klar överträdelse [...] och att en sådan överträdelse kan grunda skadeståndskyldighet.

Medan tidigare praxis möjligen skulle kunna tolkas på sådant sätt att även grova felaktigheter accepterats⁵⁹ står det efter Lindöpark-målet klart att alltför grova feltolkningar medför ansvar.⁶⁰ Särskilt torde detta gälla i de fall då den nationella tolkningen strider mot ordalydelsen och det även i övrigt saknas skäl i direktivet till att tolka bestämmelsen på annat sätt. Vidare är även en vetskap, eller möjligen misstanke om felaktig implementering, ett belägg för att överträdelsen är tillräckligt allvarlig. I målet anförde nämligen EGD just det faktum att den svenska lagen ändrats som en indikation på att svenska staten insett att den svenska lagen var oförenlig med EG-rätten. Målet utvecklar således ytterligare medlemsstaternas skadeståndsansvar vid överträdelser av EG-rätten.

2.5 Sammanfattning

Enligt ovanstående resonemang om restitution av felaktigt erlagd skatt skall den skattskyldige om Sverige fälls i EGD få tillbaka den felaktigt belagda skatten. Den skattskyldige är dock här begränsad till den femåriga omprövningstiden. Ifall Sverige begränsar denna rätt ytterligare kan även denna komma att överprövas av EGD.

Vad gäller möjligheten till skadestånd gäller ovanstående resonemang indirekt beskattning som antagits genom direktiv. Brister i svårighetsgraden vid en icke harmoniserad lagstiftning och brist på rättsfall på området direkta skatter gör att det är svårt och säga hur EGD eventuellt skulle resonera i frågan. Sammanfattningsvis får nog sägas att möjligheterna till skadestånd är små på det direkta beskattningsområdet. Jag vill dock än en gång peka på de liknande omständigheterna med Lindöpark-målet. Sverige har vid flera tillfällen blivit upplyst om att svensk lagstiftning strider mot EG-rätten. De första två kraven anser jag kan vara uppfyllda. Det gäller en rättighet att slippa erlagga skatt och bevisning om att en skattskyldig eventuellt blivit tvungen att exempelvis avstå ett jobberbjudande anses

⁵⁸ 1994/95: SkU7.

⁵⁹ I direktiv vars innehåll inte är tillräckligt klart har domstolen varit restriktiv med att anse att överträdelsen var så pass allvarlig att den grundande skadeståndsansvar se mål C-392/93 *British Telecommunications* [1996] REG s. I-1631.

⁶⁰ Mål C-150/99 [2001] REG s. I-00493. Direktivet bedömdes vara tillräckligt klart och ansågs ha direkt effekt så möjligheten för de skattskyldiga var att åberopa direkt effekt och/eller yrka skadestånd.

kunna styrka ett direkt orsakssamband. Det är det tredje kravet om rättstridigheten som EGD vid en eventuell referering måste ta ställning till. Vad man också ska komma ihåg när man diskuterar möjligheten till skadestånd är att detta regleras civilrättsligt⁶¹ och här gäller till skillnad från omprövningstiden om restitution en gräns på tio år⁶² och dessutom finns här en möjlighet till ersättning för mer än det felaktigt erlagda skattebeloppet.

⁶¹ Den svenska interna lagstiftningen har liknande rekvisit. 3:3 SkL lyder: Staten eller en kommun skall ersätta ren förmögenhetskada som vållas av att en myndighet genom *fel eller försummelse* lämnar felaktiga upplysningar eller råd, om det med hänsyn till omständigheterna finns särskilda skäl. Därvid skall särskilt beaktas upplysningarnas eller rådets art, deras samband med myndigheternas verksamhetsområde och omständigheterna när de lämnades.

⁶² Preskriptionslagen (1981:130) 2 §.

3 Det svenska regelsystemet

I 44 kap. IL finns grundläggande bestämmelser om kapitalvinster och kapitalförluster. Bestämmelserna om beskattning av kapitalvinst som uppkommer vid avyttring av fastigheter och bostadsrätter finns i 45 kap. och 46 kap IL. Sverige har en evig kapitalvinstbeskattning av fastigheter och bostadsrätter. Kapitalvinsten beräknas som skillnaden mellan ersättningen för den avyttrade tillgången minskad med utgifterna för avyttringen och omkostnadsbeloppet, dvs. anskaffningsutgiften och eventuella förbättringsutgifter.⁶³

Fysiska personer som är bosatta i Sverige, som stadigvarande vistas här eller som har väsentlig anknytning hit är obegränsat skattskyldiga, 3 kap. 3 IL. Övriga är begränsat skattskyldiga. En obegränsat skattskyldig person är skattskyldig för alla inkomster i Sverige och från utlandet. Den svenska beskattningsrätten kan dock vara begränsas till följd av bestämmelser i skatteavtal.

Begränsad skattskyldighet innebär att endast vissa inkomster som har anknytning till Sverige beskattas här. Vilka inkomster det handlar om är uttömmande reglerat. Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig i Sverige för kapitalvinst vid avyttring av fastigheter och bostadsrätt här i riket men däremot inte för kapitalvinst vid avyttring av fastighet och bostadsrätt utom landet.

Enligt alla gällande svenska skatteavtal har det land där en fastighet är belägen den primära beskattningsrätten till vinst vid avyttring av fastighet.

3.1 Reglerna om uppskov

Beskattning av värdestegring vid avyttring medför en inlåsnings effekt då beskattningen av kapitalvinsten minskar det kapital som kan investeras i en ny tillgång. Denna effekt har ansetts vara särskilt besvärlig vad gäller bostäder, bl.a. då det inte alltid finns möjlighet att avstå från ett bostadsbyte, exempelvis på grund av byte av arbetsort. Av detta skäl har det införts uppskovsmöjligheter vid avyttring av permanentbostäder.⁶⁴ De nuvarande reglerna om uppskovsavdrag avseende på privatbostäder trädde i kraft 1 januari 1994. Bestämmelserna om uppskovsavdrag vid byte av bostad finns i 47 kap. IL. Reglerna gäller för fysiska personer vid byte av bostad och tillämpas på privatbostadsfastigheter och privatbostadsrätter.

⁶³ Enligt 45:33 och 46:18 §§ IL skall två tredjedelar av kapitalvinsten tas upp. För fysiska personer är den statliga inkomstskatten på kapitalinkomster 30 procent vilket gör att den slutliga skatten hamnar på 20 procent.

⁶⁴ Lodin S-O, Lindencrona G, Melz P, Silberberg CH, ”Inkomstskatt-en läro-och handbok i skatterätt” s. 184.

Nedan följer en redovisning av bestämmelserna 47 kap. som har relevans för uppsatsen.

3.1.1 Förutsättningar för uppskov

De villkor som måste vara uppfyllda för rätt till uppskovsavdrag finns i 47 kap. 2 §

En skattskyldig får göra uppskovsavdrag om han

1. tar upp kapitalvinst på grund av avyttring som omfattar en ursprungsbostad,
2. har förvärvat eller tänker förvärva en ersättningsbostad, och
3. har bosatt sig eller tänker bosätta sig i ersättningsbostaden.

För att få uppskovsavdrag skall den skattskyldige således ha avyttrat en permanentbostad sk. *ursprungsbostad* och förvärvat eller avses att förvärva en ny bostad sk. *ersättningsbostad*. Enligt lagtexten krävs att både ursprungsbostaden och ersättningsbostaden skall vara belägen *i Sverige*. Med permanentbostad avses en bostad där den skattskyldige varit bosatt under minst ett år närmast före avflyttningen eller, under minst tre av de senaste fem åren.⁶⁵ Vidare krävs att den skattskyldige har bosatt sig eller har för avsikt att bosätta sig i den nya bostaden.⁶⁶ Ersättningsbostaden kan som huvudregel ha avyttrats före avyttringen av ursprungsbostaden men inte tidigare än året före avyttringsåret och det krävs vidare att ersättningsbostaden förvärvas senast året efter det att ursprungsbostaden avyttrats.⁶⁷ För att vara berättigad till uppskovsavdrag måste kapitalvinsten vidare uppgå till minst 50.000 kr. Beloppet gäller per delägare.⁶⁸

3.1.1.1 Uppskovsavdragets storlek

Uppskovsavdraget motsvarar den skattepliktiga kapitalvinsten såvida vederlaget för ersättningsbostaden är minst lika stort som vederlaget för ursprungsbostaden.⁶⁹ I de fall då vederlaget för ersättningsbostaden är lägre än vederlaget för ursprungsbostaden anses den skattskyldige ej ha rätt till fullt uppskovsavdrag, då ett överskott av bostadsbytet uppkommer. Om ersättningen för ersättningsbostaden är mindre än ersättningen för ursprungsbostaden motsvarar uppskovsavdraget så stor del av den del av kapitalvinsten, som tas upp som ersättningen för ersättningsbostaden utgör av ersättningen för ursprungsbostaden.⁷⁰ Uppskovsavdraget beräknas således i dessa fall till ett belopp som är lägre än kapitalvinsten.

⁶⁵ 47:3 § IL.

⁶⁶ 47:5 § IL.

⁶⁷ 47:5a § IL.

⁶⁸ 47:6 § IL.

⁶⁹ 47:7 2 st. IL.

⁷⁰ 47:7 3 st. IL.

3.1.1.2 Avyttring av ersättningsbostad

Den obeskattade vinsten från ursprungsbostaden skall beaktas vid vinstberäkningen när ersättningsbostaden säljs. Inget hindrar dock att avyttringen ligger grund för ett nytt uppskov. Om ersättningen för ersättningsbostaden är minst lika stor som ersättningen för ursprungsbostaden, skall ingen del av uppskavsavdraget återföras.⁷¹ Principen bakom reglernas utformning är att innehav av flera bostäder efter varandra i beskattningshänseende skall behandlas som ett enda innehav. När ersättningsbostaden avyttras skall anskaffningsutgiften minskas med ett belopp som motsvarar hela den vinst som uppkom då ursprungsbostaden avyttrades om ersättningen för ersättningsbostaden var minst lika stor som ersättningen för ursprungsbostaden. I de fall då ersättningsbostaden inte förvärvats till en minst lika stor ersättning skall anskaffningsbostaden istället minskas med en så stor del av kapitalvinsten som ersättningen för ersättningsbostaden utgjorde av ersättningen för ursprungsbostaden.⁷²

3.2 Regeringens ståndpunkt

Sverige har i den skriftväxling som pågått i två år med Kommissionen hittills krävt att få behålla kravet i 47 kap. 3 och 5 §§ IL fast att de medgivit att villkoret att ursprungsbostaden och ersättningsbostaden skall ligga i Sverige hindrar den fria rörligheten, men att kravet ändå är försvarbart, eftersom det behövs för att säkerställa att det i slutändan blir någon skatt på den uppskjutna kapitalvinsten. Vad gäller ersättningsbostaden menar regeringen att de inte kan få in någon automatisk information om när ersättningsbostaden säljs i utlandet. I propositionen till införandet av uppskavsreglerna nämndes att bostäder i utlandet ej kunde uppfylla kraven för uppskov på grund av administrativa skäl.⁷³ Regeringen menar att om ersättningsbostaden ligger i utlandet innebär de svenska reglerna om obegränsad och begränsad skattskyldighet att Sverige endast kan beskatta en fastighetsvinst i utlandet om det kan visas att den skattskyldige fortfarande stadigvarande vistas här eller har väsentlig anknytning hit. Om en ersättningsbostad skall accepteras inom EU tappar Sverige i de flesta fall rätten att beskatta. Avdraget blir heller inte beskattat i utlandet. Det är nämligen inte troligt att ett land i sin skattelagstiftning skulle ha regler som innebär att ett svenskt uppskavsavdrag skall beaktas vid beskattning där. Det är med andra ord inte fråga om en dubbelbeskattningssituation.

Att helt slopa systemet med uppskavsavdrag för kapitalvinster skulle sannolikt få stora konsekvenser för bostadsmarknaden med minskad rörlighet och fallande priser. Regeringens utgångspunkt är därför att systemet med uppskov för kapitalvinster på bostäder skall behållas. Ett ytterligare argument från Sveriges sida är att reglerna behövs för att

⁷¹ 47:9 3 st. IL.

⁷² 47:11 § IL.

⁷³ Prop. 1993/94:45, s. 40.

förhindra skattefusk över gränserna. Regeringen hänvisar till Bachmann-målet⁷⁴ och menar att de föreligger ett sådant direkt samband vad beträffar en och samma skattskyldig mellan den fördel som uppskovsmöjligheten innebär för den skattskyldige och det efterföljande skatteuttaget vid avyttringen av ersättningsbostaden. Kravet att ersättningsbostaden skall ligga i Sverige har till syfte att säkerställa den skattecredit som uppskovsavdraget faktiskt är, kan upplösas här i riket.⁷⁵ Regeringen hävdar vidare att bestämmelsen är proportionell i förhållande till det syfte som den ska tillgodose.

3.3 Skatteverkets ståndpunkt

I en skrivelse daterad den 2004-12-16⁷⁶ bedömde SKV att regelsystemet för uppskovsavdrag i och för sig utgör ett hinder för den fria rörligheten för personer vid förvärv av bostäder i andra EU-länder men att de ändå samtidigt delar regeringens argument att regelsystemet ändå kan rättfärdigas. SKV anförde att när nuvarande regelsystem tillkom⁷⁷ angavs i förarbetena att reglerna skulle utformas med den grundläggande inriktningen att innehav av flera bostäder efter varandra ska behandlas som ett innehav. Detta innebär bl.a. att den vinst som på grund av uppskovsreglerna inte beskattas vid ett bostadsbyte får samma karaktär som en orealiserad värdestegring. En följd av detta synsätt är att det inte sker någon ränteberäkning på en fiktiv skatteskuld.

Regelsystemet baseras alltså på förutsättningen att de olika bostäderna kan behandlas som ett skattemässigt samlat innehav, d.v.s. med en form av skattemässig kontinuitet. Om den skattskyldige upphör att vara skattesubjekt i Sverige avseende kapitalvinst för ersättningsbostaden, bryts detta inre samband vid beskattningen. Det föreligger alltså inte längre ett sammanhängande innehav med en sammantagen orealiserad värdestegring, vilket är den bärande grunden i regelsystemet. Om uppskovsavdrag även ska medges när ersättningsbostad förvärvas utomlands, leder detta till att den skattemässiga avsättningen, som baseras på en kapitalvinst för tillgång i Sverige, inte kan återföras till beskattning vare sig i Sverige eller i något annat land. Detta leder alltså i realiteten till en definitiv skattebefrielse för en uppkommen kapitalvinst för ett svenskt skattesubjekt avseende en bostad i Sverige. SKV delar även regeringens argument, att det föreligger ett direkt samband för en och samma skattskyldig mellan fördelen av uppskovsmöjligheten och den efterföljande återföringen av uppskovet till beskattning vid avyttring av ersättningsbostaden. Detta eftersom kravet på att ersättningsbostaden ska vara en tillgång i Sverige, syftar till att säkerställa att den skattemässiga avsättningen som uppskovsavdraget utgör,

⁷⁴ Se avsnitt 5.2.1.

⁷⁵ EUFI2004/615 Formell underrättelse om realisationsvinster i samband med avyttring av privatbostäder.

⁷⁶ Skatteverkets skrivelse Dnr. 130 701154-04/111, 2004-12-16.

⁷⁷ Prop. 1993/94:45 s. 38.

även ska återföras till beskattning i Sverige och hänvisar även här till Bachmann-målet.⁷⁸

SKV kom dock med en ny skrivelse daterad 2005-02-24 där det till viss del ändrar sin bedömning från den tidigare skrivelsen angående uppskovsmöjligheten. SKV gör följande bedömning: I fråga om uppskovsavdrag kan t.ex. uppkomma om någon som varit bosatt på fastighet i annat land bosätter sig i Sverige och därefter avyttrar den tidigare utländska bostaden. Enligt 47 kap.3 § IL kan uppskov inte medges för kapitalvinst avseende ursprungsbostad i utlandet. Detta utgör ett hinder för rätten att utöva de grundläggande friheterna enligt EGF. Ett uppskovsavdrag medför att anskaffningsutgiften för den nya bostaden i Sverige, ska reduceras med ett belopp som motsvarar den obeskattade vinsten för den gamla bostaden i utlandet. Om uppskovsavdrag medges blir alltså följden att vinsten från den utländska bostaden förs över till en bostad i Sverige. Vid en kommande försäljning av denna bostad kommer därmed den tidigare obeskattade vinsten att beskattas i Sverige.

SKV kan därför inte finna något skäl som kan rättfärdiga att försäljning av bostäder i annat EU-land behandlas på annat sätt än motsvarande försäljning av bostad inom landet. SKV anser således att bostad i annat land ska likställas med motsvarande bostad i Sverige, vid bedömning av om den är en ursprungsbostad enligt 47 kap 3 § IL.

⁷⁸ Mål C-204/90 Bachmann [1992] REG s. I-00249. RegR har i dom den 17 september 2004 (mål nr. 1653-04) beträffande motsvarande svenska reglering av avdragsrätten för pensionsförsäkring, åberopat Bachmann-målet som grund för att den nationella skatteregeln inte strider mot fördraget.

4 Fri rörlighet för arbetstagare och kapital

4.1 Inledning

Genom unionsmedborgarskapet är alla medborgare inom EU garanterade fri rörlighet över gränserna. I artikel 2 i EGF definieras EU:s målsättningar. På en gemensam marknad skall unionsmedlemmar fritt t.ex. kunna låna, eller investera kapital där de tror att kostnaden blir lägst och risken optimal. Att kapital skall kunna flyta fritt över gränserna utan hinder skall leda till ett maximalt resursutnyttjande där utvecklingen mot ökat välstånd främjas samtidigt som fördragets mål i övrigt kommer till gagn.⁷⁹ Alla unionsmedborgare är även garanterade rätt att bosätta inom medlemsstaternas territorium⁸⁰ och uppehålla sig i en medlemsstat i syfte att söka anställning med de lagar och andra författningar som gäller i den staten.

4.2 Diskrimineringsförbud

I artikel 12 EGF förbjuds varje form av diskriminering p.g.a. nationalitet inom fördragets tillämpningsområde sk. öppen diskriminering.⁸¹ Även indirekt (dold) diskriminering, som innefattar andra särskiljande kriterier, men som i praktiken leder till samma resultat är förbjudet enligt fördraget. Vid denna bedömning ser man till den faktiska effekten och bortser från att en lagregel rent språkligt förhåller sig neutral till den diskriminerande gruppen.⁸² I Sotgiu-målet⁸³ slog EGD fast att *"the rules regarding equality of treatment between nationals and non-nationals forbid not only overt discrimination but also all forms of covert discrimination, which by the application of other criteria of differentiation, leads to the same result"*. I flertalet mål har EGD fastslagit att en tillämpning av skatteregler som gör skillnad mellan skattskyldiga beroende på om de har hemvist i landet eller inte, kan utgöra en förbjuden indirekt diskriminering, då sådana regler riskerar att särskilt drabba utländska medborgare.⁸⁴

Även andra restriktioner och hinder som utan att göra åtskillnad, direkt eller indirekt, beroende på nationalitet eller ursprung, hindrar eller gör det mindre

⁷⁹ Terra B, Wattel, P "European Tax Law", s. 39.

⁸⁰ Art. 18 EGF.

⁸¹ Art. 12 EGF är kompletterad av mer detaljerade diskrimineringsförbud i fördragsartiklarna. De särskilda diskrimineringsförbuden i dessa artiklar går före det allmänna diskrimineringsförbudet i art. 12. Denna artikel tillämpas därmed självständigt endast om ingen av de mer specialiserade artiklarna är tillämpliga se exempelvis mål C-305/87 *Commission V Greece* [1998] REG s. 01461.

⁸² Mouters, J "The principle of non-discrimination in European Community law", ECTR 1999-2, s. 103-104.

⁸³ Mål C -152/73 [1974] REG s. 00153.

⁸⁴ Terra B, Wattel P "European Tax Law", s 1 f och 19 f.

attraktivt att utöva fördragsfriheterna är förbjudna enligt fördraget. Ett exempel på ett sådant annat hinder är ett sk. hemstatshinder⁸⁵ där hinder uppställs av hemviststaten och som avhåller landets medborgare eller bosatta från att utnyttja rätten till fri rörlighet.⁸⁶

En definition av diskriminering har utarbetats i EG-rätten genom användandet av begreppet *objektivt jämförbara situationer*. Diskriminering föreligger när *”lika situationer behandlas olika eller när två lika situationer behandlas olika”*.⁸⁷ Enligt EGD: s praxis är detta fallet om det inte föreligger någon objektiv skillnad avseende förhållandena för utländska och inhemska subjekt som motiveras att dessa behandlas olika. Jämförelsen skall baseras på hur själva regeln är utformad och inte på den faktiska situationen som skattesubjektet befinner sig i. I Schumacker-målet uttalade EGD att begränsade och obegränsade skattskyldiga i allmänhet inte anses befinna sig i jämförbara situationer och därför kan behandlas olika.⁸⁸ Det är dock helt undantagsvis som en olikbehandling inte ansetts som en jämförbar situation.⁸⁹ Att EGD försöker utrona huruvida två situationer är objektivt jämförbara aktualiseras inte endast i fall som rör diskriminerande hinder utan metoden används också vid icke-diskriminerande hinder och övriga hinder, exempelvis vid hemstatshinder. Skillnaden utgörs av att EGD vid bedömningen av ett hemstatshinder jämför en person som utnyttjat någon av friheterna med en annan person i hemviststaten som inte utnyttjat någon frihet.⁹⁰ Värt är att notera att EGD använder samma diskussion oavsett vilken fördragsfrihet som tillämpas i det aktuella fallet.⁹¹ I Verkooijen-målet, där ett otillåtet hemstatshinder för den fria rörligheten för kapital förelåg uttalade domstolen följande:

”En sådan lagbestämmelse som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen har dock till verkan att avskräcka medborgare i en medlemsstat som är bosatta i Nederländerna från att investera sitt kapital i bolag som har sitt säte i en annan medlemsstat.

Huruvida en medlemsstat har för avsikt att diskriminera eller ej är ointressant vid bestämmande av om indirekt hinder föreligger. Själva effekten av åtgärden är det avgörande kriteriet.⁹²

⁸⁵ Första gången EGD uttalade att rätten till fri rörlighet, utöver nationell behandling i värdstaten, även inkluderar hinder uppställda av hemlandet, var i målet 81/87 *Daily Mail* [1988] REG s. 05483. Målet rörde rätten till fri etablering då bolaget önskade flytta sitt säte från Storbritannien till Nederländerna i syfte att undvika vinstbeskattning i den förstnämnda staten. EGD utredde frågan ur ett bolagsrättsligt perspektiv och huruvida EG-rätten gav stöd för att ett företag obehindrat kunde flytta sitt säte utomlands. EGD kom dock fram till att avsaknad av harmoniserade regler kunde artikel 43 och 48 EGF inte anses ge ett företag rätten att flytta sitt säte utomlands.

⁸⁶ Se mål C-35/98 *Verkooijen* [2000] REG s. I-4071, (bosättning), ett alternativ till uttrycket bosatt synes kunna vara uttrycket obegränsad skattskyldig se mål C-319/02 *Manninen* [2004] REG 2004 s. I-07477 och mål C-18/95 *Terhoeve* [1999] REG s. I-00345 (medborgarskap)

⁸⁷ Mål C-80/94 *Wielockx* [1995] REG s. I-02493.

⁸⁸ Mål C-279/93 *Schumacker* [1995] REG s. I-00225.

⁸⁹ Mål C-107/94 *Asscher* [1996] s. I-03089 och mål C-311/97 *Royal Bank of Scotland* [1999] s. I-01407.

⁹⁰ Se exempelvis C-18/95 *Terhoeve* [1999] REG s. I-00345.

⁹¹ *Ibid.*,

⁹² Reich Norbert, ”*Understanding EC law*” s. 183.

4.3 Fri rörlighet för arbetstagare

De centrala bestämmelserna om fri rörlighet för arbetstagare återfinns i punkt 1 och 2 i artikel 39 EGF och lyder:

1. Fri rörlighet för arbetstagare skall säkerställas i gemenskapen.

Vidare framgår av artikel 39.2 EGF vad den fria rörligheten innebär för arbetstagare:

2. Denna frihet skall innebära att all diskriminering av arbetstagare från medlemsstaterna på grund av nationalitet skall avskaffas vad gäller anställning, lön och övriga arbets - och anställningsvillkor.

Trots att artikel 39 EGF enligt ordalydelsen endast avser diskriminering, har artikeln tillämpats av EGD som ett restriktionsförbud.⁹³

I artikel 39.3 EGF ges en möjlighet att begränsa den fria rörligheten genom vissa rättfärdigande grunder, artikeln lyder:

”Den skall, med förbehåll för de begränsningar som grundats på hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa...”

I punkten 3 utvecklas vidare vilka aktiviteter som omfattas av rätten till fri rörlighet. Att anta faktiska erbjudande om anställning samt förflytta sig fritt inom andra medlemsstater av denna anledning är exempel på aktiviteter som innefattas i rätten. Nämnas i detta sammanhang bör att rätten till etableringsfrihet, d.v.s. rätten att starta och driva verksamhet i ett annat medlemsland, som stadgas i art. 43 EGF är tillämplig på såväl juridiska som fysiska personer.

Artiklarna 39 och 43 EGF har direkt effekt, d.v.s. de skapar rättigheter för enskilda som dessa kan åberopa inför nationella domstolar och de nationella domstolarna är skyldiga att respektera dessa rättigheter och åsidosätta alla nationella bestämmelser som strider mot artikeln.⁹⁴

4.3.1 Huruvida nekat uppskovsavgifter utgör hinder för en arbetstagares fria rörlighet

Vad som först måste prövas är huruvida beskattningen verkligen utgör ett hinder för utövandet av arbetstagarens rätt till fri rörlighet. Vad som utgör hinder har av domstolen tolkats mycket extensivt. EGD har bl.a. angivit att bestämmelserna genom vilka medborgare i en medlemsstat hindras eller avskräcks från att lämna sitt hemland för att utöva sin rätt till fri rörlighet

⁹³ Se exempelvis *Bosman* C-415/93 [1995] REG s. I-04921.

⁹⁴ Se exempelvis Mål 2/74 *Reyners* [1974] REG s. 00631 och mål C-107/94 *Asscher* [1996] REG s. I-03089.

utgör ett hinder för denna frihet, även om bestämmelserna tillämpas oberoende av de berörda arbetstagarnas nationalitet. Reglerna om de fria rörligheterna aktualiseras inte enbart med anledning av förhållandena i den medlemsstat till vilken den skattskyldige flyttar, utan även avseende förhållandena i den medlemsstat från vilken personen ifråga flyttar.⁹⁵ Med lokutionen ”avskräcks” avses naturligtvis inte att parten i målet faktiskt har ”avskräckts”. I andra sammanhang har domstolen uttalat ”att det blir mindre intressant” att utnyttja de fria rörligheterna.⁹⁶ Det erinras också i den sk. kända Cassis de Dijon⁹⁷ formulan om att ”varje åtgärd som faktiskt, potentiellt, direkt eller indirekt hindrar” i princip är förbjuden.

Det är min mening att den förevarande olikbehandlingen resulterar i att en person som äger sin bostad i Sverige kan tvingas att avstå erbjudande om arbete i en annan medlemsstat, om denne vill äga sin privatbostad i det nya vistelselandet och därmed sälja sin privatbostad i Sverige. Det kan t.o.m. uppstå situationer då personen inte har råd att förvärva bostad i det nya vistelselandet till följd av utflyttningsskatten. Till följd av bostadsbrist i framförallt storstadsregionerna på många platser i Europa är inte problemen rent hypotetiska. Det är som regel lättare att förvärva en privatbostad i dessa regioner än att erhålla hyresrätt eller motsvarande. Graden av olägenhet blir än mer accentuerande om personen ifråga har planer på att återvända till ursprungsstaten efter några års vistelse utomlands. I sådant fall utlöses beskattning som inte hade utlösts om personen i fråga hade kvarstannat i Sverige trots att personen ånyo befinner sig i Sverige. Ur ett fritt rörlighetsperspektiv ter sig detta direkt stötande.

Således anser jag att olikbehandlingen utgör ett hinder för arbetstagarens rätt till fri rörelse inom Unionen, vilket i princip strider mot artikel 39 EGF och även artikel 7 i förordning 1612/68.⁹⁸ Då regeringens argumentet att få behålla skatteintäkter i Sverige är ett ekonomiskt argument torde detta inte kunna rättfärdigas med skälen i art. 39.3 EGF om allmän ordning, säkerhet och hälsa. Det återstår att bedöma om detta hinder ändå kan vara tillåtligt och motiveras av andra proportionerliga allmäntvingande och legitima skäl.

4.4 Fri rörlighet för kapital

Förbudet för restriktioner för kapitalrörelser finns stadgat i art. 56.1 EGF och lyder:

Inom ramen för bestämmelserna i detta kapitel skall alla restriktioner för kapitalrörelserna mellan medlemsstaterna samt mellan medlemsstater och tredje land vara förbjudna.

⁹⁵ Mål C-385/00 *de Groot* [2002] REG s. I-10829.

⁹⁶ Mål C-307/97 *Saint Gobain* [1999] REG s. I-6161.

⁹⁷ Mål C-283/81 *Cassis de Dijon* [1979] REG s. 00649.

⁹⁸ Rådets förordning nr. 1612/68 av den 15 oktober 1968 om arbetskraftens fria rörlighet inom gemenskapen. Se även Rådets direktiv 68/360/EEG av den 1 oktober 1968 om avskaffande av restriktioner för rörlighet och bosättning inom gemenskapen för medlemsstaternas arbetstagare och deras familjer.

Artikeln betyder att i princip alla restriktioner mot den fria rörligheten av kapital mellan medlemsstaterna är avskaffade sedan juli 1990⁹⁹ och artikeln anses precis som fördragsartiklarna 39 och 43 EGF ha direkt effekt och kan därmed åberopas inför de nationella domstolarna.¹⁰⁰

4.4.1 Huruvida nekat uppskovsavgdrag utgör hinder för de fria kapitalrörelserna

Begreppet kapitalrörelser har inte definierats i EGF utan stadgas i det annex (kallad nomenklatura) till direktiv 88/361 om en fullständig avreglering av kapitalrörelserna. I direktivet stadgas:

*Transaktioner sker i allmänhet mellan personer bosatta i skilda medlemsstater, även om vissa kapitalrörelser utförs av en och samma person för hans räkning (exempelvis överföringar av utvandrarens tillgångar).*¹⁰¹

Framhållas kan att nekat uppskov i sig medför en likviditetsmässig nackdel. Lividitetsmässig nackdel medför enligt EGD ett hinder för de fria rörligheterna.¹⁰² De fria kapitalrörelserna omfattar även investeringar i privatbostäder, eftersom ett sådant förvärv är oupplösligt knuten till en kapitalrörelse.¹⁰³ I direktivet anges vidare att köp av byggnader i privat regi och för personligt bruk omfattas. Nomenklaturen skall därtill tolkas mycket extensivt. Den är inte uttömmande. En företeelse kan klassificeras som kapitalrörelse även om det inte uttryckligen framgår av nomenklaturen.¹⁰⁴ Mot denna bakgrund råder det inget tvivel om att investeringar i privatbostäder omfattas av kapitalrörelser om att den svenska olikbehandlingen utgör ett hinder.

4.4.2 Artikel 58

Till skillnad från artikel 39.1-2 EGF fastslås redan i fördraget att alla *restriktioner* för kapitalrörelser är förbjudna.¹⁰⁵ En begränsning av den fria rätten till rörlighet för kapital sker dock i artikel 58.1 EGF. Artikel har ofta åberopats av medlemsstaterna men det framgår dock av en tämligen fyllig praxis från EGD att åberopande av undantagsmöjligheterna i art. 58 sällan vinner gehör, trots ordalydelsen. I rättspraxis framgår att 58.1 a EG skall tolkas strikt.¹⁰⁶

⁹⁹ Artikel 1 och 6 i direktiv 88/361 om fullständig avreglering av kapitalrörelserna.

¹⁰⁰ Se förenade målen C-163/94, C-165/94 och C-250/94 *de Lera* [1995] REG I-4821.

¹⁰¹ *Ibid.*, bilaga 1 nomenklatur för kapitalrörelser som avses i direktivets artikel 1.

¹⁰² Se exempelvis mål C-436/00 *X och Y mot Riksskatteverket* [2002] REG s. I-10829.

¹⁰³ Se b.l.a. mål *Trummer* C-222/97 [1999] s. I-01661.

¹⁰⁴ Se b.l.a. Mål C-35/98 *Verkooijen*. [2000] REG s. I-04071.

¹⁰⁵ Se avsnitt 4.3 ovan.

¹⁰⁶ Se exempelvis mål C-315/02 *Lenz* [2004] REG s. I-07063.

Det finns dock anledning att här citera artikel 58.

*1. Bestämmelserna i artikel 56 skall inte påverka medlemsstaternas rätt att
a) Tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan
skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat sitt kapital
på olika ort,*

*b) vidta alla nödvändiga åtgärder för att förhindra överträdelser av
nationella lagar och andra författningar, särskilt i fråga om beskattning och
tillsyn över finansinstitutet, eller att i administrativt eller statistiskt
informationssyfte fastställa förfaranden för deklaration av kapitalrörelser
eller att vidta åtgärder som är motiverade med hänsyn till allmän ordning
eller allmän säkerhet.*

2. [...]

*3. De åtgärder och förfaranden som avses i punkterna 1 och 2 får inte
utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning
av den fria rörligheten för kapital och betalningar enligt art. 56.*

Enligt ordalydelsen i artikel 58.1 EGF gäller i huvudsak andra förutsättningar för att inskränka rätten till fri rörlighet för kapital än de som gäller för den fria rörligheten för arbetstagare. Dock nämns hänsyn till allmän ordning och säkerhet i punkten b, precis som i artikel 39.3 EGF.

Artikel 58 legitimerar således en viss åtskillnad i behandlingen av bl.a. skattebetalare som är invånare och icke-invånare samt kapital som härstammar från olika länder. Denna artikel har troligen tillkommit bl.a. för att minska medlemsstaternas rädsla över att de kan bli begränsade i sin kamp mot skatteflykt.¹⁰⁷

Vad avser rätten att tillämpa olika skattebestämmelser mellan skattebetalare som har olika bostadsort har EGD sagt att ”[...] *det kan inte tolkas så att varje skattelagstiftning som innebär åtskillnad mellan de skattskyldiga beroende på i vilken ort deras kapital har investerats automatiskt är förenligt med EG-fördraget [...]*”.¹⁰⁸ Artikeln får således inte utnyttjas som det står i punkt 3, som ett medel för godtycklig diskriminering.

Efter det ovan sagda råder det inte heller här någon tveksamhet om att det föreligger hinder för den fria rörligheten av kapital. Olikbehandling enbart p.g.a. olika bostadsort är inte tillräckligt för att berättiga hindret för de fria kapitalrörelserna, troligen inte ens med undantagsmöjligheten i art. 58 EGF. Även här faller det också på det ekonomiska argumentet för att kunna rättfärdiga enligt EGF. Det måste därför även här åberopas ytterligare skäl för att kunna rättfärdiga en olikbehandling.

¹⁰⁷ Terra B och Wattel, P, ”*European Tax Law*” s. 19.

¹⁰⁸ Mål C-319/02 *Manninen* [2004] s. I-07477.

4.5 Sammanfattning

Jag anser att det för båda fördragsfriheterna föreligger en objektivt jämförbar situation och att jämförelsen görs med en bosatt skattskyldig i Sverige som inte utnyttjat sin fördragsstadgade rätt till fri rörlighet. Det är min mening att det föreligger en jämförbar situation som behandlas olika. Att rättfärdiga åtgärder på området direkta skatter med hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa torde inte vara sannolikt. Efter ovanstående resonemang anser jag att det inte råder någon som helst tveksamhet om att det föreligger ett otillåtet hemstatshinder, detta eftersom troligen fler av Sveriges medborgare och bosatta drabbas av sådana skatter än utländska medborgare.

5 Rättfärdigande grunder

5.1 Inledning

Direkt diskriminerande hinder, t.ex. att en skattskyldig från en annan medlemsstat beskattas hårdare än landets egna medborgare, kan endast godtas med stöd av en uttrycklig undantagsregel i EGF.¹⁰⁹

Hittills har ingen direkt diskriminering godtagits av EGD. Indirekt diskriminerande hinder och icke-diskriminerande hinder, som exempelvis ett hemstatshinder, kan rättfärdigas med grund i EGF men också genom det så kallade *rule of reason-testet* som utvecklats i EGD: s praxis.

5.2 Rule of reason- testet

Rule of reason –testet introducerades första gången i målet Cassis de Dijon som rörde fri rörlighet av varor men har i Gebhard-målet¹¹⁰ utsträckts till att omfatta samtliga fyra friheterna. Domstolen konstaterade i fallet att nationella åtgärder som kan hindra eller göra det mindre attraktivt att utöva de grundläggande friheterna som garanteras av fördraget måste uppfylla fyra förutsättningar för att vara förenliga med gemenskapsrätten.¹¹¹ Nedan följer de förutsättningar som kan rättfärdiga i princip fördragsstridiga nationella åtgärder. En nationell åtgärd som kan utgöra ett hemstatshinder är av icke-diskriminerande natur då den inte gör åtskillnad beroende på nationalitet, utan snarare ställer upp hinder för medlemsstaternas egna medborgare eller bosatta att utöva fördragsfriheterna. Då hemstatshinder inte diskriminerar på grund av nationalitet, torde det främst vara genom punkterna två till fyra som ett hemstatshinder rättfärdigas.¹¹²

1. De skall vara tillämpliga på ett icke-diskriminerande sätt.
2. De skall framstå som motiverade med hänsyn till trängande allmänintresse.
3. De skall vara ägnade att säkerställa förverkligandet av den målsättning som eftersträvas genom dem.
4. Samt inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå denna målsättning.

De sista åren har ett flertalet ”klassiska” försök till rättfärdigande under trängande allmänintresse förts i EGD. Medlemsstaterna har exempelvis hävdatt att skattesubjektet åtnjuter andra skattefördelar som kan rättfärdiga en olikbehandling¹¹³, vidare hävdatt rättfärdigande angående hänsyn av

¹⁰⁹ Se exempelvis mål C-311/97 *Royal bank of Scotland* [1999] REG I-2651.

¹¹⁰ Mål C-55/94 [1995] REG s. I-4165.

¹¹¹ Ibid.,

¹¹² Terra, B och Wattel, P. ”*European Tax Law*” s. 33.

¹¹³ Se exempelvis mål C-35/98 *Verkooijen* [2000] REG s. I-4071.

administrativ natur,¹¹⁴ risk för urholkning av skatteunderlaget,¹¹⁵ bevarandet av ett lands skatteintäkter,¹¹⁶ behovet av en effektiv skattekontroll¹¹⁷, risk för skatteflykt¹¹⁸ samt krav på att bevara skattesystemets inre sammanhang¹¹⁹.

Rättfärdigandeförsöken har antingen erkänts som skyddsvärda under trängande hänsyn till allmänintresset dock utan att accepterats i det specifika fallet, avfärdats eller som i Bachmann¹²⁰, till och med godkänts av trängande hänsyn till allmänintresset.

Jag finner det omöjligt att inte nämna det relativt färska och på ett sätt banbrytande avgörandet i Marks & Spencer-målet (M&S). Att EGD ansåg att ett rättfärdigande var uppfyllt på det direkta beskattningsområdet har inte inträffat sedan Bachmann-målet 1992. Målet avsåg tolkning av etableringsfriheten i förhållande till det brittiska systemet för resultatutjämnning mellan närstående företag. Brittisk lagstiftning medgav inte att ett brittiskt moderbolag resultatutjämnande med förlust hänförliga till dotterbolag hemmahörande i andra medlemsstater. EGD fann att detta var oförenligt med etableringsfriheten, men att detta hinder i vissa fall kunde berättigas. EGD upprepade i domen att man fortsättningsvis avsåg att avfärda rättfärdigandegrunden skyddande av skatteintäkter. Men de grunderna man dock accepterade, i fall vissa villkor var uppfyllda, var i sammandrag; symmetrisk behandling av vinster och förluster inom ramen för ett och samma skattesystem¹²¹, förhindra att förluster beaktas två gånger och förhindra skatteundragande.¹²²

Nedan följer en redogörelse för de rättfärdigandegrunderna som Sverige har åberopat inför EGD.

¹¹⁴ Mål C-18/95 *Terhoeve* [1999] REG s. I-345.

¹¹⁵ Mål C-422/01 *Skandia & Ramstedt* [2003] REG s. I-6817.

¹¹⁶ Mål C-9/02 *de Lasteyrie* [2004] REG s. I-02409.

¹¹⁷ Se exempelvis mål C-250/95 *Futura* [1997] REG s. I-2471.

¹¹⁸ Se exempelvis Mål C-9/02 *de Lasteyrie* [2004] REG s. I-02409.

¹¹⁹ Mål C-204/90 *Bachmann* [1992] REG s. I-00249.

¹²⁰ *Ibid.*,

¹²¹ Domstolen menade att ”om bolagen gavs en valmöjlighet beträffande var deras förluster skall beaktas- antingen i den medlemsstat där de hör hemma eller i en annan medlemsstat- skulle den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaten allvarligt äventyras, eftersom beskattningsunderlaget skulle öka i den förstnämnda staten och minska i den sistnämnda i den mån som motsvarar de överförda förlusterna”. Se Pelin, Lars ”*Marks and Spencer-målet i ett svenskt perspektiv*” not 4, SN 7-8 2006 ännu ej publicerad.

¹²² *Ibid.*, Vidare fastslog domstolen att det förelåg en risk för att förluster beaktas två gånger om koncernbidraget utsträcks till att omfatta förluster som uppkommit i dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat. Slutligen konstaterade domstolen att ”möjligheten att överföra förluster från ett dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat till ett moderbolag med hemvist i den berörda medlemsstaten medför en risk att överföringen av förluster organiseras på ett sådant sätt inom koncernen att den riktas till bolag som är hemmahörande i de medlemsstater som tillämpar de högsta skattesatserna och i vilka värdet på förlusterna ur skattesynpunkt följaktligen är högst. Genom att inte tillåta koncernbidrag för förluster som uppkommit i dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat hindras denna typ av förfaranden som kan vara föranledda av de väsentliga skillnader som föreligger mellan de skattesatser som tillämpas i de olika medlemsstaterna.”

5.2.1 Skattesystemets inre sammanhang

Rättfärdigandegrunden skattesystemets inre sammanhang åberopades med framgång i Bachmann-målet¹²³ och senare även i målet Kommissionen mot Belgien.¹²⁴

Anledningen till att argumentet accepterades var att ett direkt samband mellan avdragsrätt för premiebetalningar och skattskyldighet för utfallande pensionsbelopp förelåg. Det inre sammanhanget i det belgiska systemet förutsatte enligt domstolen att avdrag skulle medges endast om det kunde tillförsäkras att utfallande belopp kom att beskattas i Belgien.

Argumentet att bevara skattesystemets inre sammanhang (eng. ”cohesion”, vilket också översatts med skattesystemets kongruens) har sedan Bachmann aktualiserats flera gånger. I Baars och Verkooijen utvecklade domstolen diskussionen och uttryckte att det direkta sambandet också måste avse samma skatt och samma skattesubjekt vilket har begränsat möjligheterna till att nå framgång med argumentet i senare fall.¹²⁵ Det kan konstateras att Bachmann-målet synes vara något av en engångsföreteelse och att ett nytt fall skulle accepteras av EGD skulle vara föga troligt. Bachmann har åberopats av medlemsstaterna i åtskilliga efterföljande mål. I samtliga mål har EGD underkänt argumentationen grundat på Bachmann.¹²⁶ och Bachmann-doktrinen måste därmed närmast anses obsolet.¹²⁷

5.2.2 Effektiv skattekontroll

Fast att EGD i flera mål fastslagit att en medlemsstats rätt till effektiv skattekontroll utgör ett trängande allmänintresse.¹²⁸ har domstolen dock inte accepterat någon medlemsstats invändning om nödvändigheten av effektiv skattekontroll.¹²⁹ När EGD resonerat kring effektiv skattekontroll, har den sagt att begreppet innebär att den berörda staten på ett klart och precist sätt ska kunna bestämma taxerbar inkomst och i vissa fall även avdragsgilla kostnader eller förluster. Detta tycks ge medlemsstaterna stort utrymme för att fullgöra skattekontrollen, men trots detta har EGD tolkat rättfärdigandegrunden restriktivt och ansett att de nationella åtgärderna strider mot proportionalitetsprincipen i *rule of reason-testet*.¹³⁰

Argumentet underkänns nästan genomgående av EGD med stöd av direktiv 77/799/EEG om ömsesidigt bistånd av medlemstaternas behöriga

¹²³ Mål C-204/90 [1992] REG s. I-00249.

¹²⁴ Mål C-300/90 [1992] REG s. I-00305.

¹²⁵ Se exempelvis mål C-319/02 *Manninen* [2004] REG s. I-07477.

¹²⁶ Se exempelvis Mål C-385/00 *de groot* [2001] REG s. I-11819 och *X och Y mot Riksskatteverket* [2002] REG s. I-10829.

¹²⁷ Von Quitzow, C-M, “Exit Bachmann, bienvenue Danner? - Eller när en dom har blivit så urholkad att den nästan får anses vara “overruled?”” s. 89, SN nr 1-2 2003.

¹²⁸ Se exempelvis mål C-250/95 *Futura* [1997] REG s. I-2471.

¹²⁹ Ståhl, K och P, Österman ”EG-skatterätt” s. 126.

¹³⁰ Se mål C-250/95 *Futura* [1997] REG s. I-2471.

myndigheter på direktbeskattningens område.¹³¹ Ett av direktivets konsekvenser är att det bli svårt för medlemsstaterna att rättfärdiga regler som syftar till effektiv skattekontroll, då det finns en lagstadgad möjlighet till informationsutbyte medlemsstaterna emellan. För att nå framgång med argumentet måste medlemsstaten troligtvis ha utnyttjat alla tillgängliga medel för att uppnå en effektiv skattekontroll.¹³²

5.2.3 Risk för skatteflykt

Ett argument som ofta åberopas för att rättfärdiga olikbehandling är risken för skatteflykt. Argumentet har hittills inte ensamt accepterats.¹³³ I ICI-målet menade EGD att man inte kan utesluta att nationell lagstiftning som specifikt syftar till att motverka konstlade upplägg, kan komma att accepteras.¹³⁴ Det är dock enbart möjligt att med framgång åberopa skatteflyktsargumentet om det finns objektiva omständigheter i det enskilda fallet som antyder skatteflykt. En allmän presumtion om skatteflykt godkänns normalt inte.¹³⁵ Dock valde EGD i M&S-målet som ovan refererats att som en av tre berättigande grunder, rättfärdiga den brittiska lagstiftningen på grund av behovet att förhindra skatteundandragande.

5.3 Sammanfattning

Konstateras kan att EGD hitintills funnit tre tänkbara alternativ som kan anses bli tillämpligt för rättfärdigande av uppskovsreglerna, nämligen behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang, krav på effektiv skattekontroll samt behovet att förhindra skatteflykt.¹³⁶ Dock ställs höga krav på att reglerna är ägnade att uppnå det angivna syftet samt att de ej är mer ingripande än vad som är absolut nödvändigt. Att skattsystemets inre sammanhang godkänts i två fall som dessutom gällde samma belgiska lagstiftning tycks vara något av ett undantag. Jag anser att en medlemsstat i princip bör ha rätt att tillse att orealiserade inkomster vid någon tidpunkt kommer att skattas av i det land där de uppkommit. De allmänna kraven på att reglerna är ägnade att uppfylla sitt syfte och att de är proportionella måste dock givetvis beaktas. Man skulle kunna hävda att något sådant direkt samband som i Bachmann-målet inte finns i detta fall i motsats vad regeringen och SKV anfört i frågan. Inte ens en avskattad person som återvänder till Sverige återförs till beskattningen. Det brister här i kravet att det skall gälla samma skatt. Kongruens kan inte åberopas oavsett om

¹³¹ Se mål C-436/00 *X och Y mot Riksskatteverket*. [2002] REG s. I-10829.

¹³² Ståhl, K och P Österman R, ”EG-rätten och skyddet för den svenska skattebasen”, SvSkt 2002, s. 37.

¹³³ Mål C-315/02 *Lenz* [2004] REG s. I-07063.

¹³⁴ Mål C-264/96 *ICI* [1998] REG s. I-4695.

¹³⁵ *Ibid.*, se även mål C-436/00 *X och Y mot Riksskatteverket* [2002] REG s. I-10829 och C-9/02 *de Lasteyrie* [2004], REG s. I-02409.

¹³⁶ Mål C-204/90 *Bachmann* [1992] REG s. I-00249, Mål C-250/95 *Futura* REG s I-2471, C-9/02 *de Lasteyrie* [2004], REG s. I-02409.

personen återvänder eller inte eftersom det helt saknas sådant samband som förelåg i Bachmann-målet.

EGD skulle troligen i ett nytt fall även underkänna grunden effektiv skattekontroll pga. möjligheten till samarbete mellan medlemsstaterna.

Vad gäller i målet aktuella uppskovsavdraget kan konstateras att alla som flyttar till annat medlemsland nekas avdraget, även om det saknas konkreta misstankar om skatteundandragande. Systemet kan därför troligen heller inte motiveras med stöd av skatteflyktsargumentet.

Min slutsats är därför att Sverige inte kommer vinna framgång med dessa argument. Det bör finnas möjlighet till att försvara reglerna med att de är motiverade av önskemålet att säkerställa att skatteuppskovet inte blir definitivt. Men ett eventuellt rättfärdigande står inte i proportion till ändamålet med regeln i 47:5 § IL. Ett rättfärdigande skulle gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå de syften som eftersträvas. Kontrollproblem med informationsutbyte som uppstår vid utflytt torde kunna lösas genom ramen för befintliga skatteavtal och myndighetssamarbete eller skapandet av nya lösningar.

Vad man skall komma ihåg angående M&S-målet är att det var en kombination av alla tre rättfärdigandegrunder som EGD valde att rättfärdiga bestämmelserna som ett skydd för skattebasen. Detta måste betyda att ingen av dessa ensam hade varit tillräcklig för att freda den brittiska skattebasen. Dessutom ställdes vissa villkor i domen¹³⁷ för att argumenten överhuvudtaget skulle accepteras. Även om EGD i M&S upprepar att en minskning av skatteintäkter¹³⁸ inte kan anses utgöra sådan tvingande hänsyn till allmänintresset som kan åberopas för att rättfärdiga en åtgärd, går det inte längre att helt bortse ifrån att detta argument i realiteten har betydelse. Oberoende av detta måste avgörandet välkomnas av medlemsstaterna.¹³⁹

Jag tror inte att M&S-målet kommer få någon direkt inverkan på den i uppsatsen behandlade frågan fast att avgörandet riktat ljus på fortsatt resonemang om skatteundandragande situationer. Jag är övertygad om att medlemsstaterna kommer att fortsätta att åberopa dessa grunder i en lång rad mål framöver och speciellt då berättigandegrunden behovet av att förhindra skatteundandragande.

¹³⁷ Den nationella åtgärden ansågs oproportionerlig och därmed i strid med etableringsfriheten om två förutsättningarna var uppfyllda under ett sk. proportionalitetstest. För det första; skall ett utländskt dotterbolag ha uttömt alla de möjligheter som erbjuds i dess hemvistsstat att beakta förluster under de beskattningsår som avdragsyrkandet avser och även beträffande tidigare beskattningsår. Här avses kvittning genom en överföring av förluster till en utomstående eller att förlusterna kvittas mot vinster som uppkommit i dotterbolaget under tidigare beskattningsår. För det andra krävs att det inte finns någon möjlighet att förlusterna i det utländska dotterbolaget skulle kunna utnyttjas för framtida beskattningsår i dess hemvistsstat, vare sig av dotterbolaget självt eller av en utomstående. Detta gäller särskilt vid en överlåtelse av dotterbolaget till den utomstående personen.

¹³⁸ Argumentet har underkänts i en rad mål, bl.a. C-246/96 *ICI* [1998] REG s. I-4695, mål C-436/00 *X och Y mot Riksskatteverket* [2002] REG s. I-10829.

¹³⁹ Pelin, Lars ”*Marks and Spencer-målet i ett svenskt perspektiv*”, SN 7-8 2006, ännu ej publicerad.

6 Analys

6.1 Rättskälleläran inom skatterätten

Normgivningsmakten i Sverige, rätten att besluta om skattelagstiftningen tillhör riksdagens obligatoriska primärområde och bestämmelserna om skatt tillkommer således endast genom beslut av riksdagen genom lag.¹⁴⁰ Inom beskattningsrätten innebär legalitetsprincipen att samhällsmedborgarna endast kan påföras skatt om det finns stöd i lagen.¹⁴¹ (Nullum tributum sine lege). De svenska rättskällorna i hierarkisk ordning är som redan känt; Lagtexten som den primära källan med efterföljande förarbeten, praxis från RegR och EGD och slutligen doktrin och andra källor. Det är också således här längst ner på skalan som Skatteverkets ställningstaganden befinner sig.

6.1.1 Rättssäkerhetsaspekter

Ett viktigt inslag i legalitetsprincipen är kravet på *förutsägbarhet*. Förutsägbarheten innebär bl.a. att man som enskild på förhand ska kunna bedöma rättsliga konsekvenser av sitt handlande. Detta talar för att ju mer bunden domstolarna och myndigheterna är av tolkning för allmänheten lättillgängliga rättskällor såsom klar lagtext och förarbeten, desto bättre förutsägbarhet för de skattskyldiga.¹⁴² Statsmakternas starka ställning gentemot den enskilde skattebetalaren samt den höga förändringstakten gör att rättsäkerhetsynpunkterna blir särskilt påfallande när det gäller tolkning av skattelag. Medborgaren har rätt att kräva att de skall kunna förutse de exakta skattekonsekvenserna av sitt handlande och av olika handlingsalternativ, ingen beskattning utan stöd i lag, innebär höga krav på att beskattningen tydligt skall framgå av lagarna.

Följande mål belyser exempel på brister i förutsägbarhet och rättsäkerhet när Sverige tvingas ändra sin lagstiftning vid oförenlighet med gemenskapsrätten.

I mål i Länsrätten i Vänersborg¹⁴³ som gällde etableringsfriheten och möjligheten till avdrag valde LR att tolka de tillämpliga bestämmelserna i målet mot lagtextens ordalydelse. LR ansåg att ett svenskt moderbolag var berättigat till avdrag för koncernbidrag till ett tyskt dotterbolag fast att det i den svenska lagtexten uttryckligen stod att detta inte var möjligt då det tyska bolaget inte var skattskyldigt i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänförde sig till.

¹⁴⁰ I 1:1 st. 3 RF stadgas att den offentliga makten ”utövas under lagarna” En viss delegeringsmöjlighet finns dock för exempelvis Regeringen att verkställa och meddela föreskrifter, se 8:9 och 8:13 RF.

¹⁴¹ RF 8:3.

¹⁴² Lodin S-O, Lindencrona G, Melz P, Silferberg CH, ”Inkomstskatt-en läro-och handbok i skatterätt” s. 584.

¹⁴³ Mål nr. 652-04 och 438-05.

RÅ 2002 not 210 är ett annat exempel. RegR valde efter förhandsbesked från EGD att tolka en regel motsats till ordalydelsen i lagtexten. RegR ansåg att aktierna skulle anses avyttrade mot ersättning som motsvarade omkostnadsbeloppet som EGD dömt i målet när SRN:s i tidigare förhandsbesked valt att strikt följa lagtextens ordalydelse och ansåg dessa vara avyttrade till en ersättning motsvarande marknadsvärdet.¹⁴⁴

Retroaktivitetsförbudet har en nära koppling till legalitetsprincipen och innebär kort att en skatt inte kan påföras en skattskyldig retroaktivt.

RF 2:10 2 st. lyder: *Skatt eller statlig avgift får ej uttagas i vidare mån än som följer av föreskrift, som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skatt - eller avgiftsskyldigheten.*

Med tanke på kravet på förutsägbarhet för skattskyldiga vore det orimligt om man skulle kunna påföras en skatt retroaktivt, då det måste anses omöjligt att kunna förutse kommande lagförslag. Inte bara skatt som kan ses som en nackdel för den skattskyldige utan även att retroaktivt bli undantagen skatt hindras som huvudregel således också av denna princip. Lagstiftaren har hittills varit obenägen att ge skatteregler som anses strida mot gemenskapsrätten retroaktivt verkan. Detta synes även gälla om den europarättsliga regleringen- mot vilken de svenska reglerna strider -var i kraft och klart utkristalliserade vid tidpunkten för tillämpningen av de svenska reglerna.¹⁴⁵

6.1.2 SKV:s roll och deras ställningstaganden som rättskälla

SKV: s dignitet av lagtolkning är av relevans i uppsatsen behandlade frågan. Deras uppgift är bl.a. utfärda ställningstaganden och verka för lagenlighet, följdriktighet och enhetlighet till ledning för SKV och skattebetalarna. Tanken bakom SKV: s ställningstaganden är att öka likformigheten i tolkning av lagtext och på så sätt få mer enhetlighet i olika skattebeslut.¹⁴⁶ Dessa sk. styrsignaler är ställningstagande i en viss rättsfråga och ska visa bl.a för skattskyldiga hur SKV ser på en viss fråga och dessa ställningstaganden *skall* tillämpas av SKV. Vad som är viktigt att påpeka här är att SKV: s ställningstaganden *inte på något sätt är bindande* för någon annan än SKV själva. Domstolarna kan således helt bortse ifrån dessa ställningstaganden. Det bör här uppmärksammas att gemenskapsrätten ska beaktas av samtliga nationella offentligt rättsliga organ. Denna officialprincip gäller utan uttryckligt yrkande från den skattskyldiges sida. I RÅ 2004 not

¹⁴⁴ Det finns fler exempel på regler i IL som vars bokstav inte följs i alla sammanhang såsom (42:25 IL) och ännu fler ligger i pipeline för sådan hantering (t.ex. 2:23 2st, 2:25, 3:9, 4:3, 14:12, andra satsen, 16:19, 23:16, bilaga till 39 a kap., 42:34, 47:4, 47:5 IL). Se Pelin, Lars "Marks and Spencer-målet i ett svenskt perspektiv", not 44 SN nr. 7-8 2006, ännu ej publicerad.

¹⁴⁵ Se exempelvis reglerna om ikraftträdande i Prop. 2002/03:106 om administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m., s. 222ff. Jfr. vad bl.a. Sveriges advokatsamfund anförde i frågan.

¹⁴⁶ Pålsson, Robert, "RSV:s rekommendationer och legalitetsprincipen", s.40 SN nr. 1-2 1997.

135 undanröjde RegR ett av SRN meddelat förhandsbesked då nämnden i motiveringen till svaret på en fråga om tillämpligheten av reglerna om personaloptionerna i 10 kap 11 § 2 st. andra meningen IL förklarar att den inte tagit ställning till om bestämmelsen strider mot EG-rättens fördragsbestämmelser om fri rörlighet för personer och kapital. RegR uttalade särskilt att myndigheter och domstolar har en skyldighet att beakta gemenskapsrätten och att den kommande taxeringen av de i ärendet aktuella inkomsterna måste ske med denna utgångspunkt.¹⁴⁷

6.1.3 Sammanfattning

Vad som först bör nämnas är att varken 47 kap. IL 3 § eller 5 § kräver någon speciell tolkningsoperation för att klarlägga hur man skall tolka kravet ”i Sverige”. Inom Sveriges territoriella gränser kräver ingen djupdykning varken i förarbeten eller praxis. Att se till lagtextens ordalydelse är därför inget som helst problem varken för den svenska staten, SKV eller för den enskilt skattskyldige och är att föredra från en rättsäkerhetssynpunkt. Vad som däremot utgör ett problem är när svenska domstolsinstanser i Sverige avlägger dom i strid med lagtextens ordalydelse och när SKV som i detta fall, i en skrivelse som dessutom inte anses bindande för någon annan än SKV, väljer att tolka en lagregel i strid med den exakta ordalydelsen. Detta får konsekvenser för den förutsägbarhet och rättsäkerhet som varje enskild skattskyldig skall vara garanterad. Vad gäller nationella domstolars ändring av lagtexten tycks denna vara oundviklig för göra svensk lag förenlig med gemenskapsrätten. Vad gäller SKV:s ställningstaganden är jag dock övertygad om att gemene man inte är insatt i skatterättens regelhierarki och detta sänder därmed helt fel signaler till den skattskyldige. Stor brist i förutsägbarhet och rättsäkerhet blir konsekvensen, när en svensk myndighet som anses skyldig att tolka regler EG-konformt, anser att svensk rätt är oförenlig med gemenskapsrätten.

6.2 Exit-skatter

Problemet med exit-beskattnings uppenbarar sig när en skattebetalare som i någon form har lyckats få sin skatt uppskjuten eller vid utflyttning ännu inte realiserat en latent vinst, kan vara intresserad av att flytta ut ur den jurisdiktion där han fått sitt skatteuppskov eller intjänat den upplupna men orealiserade vinsten för att få fram den inkomst det är frågan om någon annanstans, där det kostar mindre. Metoderna för att tillgodose det nationella skatteanspråket kan variera. En väg är att fortsätta att resa skatteanspråket även mot utflyttade skattskyldiga¹⁴⁸, en annan är att beskatta vinsten eller inkomsten som realiserad vid utflyttning. Det sista alternativet har prövats av EGD i det franska målet de Lasteyrie och ansetts strida mot EGF:s bestämmelser om etableringsfrihet.¹⁴⁹ Det är av stor relevans att här

¹⁴⁷ Skatteverkets handledningar- ”Internationell beskattning 2005 9 EG-rätt”

¹⁴⁸ Se exempelvis 3:19 § IL.

¹⁴⁹ Mutén Leif ”EG-domstolen och exitsskatten” s. 298 SN nr. 5 2004.

redogöra för fallet de Lasteyrie och utreda vad generaladvokaten gjorde för bedömning vid förslag till avgörande.

I målet innehade den franske medborgaren de Lasteyrie mer än 25 % av andelarna i ett franskt bolag då denne bosatte sig i Belgien och därmed fick Belgien som sitt skatterättsliga hemvist. Vid utflyttningen beskattade Frankrike de Lasteyrie för skillnaden mellan marknadsvärdet och anskaffningsvärdet på aktierna utan att de avyttrats. Denna uttagsbeskattning skulle kunna undvikas om den som flyttade ut begärde anstånd och ställde säkerhet för skattebeloppet enligt särskilt förfarande, något som ej hade företagits i detta fall. De franska reglerna stadgade att även för det fall den skattskyldige ej avyttrat andelarna fem år efter utflyttningen kan han kompenseras helt eller delvis för den betalda skatten eller för kostnader i samband med begäran om anstånd och ställande av säkerhet.

Följande argumentation belyser EGD:s syn på exit-skatt:

*”Denna skattskyldiga person blir ju enbart på grund av sådan flytt skyldig att betala en skatt på inkomst som ännu inte realiserats och som den skattskyldige alltså inte förfogar över. Stannar den skattskyldige å andra sidan kvar i Frankrike beskattas värdeökning däremot inte förrän, och endast i den utsträckning som, de eventuellt faktiskt realiserats. Denna skillnad i behandling när det gäller beskattning av värdeökningar, som kan få stor ekonomisk betydelse för en skattskyldig person när denne önskar flytta ut sitt hemvist från Frankrike, kan avskräcka denne från att genomföra flytten.”*¹⁵⁰

Citatet är intressant eftersom det visar att domstolen anser att exit-skatter, såsom hemstatshinder, har en avskräckande verkan och därför kan stå i strid med gemenskapsrätten. EGD ansåg att exitskatt-bestämmelsen inte kunde rättfärdigas, varken genom skattesystemets inre sammanhang eller för att förhindra skatteflykt. Hindret ansågs stå i strid med artikel 43 och kunde inte motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresse. Detta trots att en viss lindring av exit-skatten gavs i de franska bestämmelserna genom att ställa säkerhet och på så vis erhålla uppskov med exit-skatten.

De franska reglerna som var till föremål i målet de Lasteyrie var tämligen milda exitregler då det fanns sätt att undkomma beskattningen, t.ex. genom att ställa en säkerhet för den latent kapitalvinsten. Dessa regler innebar således att de franska medborgarna omöjligen kunde undkomma beskattning. Trots detta konstaterade generaladvokaten i sitt förslag till dom att reglerna bröt mot etableringsfriheten i art. 43. Vidare konstaterades att resonemanget kunde överföras till art. 39 om fri rörlighet av arbetstagare.¹⁵¹

¹⁵⁰ Mål C-9/02 *de Lasteyrie* [2004], REG s. I-02409.

¹⁵¹ Generaladvokat Mischo, Förslag till avgörande Hughes de lasteyrie du Saillant mot Ministere de l'économie, des Finances et de l'industrie. Punkt 20 samt 85.

Det är min åsikt att de Lasteyrie skulle ha kunnat bedömas under den fria rörligheten för kapital om andelsinnehavet varit mindre.¹⁵²

Då EGD avgett dom i endast ett fall rörande exit-skatter är det svårt att dra några säkra slutsatser om var gränsen går för vad som utgör en otillåten exit-skatt. Trots detta anser jag att då EGD har underkänt denna regel är det högst troligt att den svenska regeln om uppskov också kommer att underkännas vid prövning i EGD. Dels för att den ofrånkomligen behandlar personer som införskaffar sina ersättningsbostäder i olika länder på olika sätt. Dels för att det ej finns något sätt att komma runt regeln, något som är möjligt med den franska regeln.

Det finns fler regler i svensk rätt som kan ge upphov till exit-skatter. Bl.a. *personaloptionsreglerna* i 10 kap 11 § 2 st. andra meningen IL, *uttagsbeskattningsreglerna* i 22:5 IL och *andelsbytesreglerna* i 48 a:11 § IL och 49:26 § IL. Även dessa regler kan tänkas avhålla personer från att flytta till andra medlemsstaterna för att ta arbete eller driva verksamhet där.

Uttagsbeskattningsreglerna i 22:5 IL leder t.ex. till att en näringsidkare som önskar flytta med sig sin näringsverksamhet till ett annat land kommer att beskattas för hela det skattemässiga övervärdet av verksamheten vid utflyttningen. Dock skulle dessa troligen med största sannolikhet kunna rättfärdigas med hänsyn till önskemålet att skydda den svenska skattebasen.¹⁵³

I doktrin har Leif Mutén spått vad de Lasteyrie-målet kan få för konsekvenser i Sverige. Han diskuterar bl.a. om den svenska tioårsregeln i 3 kap. 19 § IL¹⁵⁴ kan falla in under samma dom och han ställer sig frågan hur EGD skulle bedöma reglerna om behandling av personaloptionsreglerna vid utflyttning, 10 kap 11 § IL. Mutén har svårt att se annat än att regeln om avskattning av förmån, som kunnat utnyttjas men inte blivit utnyttjad, utgör hinder för rörligheten. Han menar att termen exit-skatt borde kunna tillämpas även på den. I RÅ 2004 not 135 undanröjde RegR, SRN: s förhandsbesked för att gemenskapsrätten inte iakttagits vid bedömningen. Frågan har inte på nytt ställts till SRN. Enligt uppgift från SKV tillämpas 10 kap. 11 § 2 st. 2 p. IL fortfarande enligt lagtexten men att möjlighet finns för den skattskyldige att yrka på skattebefrielse då regelns förenlighet med EG-rätten är tveksam. Även här är ett exempel på stor brist i förutsägbarheten för den skattskyldige.

¹⁵² EGD har skiljt mellan etableringsfriheten och den fria rörligheten för kapital i *X och Y mot Skatteverket och Verkooijen* på så sätt att de båda friheterna varit alternativa till varandra beroende på ägandet och inflytande i bolaget.

¹⁵³ Ståhl K, P Österman R ”EG-skatterätt” s. 110.

¹⁵⁴ I fråga om kapitalvinster gäller att den som under beskattningsåret eller vid något tillfälle under de tio åren dessförinnan stadigvarande vistas här men flyttar ut med svenska aktier i sin ägo och säljer dem inom tio år efter utflyttning blir princip beskattad för kapitalvinsten, och detsamma gäller även om han skulle ha köpt dessa aktier efter sin utflyttning. Självfallet kommer detta skattekrav ofta i konflikt med motsvarande krav från den stat dit den skattskyldige flyttat. Skatteavtalen ger dock ofta Sverige en begränsad rätt att tillämpa utflyttar regeln, normalt under fem år från avflyttningen.

Vidare anser Mutén i sin artikel att regeln om andelsbyten i 48 a kap.11 § IL är en klar exit-skatteregel vilket också gäller 49 kap. 26 § IL. Enligt reglerna om andelsbyten medges uppskov med beskattningen vid vissa typer av andelsavyttringar där vederlaget består av andelar i det köpande bolaget. Uppskovet återförs normalt till beskattning när vederlagsandelarna i sin tur avyttras. Enligt 49:26 IL utlöses dock beskattning av uppskovsbeloppet när säljaren flyttar från Sverige.

KamR¹⁵⁵ i Stockholm har prövat frågan om uppskov med beskattning av vinst på aktier kan medges om personen i fråga flyttat utomlands. Domstolen kom i flera fall fram till att uppskov inte kunde vägras på grund av bestämmelserna i EGF. SKV delar domstolens bedömning. SKV ansåg dock att om de mottagna aktierna säljs inom en tioårsperiod (3:19 § IL) från året för utflyttning kan beskattning av uppskovet respektive av vinsten på de bortbytta andelarna emellertid komma i fråga.¹⁵⁶

Efter ovanstående resonemang anser jag kunna dra slutsatsen att förenligheten med EG-rätten avseende exit-skattbestämmelserna i medlemsstaternas lagstiftning är högst tveksam och det verkar som om Sverige till viss del även tvingats dela denna åsikt.

6.3 Förslag till olika lösningar

6.3.1 Inledning

Det är inte möjligt att införa svenska regler som innebär att fastighetsvinster utomlands skall beskattas här om personen ifråga inte alls har någon koppling till Sverige. Det är som redan påpekats, bara Sverige som beskattar uppskovsavdraget och det är därför viktigt att SKV som beskattningsmyndighet får reda på när den skattskyldige avyttrar ersättningsbostaden. Enligt artikel 10 EGF skall medlemsstaterna vidta alla lämpliga åtgärder för att säkerställa att de skyldigheter som följer av fördraget eller åtgärder som vidtagits av gemenskapens institutioner fullgörs. Medlemsstaterna skall vidare underlätta att gemenskapens uppgifter fullgörs samt avstå från varje åtgärd som kan äventyra att fördragets mål uppnås.

6.3.2 Avskaffa uppskovsavdrag

Ett alternativ som förvisso troligen inte är aktuellt, då regeringen gått ut och sagt i ovannämnda skrivelse att det inte anses som en tänkbar lösning, är att helt avskaffa uppskovsavdragen. Jag väljer ändå att ta upp alternativet för att

¹⁵⁵ Se exempelvis dom den 16 maj 2005, mål nr. 5189-03 (art. 39) och dom samma dag, mål nr 5141-03 (art. 18.1)

¹⁵⁶ Skatteverkets ställningstagande, 19/05 Dnr. 131 532464-05/111.

det spekulerats mycket i media och i branschorganisationer om vad detta kan få för konsekvenser för svenska bostads- och arbetsmarknad samt för att delar av sista skriftväxlingen mellan Kommissionen och Sverige blivit hemlighetsstämplad.

Idag har ca 300.000 svenska villa- och bostadsrättsägare 120 miljarder i obeskattade reavinster. Ytterligare omkring ca. 25 miljarder tillkommer varje år. Med dagens reavinstskatt på 20 procent betyder det att bostadsägare har 24 miljarder i uppskjuten skatt. Väljer regeringen att plocka bort möjligheten till uppskov kan det få stora konsekvenser på bostadsmarknaden. Detta skulle resultera i en kraftig prisnedgång. Ofta kan en bostadsköpare betala mer för en ny bostad när man inte behöver beskatta kapitalvinsten. I exempelvis nybildade bostadsrättsföreningar sker det ganska snart byten av bostäder och där är kapitalvinsten ofta väldigt stor. Normalt läggs denna i en ny bostad. Naturligtvis skulle ett slopat uppskov skapa problem för personer i den situationen.¹⁵⁷ Slopat uppskovsrätt skulle få stor betydelse, inte minst i storstäderna där kapitalvinstskatten kan bli 300.000-400.000 kronor vid en vanlig bostadsförsäljning. Det skulle ta bort kapital från marknaden och skynda på prisnedgången.¹⁵⁸

Alternativet skulle enligt min mening under alla omständigheter inte kunna ske utan en rejäl sänkning av kapitalvinst beskattning på fastigheter.

6.3.3 Avskaffa beskattning av kapitalvinst på fastigheter

Ett alternativ är att helt ta bort beskattning vid avyttring av fastighet. Av 13 undersökta medlemsstater är Sverige det enda land som överhuvudtaget beskattar kapitalvinsten vid bostadsförsäljning. I övriga länder tas ingen skatt ut. Vissa länder har dock som krav att bostadsinnehavaren ägt bostaden ett visst antal år för att slippa skatten. Detta resulterar i att om den skattskyldige EU-medborgaren säljer sin ursprungsbostad i dessa länder och därefter förvärvar en ny, utgår således ingen beskattning alls. Det saknar därför betydelse om personen ej förvärvar ny bostad alls, förvärvar ny bostad i den medlemsstaten eller förvärvar ny bostad utomlands. Något diskriminerande moment finns därför inte till skillnad från det svenska systemet.¹⁵⁹ Med tanke på att alternativet överhuvudtaget ej diskuterats samt Sveriges rädsla att förlora sina skatteintäkter är detta troligen inte ett tänkbart alternativ.

¹⁵⁷ Sandström, Olof ”Skattesmäll på 24 miljarder hotar villaägare” Dagens Industri 2005-09-27 (2006-02-17), <http://www.di.se>

¹⁵⁸ Ahlqvist, Eva-Lena ”Svenska reavinster till EU:s domstol” .Dagens Industri, 2005-12-08 (2006-02-17, <http://www.di.se>

¹⁵⁹ Sandström Olof, ”Svensk villaskatt unikt hög” Dagens Industri, 2005-09-27 (2006-02-17), <http://www.di.se>

6.3.4 DIREKTIV 77/799

Det finns, som ovan nämnts ett direktiv som stadgar att myndigheterna i de olika medlemsstaterna *skall* samarbeta. Direktivet innefattar en rätt för myndigheter att få hjälp av andra staters myndigheter och en bestämmelse om att information *ex officio* skall överlämnas till andra stater. Direktivet ställer dock inget automatiskt krav på uppgiftslämnande.

Det har avgjorts en hel del mål i EGD med anledning av detta direktiv. Många stater har åberopat direktivet i ett försök att rättfärdiga indirekt diskriminering genom att anföra att det varit fråga om när en myndighet *ex officio* skall lämna information till en annan stats myndighet.¹⁶⁰ Domstolen kom i målen fram till att en medlemsstat utan anmodan skall överlämna information till skattemyndigheten i en annan stat, när det finns skäl att anta att utan denna information skulle förekomma eller beviljas en oberättigad skatteminskning i den andra staten. För att en skyldighet att lämna information ska föreligga måste en rad krav vara uppfyllda. Bland annat måste myndigheterna i den stat som efterfrågar information uttömt alla egna möjligheter att få tag på uppgifterna. Vidare kan överlämnade vägras om den mottagande medlemsstaten, på grund av omständigheterna *de facto* eller *de jure*, inte kan lämna likvärdiga information. Följden blir att de uppställda kraven gör att processen för att få information utlämnad kan bli svår och ta betydande tid. Informationsöverföringen mellan medlemsstaterna kan knappast sägas vara effektiv.¹⁶¹

Om direktivet hade kunnat tvinga en medlemsstat till att lämna ut information hade det verkligen kunnat fylla en funktion. Det hade varit säkrare för Sverige att tillerkänna en utflyttande person uppskovsavdrag om det på ett enkelt sätt hade kunnat kontrolleras vid vilken tidpunkt personen säljer sin ersättningsbostad. Ett förslag till lösning är således att införa ett motsvarande direktiv som kan tvinga medlemsstaternas skattemyndigheter att lämna information till de andra medlemstaternas skattemyndigheter. På detta sätt hade uppskovsavdraget kunnat tillerkännas även personer som anskaffar sin ersättningsbostad utomlands, samtidigt som den svenska staten kan känna sig trygg med att erhålla skatteintäkt.

6.3.5 Krav på säkerhet.

Som redan nämnts i de *Lasteyrie*-målet¹⁶² finns en möjlighet i fransk lagstiftning för den skattskyldige att ställa säkerhet för att få anstånd med betalning av skatten. Säkerhet kan ställas genom insättning av kontanter på ett interimskonto hos skattemyndigheten, genom; fordringsbevis till förmån

¹⁶⁰ Se Mål C-420/98 *W.N* [2000] REG s. I-02847.

¹⁶¹ Caamano Anido, MA och Calderón carrero, JM, ”Accounting, the permanent establishment and EC law: *The futura participation case*”, ECTR 1999-1 s. 35.

¹⁶² Mål C-9/02 [2004] REG s. I-02409.

för skattemyndigheten, borgen, pantsättning, värdepapper, varor som deponerats i av staten godkända magasin vilka skall vara föremål för en köption till förmån för skattemyndigheten, eller genom hypotek i fast egendom eller genom pantsättning av affärsrörelse.

6.4 Sammanfattning

Då regeringen i sin skrivelse till Kommissionen bl.a. angett att dem inte tänker avskaffa uppskovsavdragen är detta troligen ej ett tänkbart scenario. Inget tyder heller på att regeringen helt kommer att ta bort kapitalvinstbeskattningen på fastigheter. Vad som däremot står som tänkbara alternativ är införandet av en tvingande upplysningsplikt för utländska myndigheter samt även för den enskilt skattskyldige. Detta skulle kunna innebära att den skattskyldige varje år ska lämna uppgift till SKV om han eller hon fortfarande har kvar fastigheten i utlandet.

Vidare finns också alternativet att ställa säkerhet vid förvärv av ersättningsbostad inom EU. Detta skulle även kunna vara ett bra alternativ för den svenska staten. En möjlighet till säkerställande av skatt och därmed minskad risk att gå miste om skatteintäkter.

Vad man ska komma ihåg när man diskuterar möjligheter för Sverige att säkerställa skatteinkomster genom säkerhet eller genom en upplysningsplikt för utländska myndighetsorgan är att det också administrativt kostar att handlägga både för Sverige som för utländska myndigheter. Vidare krävs krav på att andra medlemsstater ändrar sin lagstiftning för att exempelvis utöka register för att kunna upplysa Sveriges myndigheter vid förfrågan och ändra i sin lagstiftning. Jag ställer mig tveksam till villighet att andra medlemsstater ska lägga tid och pengar i frågan. Upplysningsplikten för den enskilde¹⁶³ torde här vara ett bra alternativ och är det alternativet som regeringen föreslagit i sitt svar till Kommissionen.¹⁶⁴

¹⁶³ I 3 kap. 11 § Lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, LSK, finns bestämmelser om att den som gör uppskovsavdrag skall lämna uppgifter i självdeklarationen om beteckningen på ersättningsbostaden. Det skall göras det år då ursprungsbostaden avyttras eller året efter i de fall ersättningsbostaden förvärfvas först året efter avyttringen. När det gäller den som väljer att bo kvar i Sverige får SKV nödvändig information genom en samordning med fastighetsregistret. Det behövs därför inte någon löpande upplysningsplikt när ersättningsbostaden ligger i Sverige.

¹⁶⁴ EUF12004/615, Formell underrättelse om realisationsvinster med avyttring av privatbostäder.

7 Slutsats

Att Sverige tvingas följa ett franskt domslut som grundar sig på ett förhandsbesked i en icke identisk fråga som dessutom gäller en annan fördragsfrihet på det direkta beskattningsområdet, är ett typexempel på hur EG-rätten är när den är som mest ifrågasatt och svårtolkad för medlemsstaterna och för den enskilt skattskyldige.

Det råder dock ingen tvekan om att ett nekat uppskovsavdrag utgör ett otillåtet hemstatshinder då det främst drabbar och avskräcker landets medborgare eller bosatta från att utnyttja rätten till fri rörlighet. En jämförelse görs med en obegränsad skattskyldig, medborgare eller bosatt i Sverige som inte utnyttjat sin möjlighet till fri rörlighet. Med hänsyn till de Lasteurie –målet är det högst tveksamt att EGD vid avgörande kommer att anse den i uppsatsen behandlade exitskatt-bestämmelsen förenlig med EG-rätten. Även Sverige har visat tendens på att börja ändra sin lagstiftning på området.

Det är min mening att Sverige inte heller torde ha någon möjlighet att rättfärdiga sina regler varken genom fördraget eller genom the rule of reason-testet. I rule of reason -testet kommer det att falla på proportionaliteten. Likväl som en i Sverige bosatt person kan få uppskov med sin kapitalvinst om detta registreras hos SKV skulle detta kunna gälla för en person bosatt inom EU. Kontrollproblemen som uppstår när en ersättningsbostad inom EU avyttras kan ju lösas inom ramen för befintligt myndighetssamarbete eller genom att införa lösningar som upplysningsplikt och möjlighet till ställande av säkerhet.

Ett ytterliggare argument är att om Sverige enligt lagtext anses ha rätt att behålla beskattningen i fem år från utflyttningen kan det tyckas att uppskovet skall få gälla iallafall i fem år, detta för att reglerna skall korrespondera med varandra. Det torde vara orätt att kunna binda personer skatterättsligt till Sverige genom att behålla skatteanspråket och samtidigt ej bevilja personen samma rättigheter som andra skattebetalare. För de fall en person bedöms ha en sådan väsentlig anknytning till Sverige efter utflyttningen så att denne skall beskattas i Sverige bör samma person ges uppskov med kapitalvinsten från sin fastighet.

Det verkar som om Sverige under en tid förberett sig för ett bakslag i EGD då de redan börjat utreda eventuella möjliga lösningar. Vid en förändring av lagstiftningen ställer jag mig frågan hur länge detta beskattningsanspråk ska kunna kvarstå. Klart är att det kommer bli ett längre beskattningsanspråk än den femåriga presumtionen för väsentlig anknytning i 3:7 2 st. IL. Kommer det här bli en liknande tioårsregel som i 3:19 § IL eller kommer regeringen att hävda anspråk längre än så? Om inte den skattskyldige flyttar tillbaka till Sverige kommer Sverige troligen att på obestämd tid vilja begära in de beviljade uppskovsavdragen.

När en sådan lagstiftning kommer att träda ikraft är osäkert samt vilken utformning som ikraftträdandereglerna kommer att erhålla.

Som redan nämnts har SKV sedan förra året valt att tillåta att ursprungsbostaden ligger utanför Sverige. Rent praktiskt fungerar det så att om en person söker uppskov med kapitalvinsten när ersättningsbostaden säljs i Sverige och ursprungsbostaden ligger utanför Sverige men inom EU och alla andra förutsättningar är uppfyllda så beviljar SKV uppskov. Eftersom EGD står över svensk lagstiftning har SKV vid tolkning av EU: s diskrimineringsregler kommit fram till att lagrummet strider mot dessa. Detta är kanske inte så kontroversiellt eftersom det är ett relativt litet antal personer som berörs årligen.¹⁶⁵

Sverige har så länge som möjligt försökt dra på detta in i det längsta för att vinna så mycket tid och skatteintäkter som möjligt. Det verkar som om Sverige ändå tillslut insett sina små chanser till ett rättfärdigande i EGD. Efter att denna uppsats blivit inlämnad valde regeringen att erkänna sig besegrade och medge Kommissionens fastställelseyrkande och därmed tillåta uppskov vid ursprungsbostad utanför Sverige samt vid köp av ersättningsbostad i en annan medlemsstat.¹⁶⁶ Det kommer därför inte bli någon fortsatt handläggning i EGD och Sverige kommer att få betala rättegångskostnaderna för EGD: s handläggning i frågan.

Det näst sista svaret från regeringen har som ovan sagt blivit hemlighetsstämplat så förutom alternativet med upplysningsplikten för den skattskyldige är det bara att invänta och se vilka lösningar som Finansdepartementet kommer att presentera. Ett nytt yttrande från regeringen angående reformer i 47 kap. inväntas i juni 2006.¹⁶⁷

¹⁶⁵ Samtal med Christer Ljung på Skatteverket.

¹⁶⁶ <http://www.regeringen.se/content/1/c6/06/37/75/57d420db.pdf>

¹⁶⁷ <http://www.regeringen.se/sb/d/6183/a/63796>

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Skadeståndslagen (SFS 1972:207)

Anslutningslagen (SFS 1994:1500)

Lag om förhandsbesked i skattefrågor (1998:189)

Förordning (1995:1301) om handläggning av skadeståndsanspråk mot staten

Inkomstskattelagen (1999:1229)

Skatteverkets ställningstagande 19/05 ”Beskattning av vinst på bortbytta aktier vid utflyttning till annat EU- eller EES-land, Dnr 131 532464-05/111, 2005-10-04.

Skatteverkets skrivelse, ”Uppskov med kapitalvinst för ursprungsbostad inom EU”, Dnr. 130 103669-05/111, 2005-02-24.

Skatteverkets skrivelse, ”Uppskov med kapitalvinst av bostad vid förvärv av ersättningsbostad inom EU”, Dnr. 130 701154-04/111 , 2004-12-16.

Prop. 1993/94: 45 Om uppskovsregler vid bostadsbyten, m.m.

Prop. 1994/95:57. Mervärdesskatten och EU.

Prop. 2002/03:106 ”Administrativa avgifter på skatte - och tullområdet, m.m.”.

SOU 1994:88 Mervärdesskatten och EG.

1994/95: SkU7 Mervärdesskatten och EG.

SOU 1997: 194 ”Det allmännas skadeståndsansvar vid överträdelse av EG-regler”.

SOU 2005:99 Vissa företagsskattefrågor.

Angående formell underrättelse om realisationsvinster i samband med avyttring av privatbostäder (KOM:s ref SG-Greffe (2004) D/201422, ärendenummer 2003/4314.

EUFi2004/615 Formell underrättelse om realisationsvinster i samband med avyttring av privatbostäder.

IP/05/943 Commission request Sweden to change discriminatory rules on tax relief for capital gains arising from home sales, Brussel 15 July 2005.

IP/05/1621 Commission refers Sweden to Court over discriminatory rules on capital gains tax relief on home sales. Brussel 16 december 2005.

Litteratur

Lodin, S-O, Lindencrona, P Melz, Silberberg, C, *"Inkomstskatt -en läro -och handbok i skatterätt"*, tionde upplagan, Studentlitteratur, Lund, 2005.

Ståhl Kristina, Österman Roger P., *"EG skatterätt"*, andra upplagan, Uppsala, 2003.

Terra Ben, & Wattel, Peter, *"European Tax Law"*, fjärde upplagan, Kluwer Law International, 2005.

Tidskrifter

Mouters, J *"The principle of non-discrimination in European Community law"*, ECTR 1999-2.

Mutén, Leif, *"EG-domstolen och exitskatten"*, SN nr. 5 2004.

Nyberg U, Pettersén och Renstam M-B. *"Ger EG-domen Köbler C-224/0, ökade möjligheter för enskilda att begära skadestånd av staten"*, SN nr. 9 2004.

Pelin, Lars *"Marks & Spencer-målet i ett svenskt perspektiv"* SN nr. 7-8 2006, ännu ej publicerad.

Pålsson, Robert, *"RSV: s rekommendationer och legalitetsprincipen"*, SN nr. 1-2 1997.

Reich, Norbert, Christopher och Vasiljeva, Ksenij, *"Understanding EC law"*, 1 uppl., Intersentia, Antwerp, 2003.

Ståhl, Kristina och P Österman Roger, *"EG-rätten och skyddet för den svenska skattebasen"*, SvSkt 2002.

Von Quitzow, Carl Michael, *"Exit Bachmann, bievnuue Danner- Eller när en dom blivit så urholkad att den nästan får anses vara "overruled" "*, SN nr.1-2 2003.

Gemenskapsrättslig lagstiftning

Rådets direktiv 88/361 EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget.

Rådets förordning nr. 1612/68 av den 15 oktober 1968 om arbetskraftens fria rörlighet inom gemenskapen.

Rådets direktiv 68/360 EG av den 15 oktober 1968 om avskaffande av restriktioner för rörlighet och bosättning inom gemenskapen för medlemsstaternas arbetstagare och deras familjer

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

Official Journal of the European Union 22.4.2006,C 96/7 "Action brought on 22 february 2006 by the Commission of the European Communities against the Kingdom of Sweden".

Elektroniska källor

Sandström, Olof "Skattesmäll på 24 miljarder hotar villaägare" Dagens Industri 2005-09-27 (2006-02-17), <http://www.di.se>

Sandström Olof, "Svensk villaskatt unikt hög" Dagens Industri, 2005-09-27 (2006-02-17), <http://www.di.se>

Ahlqvist, Eva-Lena "Svenska reavinster till EU:s domstol", Dagens Industri, 2005-12-08 (2006-02-17), <http://www.di.se>

Pressmeddelande 11 maj, 2006, Finansdepartementet, "Sveriges svar på EG-kommissionens stämning inför EG-domstolen avseende de svenska uppskovsavdragen", (060512), <http://www.regeringen.se/sb/d/6183/a/63796>

Svaromål till Europeiska gemenskapernas domstol avseende de svenska uppskovsavdragen, Utrikesdepartementet, Rättssekretariatet för EU-frågor, (060512), <http://www.regeringen.se/content/1/c6/06/37/75/57d420db.pdf>

Rättsfallsförteckning

Praxis från EGD

Mål 26/62	Van Gend & Loos [1963] svensk specialutgåva s. 00161
Mål 6/64	Costa v. ENEL [1964] svensk specialutgåva s. 00211
Mål 16/65	Schwarze [1965] svensk specialutgåva s. 00227
Mål C -152/73	Sotgiu [1974] REG s. 00153.
Mål C- 2/74	Reyners [1974] REG s. 00631
Mål C-41/74	Van Duyn [1974] REG s. 01337
Mål C-120/78	Cassis de Dijon [1979] REG s. 00649
Mål C-61/79	Denkavit Italiana [1980] REG s. 01205
Mål C-283/81	CILFIT [1982] REG s. 03415
Mål C-199/82	San Giorgio [1983] REG s. 03595
Mål C-14/83	Von Colson [1984] REG s. 01891
Mål C-270/83	Avoir Fiscal [1986] REG s.00273
Mål C- 81/87	Daily Mail [1988] REG s. 05483
Mål C-240/87	Deville [1988] REG s. 03513
Mål C-305/87	Kommissionen mot Grekland [1998] REG s. 01461
Mål C-106/89	Marleasing [1990] REG s. I-4135
Mål C-6/90, 9/90	Francovich [1991] REG s. I-05357
Mål C-204/90	Bachmann [1992] REG s. I-00249
Mål C-300/90	Kommissionen mot Belgien[1992] REG s. I-00305
Mål C-267, 268/91	KECK m.fl. [1993] REG s. I-06097
Mål C-46/93, 48/93	Brasserie du pêcheur [1996] REG s. I-1029
Mål C-62/93	Soupergaz [1995] REG s. I-1883
Mål C-279/93	Schumacker [1995] REG s. I-00225
Mål C-312/93	Peterbroeck [1995] REG s. I-04599
Mål C-392/93	British Telecommunications plc. [1996] REG s.I-1631
Mål C-415/93	Bosman [1995] REG s. I-04921
Mål C-430/93	Van Shijndel [1995] REG s. I-04705
Mål C-55/94	Gebhard [1995] REG s. I-04165
Mål C-80/94	Wielockx [1995] REG s. I-02493
Mål C-107/94	Asscher [1996] REG s. I-03089
Mål C-163/94, C-165/94, C-250/94	De Lera.[1995] REG s.I-4821
Mål C-18/95	Terhoeve [1999] REG s. I-00345
Mål C-250/95	Futura [1997] REG s. I-02471
Mål C-188/95	Fantask [1997] REG s. I-6783
Mål C-134/97	Victoria Film [1998] REG s. I-7023
Mål C-222/97	Trummer [1999] REG s.I-01661
Mål C-264/96	ICI [1998] REG s. I-04695
Mål C-140/97	Rechberger [1999] REG s. I-3499
Mål C-307/97	Saint Gobain [1999] REG s. I-06161

Mål C-311/97	Royal Bank of Scotland [1999] REG s.I-2651
Mål C-35/98	Verkooijen [2000] REG s. I-04071
Mål C-200/98	X AB och Y AB mot Riksskatteverket [1999] REG s. I-08261
Mål C-302/98	Sehrer [2000]REG s. I-04585
Mål C-420/98	W.N mot Staatssecretaris van Financiën [2000] REG s. I-02847
Mål C-150/99	Lindöpark [2001] REG s. I-00493
Mål C-385/00	de Groot [2001] REG s. I-11819
Mål C- 436/00	X & Y mot Riksskatteverket [2002] REG s. I-10829
Mål C-224/01	Köbler [2003] REG s. I-10239
Mål C-422/01	Skandia & Ramstedt [2003] REG I-6817.
Mål C-9/02	de Lasteyrie[2004] REG s. I-02409
Mål C-315/02	Annelieze Lenz [2004] REG s. I-07063
Mål C-319/02	Manninen [2004] REG s. I-07477
Mål C-446/03	Marks and Spencer [2005] ännu ej införd
Mål C-104/06	Pågande mål ”Suède”.

Generaladvokatens förslag till avgörande i mål C-224/01 Gerhard Köbler mot Republik Österreich ,[2003] REG s. I-10239.

Generaladvokatens förslag till avgörande i mål C-9/02 Hughes de Lasteyrie du Saillant mot Minié de l'Économie, des Finances et de L'industrie [2004] REG s. I-02409.

Svensk praxis

Kammarrätten i Göteborg mål nr. 757-2001.

Länsrätten i Stockholm mål nr. 3086-05, 3100-05, 2567-06, 2562-06.

Länsrätten i Vänersborg mål nr. 652-04 och 438-05.

Kammarrätten i Stockholm mål nr. 5189-03, mål nr 5141-03.

JK:s beslut av den 4 oktober 2005 (dnr.2419-03-44).

RÅ 2002 not 210

RÅ 2004 not 135