



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Hanna Nellmark

**Fastighetsuppskavsregeln –  
stridande mot de EG-rättsliga  
reglerna om fri rörlighet av  
arbetstagare och kapital?**

Examensarbete  
20 poäng

Christina Moell

Skatterätt

Hösttermin 2004

# Innehåll

<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>1</b>
<b>FÖRORD</b>	<b>3</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>4</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>5</b>
1.1 Bakgrund	5
1.2 Syfte, avgränsning och metod	6
1.3 Disposition	7
<b>2 FRI RÖRLIGHET FÖR PERSONER OCH KAPITAL</b>	<b>8</b>
2.1 Diskrimineringsförbud	9
2.2 Artikel 39 i EG-fördraget	10
2.3 Direkt effekt	10
2.4 Artikel 56.1 EG-fördraget	11
2.4.1 Artikel 58 EG-fördraget	11
2.5 Diskriminering	12
2.5.1 Fri rörlighet för arbetstagare	13
2.5.1.1 Praxis från EGD rörande fri rörlighet för arbetstagare	14
2.5.1.1.1 Biehl-målet	14
2.5.1.1.2 Bachmann-målet	14
2.5.1.1.3 Schumacker-målet	15
2.5.1.2 Praxis från EGD rörande fri etablering	16
2.5.1.2.1 De Lasteyrie-målet	16
2.5.2 Fri rörlighet för kapital	16
2.5.2.1 Praxis från EGD rörande fri rörlighet av kapital	17
2.5.2.1.1 Sandoz-målet	17
2.5.2.1.2 Verkooijen-målet	17
2.6 Sammanfattning	17
<b>3 UPPSKOVSREGELN</b>	<b>19</b>
3.1 Historik	19
3.2 Gällande rätt	20
3.2.1 Förutsättningar för uppskovsavdrag	20
3.2.2 Uppskovsavdragets storlek	21
3.2.3 Avyttring av ersättningsbostad	21

3.3	Sammanfattning	22
<b>4</b>	<b>ANALYS</b>	<b>23</b>
4.1	Exittax	23
4.2	Diskriminering	24
4.3	Rättfärdigande av diskriminering	25
4.3.1	Effektiv skattekontroll	25
4.3.2	Skattesystemets inre sammanhang	26
4.3.3	Skattemässig situation	26
4.4	Ytterligare argument	26
4.5	Förslag till lösningar	27
4.5.1	Inledning	27
4.5.2	Direktiv 77/799/EEG	27
4.5.3	Avskaffa beskattning av realisationsvinst på fastigheter	28
4.5.4	Krav på säkerhet	28
<b>5</b>	<b>SLUTSATS</b>	<b>30</b>
	<b>LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>31</b>
	<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>32</b>

# Sammanfattning

Skatterätten är ett av de rättsområden som tydligt påverkats av Sveriges anslutning till EU. Den indirekta beskattningen har bearbetats markant efter direktiv på EG-nivå. Även den direkta beskattningen har påverkats, framförallt genom fördragsbestämmelserna om fri rörlighet och icke-diskriminering.

Uppsatsen behandlar huruvida den svenska regeln om uppskov med skatt från realisationsvinst för fastigheter strider mot EG-fördragets regler om fri rörlighet för kapital och arbetstagare.

EG-fördragets bestämmelser angående icke-diskriminering är genomgående inriktade på diskriminering med hänsyn till nationalitet. I senare praxis har domstolen även slagit fast att även indirekt diskriminering är förbjuden. Med indirekt diskriminering avses särskiljande som i och för sig inte baseras på nationalitet, men som i praktiken leder till samma resultat. I flertalet mål har fastslagits att en tillämpning av skatteregler som gör skillnad mellan skattskyldiga beroende på om de har hemvist i landet eller inte kan utgöra förbjuden diskriminering, då sådana regler riskerar att särskilt drabba utländska medborgare. Även skatteregler som gör skillnad mellan olika skattskyldiga beroende på var de har investerat sitt kapital har i ett fall förklarats vara i princip stridande mot diskrimineringsförbudet. Av EGD:s praxis framgår vidare att för att en olikbehandling överhuvudtaget skall utgöra diskriminering krävs att det är två jämförbara situationer som behandlas olika. Domstolen har i flertalet mål haft att avgöra om en i princip otillåten olikbehandling kan rättfärdigas med hänsyn till olika typer av allmänintresse. I de flesta fall har de grunder för rättfärdigande som framförts av medlemsstaterna avvisats av domstolen. I ett fall har dock domstolen godtagit argumentet som framförts av medlemsstaten, motivet i det fallet var att olikbehandling krävdes för att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang.

För att få uppskavsavdrag skall den skattskyldige ha avyttrat en permanentbostad i Sverige och förvärvat eller avse att förvärva en ny bostad i Sverige. Uppskavsregeln innebär att avdraget som får göras motsvarar den skattepliktiga kapitalvinsten såvida vederlaget för ersättningsbostaden är minst detsamma som vederlaget för ursprungsbostaden. I de fall då ersättningsbostaden införskafts till ett lägre likvid än vad ursprungsbostaden inbringat har den skattskyldige ej rätt till fullt uppskavsavdrag.

Problematiken som lyfts fram i uppsatsen är exitskatt (utflyttningsskatt). D.v.s skatter som utfaller då en skattskyldig väljer att flytta ut ur en medlemsstat. Denna slags skatt har ansetts strida mot de fria rörligheterna i ett franskt fall. Examensarbetet utreder hur de svenska reglerna om

uppskov, som kan ses som en slags exittax i de fall då uppskov ej kan erhållas vid utflyttning, förhåller sig till EG-rätten.

# Förord

Detta examensarbete har vuxit fram under höstterminen 2004. Jag vill tacka min handledare Christina Moell för mycket god handledning med värdefulla råd och synpunkter. Jag vill också tacka nu avlidne professor Sture Bergström, som var min handledare till en början för god vägledning och inspiration. Ett stort tack vill jag även rikta till Adacta Advokatbyrå som har låtit mig skriva examensarbetet hos dem.

Lund den 16 december 2004

Hanna Nellmark

# Förkortningar

EG	Europeiska gemenskapen
EGD	EG-domstolen
ECR	Report of Cases before the Court of Justice
EU	Europeiska unionen
Prop	Proposition
IL	Inkomstskattelagen

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Sverige inträdde i den Europeiska unionen 1995. Sedan dess har det svenska rättssystemet utvecklats för att uppfylla de krav som EG-fördraget ställer angående avskaffande av hindren för den fria rörligheten för varor, tjänster, personer och kapital. Medlemsstaterna har full suveränitet att själva utforma sina skattesystem och medlemsländernas avsikt var länge att fördragets bestämmelser i sig ej inkräktade på den nationella självbestämmanderätten i skattefrågor. Det har funnits ett starkt motstånd från medlemsstaterna att harmonisera skattesystemen, främst då inkomstbeskattningen har stor betydelse för den offentliga finansieringen. Medlemsstaterna kan således själva utforma sin inkomstbeskattning. Enbart på de områden där harmonisering har skett genom antagande av direktiv är medlemsstaternas självbestämmande inskränkt. EGD har dock genom *Avoir fiscal*-målet<sup>1</sup> fastställt att skattebestämmelser som hindrar den fria etableringsrätten kan angripas med stöd av fördraget. Genom bl.a. nämnda mål står det nu klart att beskattningen inte är någon slags frizon utan att även skattereglerna måste utformas i enlighet med fördragets bestämmelser.

Den svenska skattelagstiftningen har befunnits oförenlig med EG-fördraget i flera fall. Bl.a. i *X och Y AB*-målet<sup>2</sup> där de svenska koncernbidragsreglerna ansågs strida mot fördragets regler om etableringsfrihet då rätten för ett moderbolag att utge koncernbidrag till sitt dotterbolag var beroende av var bolaget som äger dotterbolaget var beläget. I en dom från 2002<sup>3</sup> underkände EG-domstolen 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 ett uppskov.

Trots att en granskning av skattereglerna genomfördes år 2002 i syfte att korrigera de regler som ej var förenliga med EG-fördraget kan det fortfarande finnas svenska skatteregler som ej överensstämmer härmed. Ett exempel på detta kan vara fastighetsuppskavsregeln. Denna regel tillåter skattskyldiga som sålt en bostad med kapitalvinst och som sedan införskaffar en ny bostad i Sverige att skjuta upp beskattningen på kapitalvinsten. Samma regel gäller dock ej om en ny bostad istället införskaffas i ett annat EU-land. Fallet blir att den skattskyldige får erlagga kapitalvinstskatt vid utflyttningen, en så kallad exittax eller utflyttningsskatt. Detta innebär således att den skattskyldige behandlas annorlunda om han väljer att ej längre kvarstanna i Sverige. Att behandla skattskyldiga olika på detta sätt kan givetvis vålla vissa problem då Sverige

---

<sup>1</sup> Mål 270/83 *Avoir fiscal* [1986] ECR 273.

<sup>2</sup> C-200/98.

<sup>3</sup> C-436/00.



i och med sitt medlemskap i EU har ratificerat EG-fördraget och därmed är skyldigt att uppfylla de krav som fördraget ställer angående avskaffande av hinder för den fria rörligheten för arbetstagare och kapital. Att belägga en skattskyldig med skatter som enbart träffar de som flyttar ut ur landet kan tänkas strida mot dessa krav.

Kammarrätten i Göteborg<sup>4</sup> har i oktober 2001 behandlat frågan huruvida uppskov med beskattning av realisationsvinst avseende avyttrad bostad kan ske då inköpt ersättningsbostad är belägen i Danmark. Kammarrätten fann att uppskov ej skulle medges då ersättningsbostaden var belägen i Danmark och därför ej var att se som en ersättningsbostad i uppskovslagens (1993:1469) mening. Klaganden anför dock att medborgare i ett EU-land har rätt att fritt förflytta sig och söka arbete i ett annat EU-land. Det skall också vara fri rörlighet vid överföring av kapital från ett EU-land till ett annat utan några restriktioner. Klaganden anser att hon blivit utsatt för diskriminering i förhållande till dem som köper ersättningsbostad i Sverige. Vidare framför hon att om den svenska tolkningen är gällande betyder det att många andra liksom hon själv inte skulle kunna förflytta sig fritt inom EU. Denna dom har vunnit laga kraft och har således ej överklagats till Regeringsrätten. Den skattskyldige har heller ej vänt sig till EG-domstolen.

Problemet i Göteborgsmålet är följaktligen att de personer som köper sin ersättningsbostad inom landet erhåller uppskovsavgift till skillnad från dem som köper sin ersättningsbostad i ett annat EU-land. Personer som väljer att utflytta från Sverige blir belagda med en exittax som försvårar utflyttningen ekonomiskt.

## 1.2 Syfte, avgränsning och metod

Syftet med denna uppsats är att utreda huruvida den svenska regeln om uppskov med beskattning av realisationsvinst avseende avyttrad bostad strider mot de EG-rättsliga reglerna om fri rörlighet av arbetstagare och kapital. För att bringa klarhet i detta ämne skall de EG-rättsliga reglerna samt uppskovsregeln i 47 kap IL beskrivas och analyseras.

Av utrymmesskäl kommer arbetet endast att behandla de EG-rättsliga reglerna i EG-fördraget om fri rörlighet av arbetstagare och kapital. Ytterligare en avgränsning är att det är de fria kapitalrörelserna inom unionen som behandlas, således behandlas ej de fria kapitalrörelserna mellan EU och tredje land. Vidare kommer endast de lagändringar som skett av uppskovsregeln och som är relevanta för uppsatsen att behandlas. Övriga ändringar, såsom t.ex. de nya reglerna avseende bostadsföretag<sup>5</sup> att lämnas utanför uppsatsen.

---

<sup>4</sup> Mål nr 757-2001, 2001-10-29.

<sup>5</sup> Prop. 2003/04:19.

Sedvanlig juridisk metod, d.v.s. genomgång och studie av förarbeten, lagtext, rättspraxis och doktrin har använts i arbetet. För att klarlägga huruvida uppskovsregeln strider mot fri rörlighet av arbetstagare samt kapital är utgångspunkten dock rättspraxis från EG-domstolen.

### **1.3 Disposition**

Uppsatsen inleds med en redogörelse för fri rörlighet av arbetstagare samt fri rörlighet av kapital. Inledningsvis ges en kort historisk återblick för att sedan skildra syftet med dessa fria rörligheter. För att detta skall åskådliggöras på bästa sätt kommer relevanta rättsfall från EG-domstolen att behandlas. Rättsfall där utgången har varit att EG-domstolen har kommit fram till att en medlemsstat har diskriminerat en medborgare kommer att jämföras med fall där EG-domstolen har kommit fram till det motsatta.

I nästkommande kapitel redogörs för fastighetsuppskovsregeln. Anledningen till dess tillkomst, historik samt förändringar relevanta för arbetet kommer att belysas innan gällande rätt klarläggs.

Härefter kommer uppskovsregeln att behandlas utifrån fri rörlighet av kapital samt fri rörlighet av arbetstagare. Vad händer då en person flyttar från Sverige till en annan medlemsstat? Är det tillåtet att ta ut så kallad exittax då en person flyttar till en annan medlemsstat. Dessa och andra frågor kommer att diskuteras och analyseras. I det slutliga kapitlet ska jag framföra mina egna åsikter och tankar kring ämnet samt ge förslag på tänkbara lösningar på problemet.

## 2 Fri rörlighet för personer och kapital

I artikel 2 EG-fördraget definieras EU:s målsättningar. Avsikten är att medlemsländerna i den europeiska unionen skall samverka inom gemenskapen för att kunna fullgöra uppgifter och nå resultat på det ekonomisk-politiska området i en utsträckning som ej varit möjligt för ett enskilt land. Ett av medlen för att uppnå fördragets målsättningar är den gemensamma marknaden där det centrala momentet är att hindren för fri rörlighet för varor, tjänster, personer och kapital avskaffas. I en gemensam marknad skall unionsmedlemmar t.ex. kunna låna, eller investera kapital där de tror att kostnaden blir lägst och risken är optimal. Att även kapital skall kunna flyta utan hinder skall leda till ett maximalt resursutnyttjande där utvecklingen mot ökat välbefinnande främjas samtidigt som fördragets mål i övrigt kommer till gagn.<sup>6</sup> Av denna anledning stadgas i Artikel 56-60 i EG-fördraget att alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater är förbjudna. Genom [unionsmedborgarskapet](#) är alla medborgare inom EU-länderna garanterad fri rörlighet inom EU. Denna fria rörlighet innebär också att all diskriminering av arbetstagare från medlemsstaterna på grund av nationalitet vad gäller anställning, lön och övriga arbets- och anställningsvillkor är förbjuden. Detta innebär att alla unionsmedborgare får förflytta sig fritt inom medlemsstaternas territorium, uppehålla sig i en medlemsstat i syfte att söka anställning med de lagar och andra författningar som gäller i den staten.

EG-fördraget innehåller inte en definition av vad som avses med kapitalrörelser. Det kan dock konstateras att kapitalrörelser i EG-rättslig mening är sådana förflyttningar av kapital mellan länder där syftet med transaktionen är att föra över och investera kapital i ett annat medlemsland.<sup>7</sup> Överflyttningen skall vara en självständig transaktion, ej enbart ha företagets som en följd av en annan transaktion som utförts i ett annat syfte.<sup>8</sup> Således är ej överföringar av medel som utgör vederlag för t.ex. tjänster eller köpta varor att se som kapitalrörelser, utan omfattas istället av de särskilda reglerna om fri rörlighet för betalningar.<sup>9</sup>

Ursprungligen fanns bestämmelserna angående avreglering av kapitalrörelserna i artiklarna 67-73 i EG-fördraget. Bestämmelserna innehöll då möjligheter att bl.a. införa skyddsåtgärder genom nya restriktioner.<sup>10</sup> Genom direktiv 88/361 stramades dock reglerna upp. Av direktivet framgår

---

<sup>6</sup> Terra, B, Wattel, P: *European Tax Law*, s. 39.

<sup>7</sup> Ståhl, K, *Aktiebeskattnings och fria kapitalrörelser*, s. 57. Se direktiv 88/361 för precisering av transaktioner som faller in under bestämmelserna om kapitalrörelser.

<sup>8</sup> Ståhl, K, *Aktiebeskattnings och fria kapitalrörelser*, s. 57.

<sup>9</sup> Mål 286/82 samt Mål 26/83 *Luisi*.

<sup>10</sup> Farmer, P, Lyal, R: *EC tax law*, s. 8.

att alla restriktioner för kapitalets fria rörlighet inom EU har varit förbjudna sedan 1 juli, 1990.<sup>11</sup>

## 2.1 Diskrimineringsförbud

I artikel 12 i EG-fördraget förbjuds varje form av diskriminering p.g.a. nationalitet inom fördragets tillämpningsområde. Detta innebär att skattskyldiga ska likabehandlas oavsett var de är medborgare alternativt hemmahörande. Artikel 12 är kompletterad av mer detaljerade diskrimineringsförbud, t.ex. artikel 39 som gäller arbetskraft, artikel 43 gällande företagsetableringar samt artikel 56 gällande fri rörlighet för kapital. 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.<sup>12</sup>

Diskrimineringsförbuden innebär att likabehandling är huvudregeln och omfattar inte bara direkt diskriminering utan även indirekt diskriminering. Diskriminering enligt EG-fördraget föreligger när två lika situationer behandlas olika eller när två lika situationer behandlas olika. Rätten till fri rörlighet innefattar inte bara en rätt till gränsöverskridande cirkulation, utan även en rätt till nationell likabehandling.<sup>13</sup> Det är endast diskriminering av medborgare från andra medlemsstater som är förbjuden. EG-fördraget hindrar däremot inte en medlemsstat från att diskriminera sitt eget lands medborgare. En skatteregel av direkt diskriminerande slag, 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 EG-fördraget. Indirekt diskriminering d.v.s. åtgärder som i praktiken kan utgöra hinder mot den fria rörligheten, t.ex. olikabehandling beroende av vistelseort, kan däremot berättigas även av övergripande skäl av allmänt intresse. Som nämnts kan diskriminering endast godtas i de fall som anges i fördraget. För såväl tjänster och personer som kapital anges i fördraget att hänsyn skall tas till allmän ordning och säkerhet. Vad gäller personer anges vidare att även allmän hälsa kan beaktas. Med diskriminering i EG-rättslig mening avses således endast sådan olikabehandling som i det enskilda fallet ej kan rättfärdigas. Hittills har ingen direkt diskriminering godtagits av EG-domstolen, dock har, i vissa fall, indirekt diskriminering accepterats om den ansetts objektivt godtagbar.<sup>14</sup>

EG-domstolen har vid bedömning av huruvida indirekt diskriminering föreligger för fysiska personers inkomstbeskattning att ta till ställning om en utomlands bosatt persons situation är jämförbar med en i landet bosatt fysikers situation då det för att diskriminering skall vara för handen krävs att

---

<sup>11</sup> Artiklarna 1 och 6 1988 års direktiv.

<sup>12</sup> Mål 305/87 *Commission v. Greece* [1989] ECR 1461 s. 1477.

<sup>13</sup> Terra B, Wattel P, *European Tax Law*, s. 13.

<sup>14</sup> Se t.ex.: Mål C 204/90, Mål C 80/94.

det är två lika situationer som behandlas olika. Situationerna skall anses vara jämförbara såvida det i ett enskilt fall inte finns någon omständighet som talar mot att situationerna är jämförbara.<sup>15</sup> Resonemanget kring jämförbarhet förutsätter att det för varje enskild skatteregel skall fastställas om personer med eller utan hemvist befinner sig i jämförbara situationer med avseende på just denna regel.

## 2.2 Artikel 39 i EG-fördraget

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

1. *Fri rörlighet för arbetstagare skall säkerställas i gemenskapen.*
2. *Denna fria rörlighet skall innebära att all diskriminering av arbetstagare från medlemsstaterna på grund av nationalitet skall avskaffas vad gäller anställning, lön och övriga arbets- och anställningsvillkor.*

Samtliga EU-medborgare omfattas av denna regel som är utformad som ett skydd mot diskriminering. I punkten 3 utvecklas närmare vilka aktiviteter som omfattas av rätten till fri rörlighet. Att anta faktiska erbjudanden 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 annat medlemsland, som stadgas i art 43 EG-fördraget är tillämplig på såväl juridiska som fysiska personer.

Artiklarna 39 och 43 i Romfördraget 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.<sup>16</sup>

## 2.3 Direkt effekt

EG-rätten har, enligt EG-domstolen, företräde framför nationell rätt och skall i princip brukas vid alla konflikter med nationell rätt. Denna princip skall tillämpas oavsett vilken form av bindande EG- och nationell regel det är fråga om och oavsett om den nationella regeln har trätt ikraft före eller efter EG-regeln. För att kunna applicera principen om att EG-rätten har företräde framför nationell rätt skall den EG-rättsliga regeln det är fråga om ha direkt effekt. Således är det omöjligt att förhindra EG-rättsliga effekter med hjälp av nationell rätt, EG rätt reglerar sin egen gräns.<sup>17</sup>

Med direkt effekt avses att en EG-rättslig regel utan någon ändring till nationell rätt är direkt tillämplig för individer i en medlemsstat. En speciell regel kan

<sup>15</sup> Mål C-107/94, *Asscher*, REG 1996 s. I-3089.

<sup>16</sup> Mål 2/74 *Reyners*, Mål C-107/94 *Asscher*.

<sup>17</sup> Ståhl, K, Österman P, R: *EG-Skatterätt*, s. 19 ff.

åberopas på samma sätt som en inhemsk regel av en individ i en nationell domstol. Med andra ord är direkt effekt av direkt rättslig relevans mellan medlemsstater och individer.<sup>18</sup>

För att en EG-rättslig regel skall kunna erhålla direkt effekt krävs att den skall vara tillräckligt klar, precis och ovillkorlig. Baserat på dessa tre kriterier kan en individ anföra och lita på en sådan regel inför en rättegång i en nationell domstol.<sup>19</sup>

## 2.4 Artikel 56.1 EG-fördraget

Förbudet för restriktioner för kapitalrörelser finns stadgat i Artikel 56.1 och lyder som följer:

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

Artikeln betyder att i princip alla restriktioner mot den fria rörligheten av kapital mellan medlemsstater är avskaffade sedan 1 januari 1994. Värt att poängtera är även att artikeln har direkt effekt vilket dess föregångare, f.d. 73b, ej ansågs ha.<sup>20</sup>

Artikel 56.1 i EG-fördraget har som ovan nämnts direkt effekt och kan därför åberopas direkt av en individ i en nationell rättsprocess.<sup>21</sup> Dess föregångare hade ej direkt effekt. Därför utfärdades ett antal direktiv för att genomföra denna bestämmelse. T.ex. har artikel 1.1 i direktiv 88/361, som stadgar att medlemsstater är skyldiga att avskaffa alla restriktioner för kapitalrörelser, ansetts uppfylla kraven på direkt effekt.<sup>22</sup> Då denna artikel är formulerad på i princip samma sätt som art 56.1 i fördraget är mål rörande artikeln i direktivet relevanta vid tolkningen av art 56.1.<sup>23</sup>

### 2.4.1 Artikel 58 EG-fördraget

Artikel 56 stadgar som ovan angivits fri rörlighet av kapital. Denna fria rörlighet gäller dock ej helt utan inskränkningar. Det totala förbudet har luckrats upp, något som troligen välkomnats av medlemsstaterna, genom artikel 58 som stadgar att bestämmelserna i artikel 56 inte skall påverka medlemsstaternas rätt att tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat sitt kapital på olika ort. Artikel 58.1 b) tillåter vidare att medlemsstaterna vidtar alla nödvändiga åtgärder för att förhindra

---

<sup>18</sup> Ståhl, K, Österman P, R: *EG-Skatterätt*, s. 32 ff.

<sup>19</sup> Mål 26/62 *Van Gend & Loos*.

<sup>20</sup> Mål 203/80 *Casati* [1981] ECR 2595.

<sup>21</sup> Förenade målen C-163/94, C-165/94, C-250/94 *Lera* REG 1995 s. I-4821.

<sup>22</sup> Mål C- 358/93, C-416/93 *Bordessa m.fl.* REG 1995, s. I-361.

<sup>23</sup> Ståhl ,K, Österman, R: *EG-skatterätt*, s. 117 ff.

överträdelse av nationella skattelagar, samt att de av administrativa skäl upprätthåller en ordning för deklaration av kapitalrörelser. Åtgärder som är motiverade med hänsyn till allmän ordning eller allmän säkerhet godtas även genom artikeln. En inskränkning av stor vikt är att dock att dessa bestämmelser eller åtgärder ej får utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital.

Artikel 58 legitimerar således en viss åtskillnad i behandlingen av bl.a. skattebetalare som är invånare och ickeinvånare samt kapital som härstammar från olika länder. Denna artikel har troligen kommit till bl.a. för att minska medlemsstaternas rädsla över att de kan bli begränsade i sin kamp mot skatteflykt.<sup>24</sup>

## 2.5 Diskriminering

En fråga som uppkommer då en kränkning av en fundamental EG-rättslig regel är för handen är huruvida kränkningen på något sätt kan rättfärdigas. EGD har fastslagit att en medlemsstat aldrig kan försvara direkt diskriminerande skatteregler genom att åberopa andra skäl än de skäl som finns stipulerade i fördraget.<sup>25</sup> Vidare har EGD slagit fast att ekonomiska argument som att gynna landets ekonomi eller upprätthålla nivån på landets skatteintäkter ej är argument som kan jämföras med de i fördraget fastslagna skälen.<sup>26</sup> EGD har således funnit att det är oviktigt att säkra en stats intäkter över en annans så länge någon stat har möjlighet att beskatta.<sup>27</sup>

Vid mer indirekta hinder för den fria rörligheten använder sig EGD av ett utvecklat test benämnt "Rule of reason". Detta test används för att fastställa om en i princip fördragsstridig åtgärd kan rättfärdigas på särskild grund. När det gäller skatteregler i den skattskyldiges hemviststat vilka kan tänkas avhålla en person från att etablera sig eller ta anställning i andra medlemsländer kan ett rättfärdigande med hänsyn till rule of reason vara möjligt.

För att EGD skall acceptera en skatteregel på annan grund än de som anges i fördraget skall tre krav vara infriade.<sup>28</sup>

1. Regeln skall syfta till att uppnå ett tungt vägande allmänintresse.
2. Regeln skall verkligen vara ägnad att säkerställa det syfte som eftersträvas.
3. Regeln skall stå i proportion med vad som skall tillgodoses.

---

<sup>24</sup> Terra, B, Wattel, P: *European Tax Law*, s. 19.

<sup>25</sup> Mål C-311/97 *Royal Bank of Scotland* REG 1999 s. I-2651.

<sup>26</sup> Mål C 264/96 *ICI*, mål C-307/97 *Saint Gobain*, mål C-294/97 *Eurowings*, mål C35/98 *Verkooijen*.

<sup>27</sup> Skattenytt, 2004, Mutén Leif: *EG-domstolen och exitskatter*, s. 296.

<sup>28</sup> Mål C-264/96 *ICI* REG 1998 s. I-4695, punkt 20 i generaladvokatens förslag till avgörande.

Medlemsstaterna har i EGD framfört ett flertal olika argument som grund för den negativa särbehandlingen. De flesta argument har avvisats av domstolen. Argumentet att den skattskyldige åtnjuter andra skattefördelar som kompenserar den diskriminerande handlingen har ej godtagits då varje skatteregel skall betraktas för sig. Att således se till den totala skattesituationen, vilket länderna har velat, har ej skett.<sup>29</sup> Ett annat argument som framförts är att skatteregeln i fråga är nödvändig för att upprätthålla en effektiv skattekontroll.<sup>30</sup> EGD har uttalat att detta argument är av stort allmänintresse, dock har domstolen än så länge ej accepterat någon skatteregel som varit under dess prövning på den grunden. EGD har i flera mål ansett att den prövade regeln sträckt sig längre än vad som var nödvändigt för att upprätthålla syftet.<sup>31</sup> Administrativa skäl är ett argument som EGD uttalat ej kan rättfärdiga ett åsidosättande av fördragsfriheterna. Således kan diskriminering ej rättfärdigas t.ex. på grund av opraktisk hantering. Domstolen har i vissa fall hänvisat till direktivet om myndighetssamarbete<sup>32</sup> vilket föreskriver ett ömsesidigt samarbete mellan medlemsstaternas skattemyndigheter.<sup>33</sup> Detta direktiv skulle kunna ha stort inflytande på den i uppsatsen ställda frågan kring uppskovsavdrag, dock finns det brister i direktivet avseende möjlighet att tvinga fram information från myndigheter i andra länder. I *Bachmann*-målet<sup>34</sup> har EGD accepterat den grund för rättfärdigande av negativ särbehandling som anförts av medlemsstaten. I målet fann domstolen att det stred mot fördragsbestämmelserna att vägra avdrag för premiebetalningarna på försäkringar tecknade i andra medlemsstater. Domstolen menade dock att avdragsförbudet kunde rättfärdigas med hänsyn till önskemålet att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang.

Konstateras kan följaktligen att EGD hitintills har funnit två tänkbara alternativ som kan rättfärdiga fördragsstridiga bestämmelser, nämligen behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang samt uppnå en effektiv skattekontroll. 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.

### 2.5.1 Fri rörlighet för arbetstagare

Den fria rörligheten för arbetstagare samt den fria etableringsrätten kan aktualiseras för fysiska personer. I anställningsförhållanden är det reglerna om den fria rörligheten för arbetstagare som tillämpas medan reglerna om

---

<sup>29</sup> Mål C-175/88 *Biehl*, mål C-330/91 *Commerzbank*, mål C-107/94 *Asscher*, mål C-18/95 *Terhoeve*, mål C-307/97 *Saint Gobain*, mål, C35/98 *Verkooijen*.

<sup>30</sup> Mål C-204/90 *Bachmann*, mål C-1/93 *Halliburton*, mål C-250/95 *Futura*, mål C-118/96 *Safir*, mål C264/96 *ICI*, mål C-254/97 *Baxter*, mål C-439/97 *Sandoz*, mål C-87/99 *Zurstrassen*

<sup>31</sup> Mål C-250/95 *Futura*, punkt 31 i EGD:s dom, mål C-254/97 *Baxter*, punkt 18 i EGD:s dom.

<sup>32</sup> Direktiv 77/799/EEG.

<sup>33</sup> Mål C-279-93 *Schumacker*, mål C-250/95 *Futura*, mål C-18/95 *Terhoeve*.

<sup>34</sup> Mål C-204/90 *Bachmann*.



fri etableringsrätt gäller för näringsidkare. Vilken av de två bestämmelserna som tillämpas saknar betydelse då EGD tolkat bestämmelserna om fri rörlighet för arbetstagare och fri etableringsrätt på samma sätt. Följaktligen behandlas dessa mål i ett sammanhang i detta avsnitt.

Den fria rörligheten för arbetstagare innebär att all diskriminering av arbetstagare från medlemsstaterna p.g.a. nationalitet ska avskaffas. I skattelagstiftningen är det dock den skattskyldiges hemvist som är den avgörande faktorn för hur beskattningen sker och ej nationalitet. I flertalet länder beskattas bosatta och icke bosatta personer olika. Dessa regler kan således komma i konflikt med fördragsbestämmelserna.<sup>35</sup> Nationella regler som inte gör skillnad mellan inhemska och utländska medborgare men som i praktiken leder till att utländska medborgare behandlas mer ofördelaktigt bryter mot EG-rättens diskrimineringsförbud i form av indirekt diskriminering.

### **2.5.1.1 Praxis från EGD rörande fri rörlighet för arbetstagare**

Följande avsnitt behandlar ett antal för denna framställning relevanta mål avgjorda av EGD avseende art 39 EG-fördraget. Målen kommer att behandlas kortfattat i kronologisk ordning med början i det först avgjorda målet.

#### **2.5.1.1.1 Biehl-målet<sup>36</sup>**

Under en del av ett beskattningsår var en tysk medborgare bosatt i Luxemburg. På lönen hade för mycket preliminärskatt dragits varför Biehl begärde återbetalning. Enligt luxemburgsk lagstiftning hade dock bara den som varit bosatt i Luxemburg under hela beskattningsåret rätt att få tillbaka överskjutande preliminärskatt. Det anfördes att skattskyldiga annars kunde få ner skattesatsen på inkomster genom att bara vara bosatta en del av året i Luxemburg. EGD godtog dock inte detta resonemang utan konstaterade att det utgjorde otillåten diskriminering att vägra återbetalning. Domstolen fann att den luxemburgska bestämmelsen stred mot fri rörlighet av arbetstagare då utländska medborgare ofta flyttar in och ut ur landet under beskattningsåret och därmed ej kan uppfylla kravet på helårsbosättning i Luxemburg.

Målet behandlar dold diskriminering p.g.a. hemvist och den ifrågavarande bestämmelsen skulle kunna innebära att en skattskyldig behandlas annorlunda bara för att han väljer att ej bo kvar i landet under hela beskattningsåret, en form av utflyttningsskatt kan sägas aktualiseras.

#### **2.5.1.1.2 Bachmann-målet<sup>37</sup>**

Den tyske medborgaren Bachmann fortsatte, efter flytt till Belgien, att erlägga pensionsförsäkringspremier till ett tyskt försäkringsbolag. Vid

<sup>35</sup> Ståhl, K, Österman, R, *EG-skatterätt*, s. 84.

<sup>36</sup> Mål C-175/88.

<sup>37</sup> Mål C-204/90.

inkomsttaxeringen i Belgien vägrades han avdrag för premierna. Om dessa försäkringar istället tecknats i Belgien hade avdrag medgivits. EGD menade att det fanns en risk för att de som skulle drabbas av avdragsförbudet var utländska medborgare och att det därför var en dold diskriminering av utländska medborgare samt icke förenligt med EG-fördragets bestämmelser om fri rörlighet för arbetstagare. EGD fann dock att avdragsförbudet kunde rättfärdigas med hänsyn till önskemålet att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang då det fanns en förbindelselänk mellan avdragsrätt för premiebetalningar och skattskyldighet för utfallande pensionsbelopp. Det inre sammanhanget i det Belgiska systemet förutsatte enligt domstolen att avdrag skulle behöva medges endast om det kunde tillförsäkras att utfallande belopp kom att beskattas i Belgien.

Dold diskriminering behandlas även i detta mål. Olikbehandlingen baseras dock ej på den skattskyldiges hemvist utan på den ort där den skattskyldiges kapital är investerat. EGD kom dock fram till att olikbehandlingen kunde rättfärdigas på grund av önskemålet att bevara skattesystemets inre sammanhang. Detta mål kan sägas innebära att en person endast skall ha avdragsrätt i en stat om samma stat har beskattningsrätt till inkomsten. Under förutsättning att regler är väl avvägda bör föreskrifter som skall säkerställa att skapade skattekrediter av olika slag upplöses i det land där de har uppstått vara rättfärdigade med hänsyn till detta avgörande.

Uppmärksammas skall även att problemen uppstod då Bachmann flyttade från Tyskland, där han erlade sina pensionsförsäkringspremier, till Belgien. Även i detta fall ligger således problematiken i en utflyttning.

#### **2.5.1.1.3 Schumacker-målet<sup>38</sup>**

En belgisk medborgare var bosatt i Belgien och arbetade i Tyskland. Målet gällde bl.a. de tyska sambeskattningsreglerna vilka innebar att makars inkomster lades samman för att sedan delas i två lika stora delar när skatten skulle räknas ut. Schumacker vägrades denna delning då han ej var bosatt i Tyskland. EGD konstaterade att en person som ej är bosatt i landet normalt befinner sig i en annan situation än bosatta personer. Det kan därför vara berättigat för källstaten att olikbehandla icke-bosatta vad gäller personliga avdrag. Icke-bosatta personer får normalt sett sina personliga avdrag tillgodosedda i hemviststaten. EGD konstaterade dock att för det fall en icke-bosatt erhåller inkomster helt eller så gott som uteslutande från källstaten har personen rätt att få sina personliga avdrag tillgodosedda vid beskattningen i källstaten, såvida personen ej har tillräckligt stora inkomster i hemviststaten för att få sina personliga avdrag tillgodosedda där.

Genom detta mål utvecklades innebörden av indirekt diskriminering. Det fastslogs att det krävs att personer som är bosatta i landet måste befinna sig i jämförbara situationer med dem som inte bor i landet för att diskriminering skall vara för handen. Det konstaterades vidare att situationen för en i landet

---

<sup>38</sup> Mål C-279/93.

bosatt och en i landet icke-bosatt person oftast ej kan jämföras. EGD ansåg dock att om den icke-bosatta personen tjänar större delen av sin inkomst i den aktuella staten befinner han sig i en jämförbar situation som den i staten bosatte. Förbjuden indirekt diskriminering föreligger om de två personerna behandlas olika.

### **2.5.1.2 Praxis från EGD rörande fri etablering**

Nedan redogörs för ett mål vilket är av intresse för denna uppsats som avgjorts av EGD angående fri etablering. Ett stort antal mål rörande fri etablering behandlas ej i detta kapitel då fokus i uppsatsen ligger på utflyttningskatt för fysiska personer.

#### **2.5.1.2.1 De Lasteyrie-målet<sup>39</sup>**

Den franske medborgaren de Lasteyrie innehade 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 ha kunnat undvikas om den som flyttar ut begär anstånd och ställer säkerhet för skattebeloppet enligt ett särskilt förfarande, något som ej hade företagits i detta fall. De franska reglerna stadgar även att 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.

EGD konstaterade att de franska reglerna om en beskattning av ännu ej realiserade vinster vid utflyttning av det skatterättsliga hemvistet från Frankrike var ett hinder mot art 43 i EG-fördraget. Att reglerna hade tillkommit i syfte att förhindra skatteflykt godtogs ej av domstolen som en rättfärdigande grund för detta hinder.

Detta mål torde vara av stor vikt för bedömandet av den i uppsatsen behandlade regeln om uppskov. Målet behandlar just beskattning vid utflyttning varför anledning finns att analysera målet vidare längre fram i utredningen.

## **2.5.2 Fri rörlighet för kapital**

Principen om fri rörlighet för kapital innebär som ovan beskrivits att alla hinder som motverkar fria kapitalflöden samt betalningar är förbjudna enligt EG-fördraget.

---

<sup>39</sup> Mål C-9/02.

### **2.5.2.1 Praxis från EGD rörande fri rörlighet av kapital**

Detta avsnitt behandlar två mål avgjorda av EGD angående fri rörlighet av kapital d.v.s. art 56 EG-fördraget. Andra intressanta fall behandlas ej då de ej är av fullt värde för denna framställning.

#### **2.5.2.1.1 Sandoz-målet<sup>40</sup>**

I målet hade Sandoz avtalat om ett lån med ett bolag i Belgien för vilket han ansågs skattskyldig i sitt hemland Österrike. Enligt österrikisk lag tas en skatt på 0,8 procent ut på lån från långivare i utlandet. EGD ansåg att denna stämpelskatt är en inskränkning av rätten till fria kapitalrörelser, dock ansågs den motiverad enligt undantaget i artikel 58. För att kunna säkerställa medborgarnas skatterättsliga likabehandling är lagstiftning som utgör ett hinder för skatteundandragande nödvändig för att förhindra överträdelse av nationella lagar och författningar på skatteområdet. Målets slutsats är således, vad gäller de fria kapitalrörelserna, att det i realiteten krävs att en skatteregel är till särskild nackdel vid gränsöverskridande transaktioner för att regeln skall komma i konflikt med fördraget.

EGD har följaktligen ansett att det är berättigat att bli beskattad för lån tagna i utlandet trots att domstolen funnit att detta strider mot fria kapitalrörelser. Skatt kan således påföras alla låntagare bosatta i Österrike utan åtskillnad för deras nationalitet eller den plats där låneavtalet ingåtts.

#### **2.5.2.1.2 Verkooijen-målet<sup>41</sup>**

Den nederländske fysiska personen Verkooijen ägde aktier i ett nederländskt bolag och kunde i enlighet med nederländska regler ta emot ett visst belopp i aktieutdelning skattefritt varje år. Denna skattefrihet medgavs ej för aktieutdelningar från bolag i andra medlemsstater. EGD fann att denna olikbehandling av inhemska och utländska utdelningar stod i strid med regeln om fri rörlighet av kapital. Domstolen framhöll bl.a. att det kunde avskräcka personer boende i Nederländerna från att investera kapital i bolag i andra medlemsländer.

EGD har i målet som ovan beskrivits framfört att det kan avskräcka personer att investera kapital i bolag i andra medlemsländer. Samma sak skulle kunna bli fallet om den svenska fastighetsuppskovsregeln kom under EGD's prövning.

## **2.6 Sammanfattning**

EG-fördragets bestämmelser angående icke-diskriminering är genomgående inriktade på diskriminering med hänsyn till nationalitet. I senare praxis har

---

<sup>40</sup> Mål C-439/97.

<sup>41</sup> Mål C-35/98. (Behandlar reglerna i direktiv 88/361/EEG, målet är dock relevant vid tolkning av art 56 då förbudet för restriktioner mot kapitalrörelser är formulerat på i princip samma sätt i art 56.1 som i den prövade direktivbestämmelsen).

domstolen dock slagit fast att även indirekt diskriminering är förbjuden. Med indirekt diskriminering avses särskiljande som i och för sig inte baseras på nationalitet, men som i praktiken leder till samma resultat. I flertalet mål har, som ovan beskrivits, fastslagits att en tillämpning av skatteregler som gör skillnad mellan skattskyldiga beroende på om de har hemvist i landet eller inte kan utgöra förbjuden diskriminering, då sådana regler riskerar att särskilt drabba utländska medborgare. Även skatteregler som gör skillnad mellan olika skattskyldiga beroende på var de har investerat sitt kapital har i ett fall förklarats vara i princip stridande mot diskrimineringsförbudet. Av EGD:s praxis framgår vidare att för att en olikbehandling överhuvudtaget skall utgöra diskriminering krävs att det är två jämförbara situationer som behandlas olika. Domstolen har i flertalet mål haft att avgöra om en i princip otillåten olikbehandling kan rättfärdigas med hänsyn till olika typer av allmänintresse. I de flesta fall har de grunder för rättfärdigande som framförts av medlemsstaterna avvisats av domstolen. I ett fall har dock domstolen godtagit argumentet som framförts av medlemsstaten, motivet i det fallet var att olikbehandling krävdes för att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang.

I kapitlet har de rättsfall som hanterar problematiken kring exittax särskilt lyfts fram. Problematiken kring exittax kommer att behandlas närmare i analysen varför dessa mål bör bäras i minnet.

Nästkommade kapitel behandlar regeln om uppskov med kapitalvinstskatt vid försäljning av fastighet med kapitalvinst.

## 3 Uppskovsregeln

Beskattning av värdestegring vid avyttringar medför en inlåsnings effekt då beskattningen av kapitalvinsten minskar det kapital som kan investeras i en ny tillgång.<sup>42</sup> 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.

### 3.1 Historik

Den första uppskovslagen<sup>43</sup> gällde ursprungligen bara kapitalvinster för tvångsavyttrade fastigheter. År 1976 infördes det möjligheter att få uppskov även vid frivilliga försäljningar<sup>44</sup>. Dessa regler innebar att då en vinst redovisades i samband med avyttring av en ursprungsfastighet<sup>45</sup> kunde ett preliminärt uppskov med beskattningen, efter den skattskyldiges yrkande, av denna vinst medges. Ett definitivt uppskov fick den skattskyldige om han inom fyra år från avyttringen av ursprungsfastigheten redovisade ett nytt förvärv. Fyraårsfristen kunde i vissa fall förlängas. Om en ersättningsfastighet aldrig förvärvades inom den föreskrivna tiden beskattades reavinsten genom ett särskilt förfarande som motsvarade eftertaxering. Den skattskyldige skulle i samband med att det preliminära uppskovet medgavs ge in en bankgaranti till skattemyndigheten. Dessa regler ansågs vara tämligen invecklade och upphävdes i och med skattereformen.

Möjligheten till uppskov ersattes med särskilda schablonregler för vinstberäkningen, de s.k. takreglerna.<sup>46</sup> Takregeln för permanentbostäder innebar att skattens andel av vederlaget uppgick till 9 %. Dessa regler utsattes för kritik och somliga hävdade att den s.k. flyttskatten borde slopas. Med ”flyttskatt” har man ibland avsett reavinstbeskattning av villor och bostadsrätter i allmänhet. Det största problemet ansågs dock vara att reavinstbeskattning aktualiserades även om en ny bostad förvärvades.<sup>47</sup> De vinster som uppkommer när en bostad säljs och en ny samtidigt inköps framfördes ej vara jämförbara med andra vinster. Skattereglerna utarbetades således med detta som utgångspunkt då en ny lag om uppskovsavdrag vid byte av bostad utformades.<sup>48</sup>

---

<sup>42</sup> År 2001 inbringades 68.2 miljarder kronor i skattemedel. Av dessa inbringade skatten från realisationsvinster från fastigheter (småhus samt bostadsrätter) 9.57 miljarder kronor. Samma år inbringade kapitalvinst från aktier 16.4 miljarder.

<sup>43</sup> Lagen (1968:276) om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst.

<sup>44</sup> Lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst.

<sup>45</sup> Bostadsrätter omfattades ej av uppskovslagen.

<sup>46</sup> Prop.: 1989/90:110, s. 35 ff.

<sup>47</sup> Svensk Skattetidning, 1993, Per Sjöblom: *Nya uppskovsregler för villor och bostadsrätter samt ändrade reavinstregler*, s. 505.

<sup>48</sup> Lagen (1993:1469) om uppskovsavdrag vid byte av bostad.

De nya reglerna trädde ikraft 1 januari 1994 och innebar i stora drag att ett uppskovsavdrag medgavs vid den taxering då vinsten från den avyttrade bostaden redovisades. Att takreglerna avskaffades innebar även att det ej längre är någon skillnad vad gäller reavinstbeskattning av åretruntbostäder och fritidsbostäder. Den obeskattade vinsten skall sedan beaktas vid avyttring av ersättningsbostaden. Skattepliktig vinst utgörs av 50 % av skillnaden mellan försäljningspriset och anskaffningspriset och med hänsyn tagen till kostnader för ny-, till- och ombyggnader m.m. Vid försäljning av ersättningsbostaden kan ett förnyat uppskov erhållas om förutsättningar för det föreligger.<sup>49</sup> Relevant i denna framställning är även att det i propositionen kommenterades att en bostad i utlandet ej kan vara en ursprungsbostad, bl.a. av administrativa skäl.<sup>50</sup>

Dessa regler är förmånligare än takregeln om en bostad stigit mindre än 2,5 gånger i värde under innehavet, något som torde vara vanligt förekommande.

Vid införandet av en ny inkomstskattelag 2000 överfördes reglerna om uppskov oförändrade till 47 kap IL.

## 3.2 Gällande rätt

Lagändring om regeln för uppskovsavdrag har nyligen skett. Dessa nya regler kommer att användas vid taxeringen 2005. Dock är inte några av ändringarna relevanta för denna framställning. Värt att påpeka är dock att en remissinstans lyfte fram en ny fråga som ej behandlats i den gjorda översynen av skattereglerna för uppskovsavdrag. Då alla typer av bostäder bör behandlas lika hemställdes att diskriminering av ägandeformen bostadsrätt bör slopas. Diskrimineringen sker i och med att möjligheten att räkna in utgifter för ny-, till- och ombyggnad saknas vad gäller bostadsrätter, något som är möjligt avseende småhus.<sup>51</sup>

### 3.2.1 Förutsättningar för uppskovsavdrag

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

*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.*

---

<sup>49</sup> Prop.: 1993/94:45, s. 39.

<sup>50</sup> Prop.: 1993/94:45, s. 40.

<sup>51</sup> Svenska Bankföreningens remissyttrande över promemorian om utökade möjligheter till uppskovsavdrag vid bostadsbyte.

För att få uppskovsavdrag skall den skattskyldige således ha avyttrat en permanentbostad (ursprungsbostad) i Sverige och förvärvat eller avse att förvärva en ny bostad i Sverige (ersättningsbostad) senast året efter det att den gamla avyttrades.<sup>52</sup> 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.<sup>53</sup> Det krävs vidare att den skattskyldige har bosatt sig eller har för avsikt att bosätta sig i den nya bostaden som kan vara en privatbostadsfastighet eller en bostadsrätt som är privatbostad.<sup>54</sup> Ersättningsbostaden kan således ha förvärvats redan före avyttringen men enligt huvudregeln inte tidigare än under året före avyttringsåret.<sup>55</sup> För att vara berättigad till uppskovsavdrag måste kapitalvinsten, före kvotering, vid avyttring av ursprungsbostaden uppgå till minst 50 000 kr. Beloppet gäller per delägare. I tvångsfallen räcker det att vinsten uppgår till 10 000 kr.<sup>56</sup>

### 3.2.2 Uppskovsavdragets storlek

Uppskovsavdraget motsvarar den skattepliktiga kapitalvinsten såvida vederlaget för ersättningsbostaden är minst detsamma som vederlaget för ursprungsbostaden. 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 bytet uppkommer.

Uppskovsavdraget beräknas i dessa fall till ett belopp som är mindre än kapitalvinsten.<sup>57</sup> Uppskovsavdraget blir i dessa fall lägre. Detta är fullt rimligt då den skattskyldige har medel från kapitalvinsten att erlægga som vederlag för ersättningsbostaden. Den ovan nämnda inlåsningseffekten blir ej relevant i samma utsträckning i dessa fall.

### 3.2.3 Avyttring av ersättningsbostad

Den obeskattade vinsten från ursprungsbostaden skall beaktas vid vinstberäkningen när ersättningsbostaden säljs. Inget hindrar som ovan nämnts att avyttringen ligger till grund för ett nytt uppskov. Principen bakom reglernas utformning är att innehav av flera bostäder efter varandra i beskattningshänseende skall behandlas som ett enda innehav.

I de fall då uppskovsavdraget motsvarar hela den skattepliktiga kapitalvinsten skall hela vinsten bli föremål för beskattning då inte någon del av vinsten tidigare beskattats. Då ersättningsbostaden avyttras skall anskaffningsutgiften således minskas med ett belopp som motsvarar hela den vinst som uppkom då ursprungsbostaden avyttrades. I de fall då

---

<sup>52</sup> I 47 kap 3 § IL respektive 5§ stadgas att ursprungsbostaden samt ersättningsbostaden skall vara belägna i Sverige.

<sup>53</sup> 47 kap 3 § IL.

<sup>54</sup> 47 kap 5 § IL.

<sup>55</sup> 47 kap 5a § IL.

<sup>56</sup> 47 kap 6 § IL.

<sup>57</sup> 47 kap 7 § IL.



ersättningsbostaden var billigare skall anskaffningsutgiften istället minskas med en så stor del av kapitalvinsten som ersättningen för ersättningsbostaden utgjorde av ersättningen för ursprungsbostaden.<sup>58</sup>

### 3.3 Sammanfattning

Den första möjligheten att få uppskov för frivilliga försäljningar av fastigheter infördes 1976. Regeln uppkom eftersom beskattning av en kapitalvinst minskar det kapital som sedan kan investeras i en ny tillgång. Detta medförde att det i vissa fall var besvärligt att införskaffa en ny bostad.

Idag innebär uppskofsregeln att avdraget som får göras motsvarar den skattepliktiga kapitalvinsten såvida vederlaget för ersättningsbostaden är minst detsamma som vederlaget för ursprungsbostaden. I de fall då ersättningsbostaden införskaffats till en lägre köpeskilling än vad ursprungsbostaden inbringat har den skattskyldige ej rätt till fullt uppskofsavdrag.

Nästkommande kapitel skall behandla uppskofsregeln i ljuset av fri rörlighet av kapital och arbetstagare. Frågor angående utflyttningskatter skall diskuteras och analyseras.

---

<sup>58</sup> 47 kap. 11§ IL.

# 4 Analys

## 4.1 Exittax

Då en person har fått ett skatteuppskov, eller har en icke-realiserad latent vinst, kan intresse uppstå för att flytta ut ur den jurisdiktion där han har fått sitt skatteuppskov eller intjänat den upplupna men ej realiserade vinsten. Detta för att skapa möjlighet att ta fram den inkomst det är fråga om i något annat land, där kostnaderna för detta är lägre. Metoderna för att tillgodose det nationella skatteanspråket varierar. Att fortsätta att resa skatteanspråk mot utflyttade skattskyldiga är ett sätt. Ett annat sätt är att beskatta vinsten eller inkomsten som realiserad vid utflyttningen, s.k. exittax.

EG-domstolen har, som ovan redogjorts för, underkänt den franska modellen av exittax i målet *de Lasteyrie*. Domstolen förklarade skatten strida mot EG-fördragets regler om etableringsfrihet. Huruvida den i framställningen behandlade regeln om uppskov med realisationsvinstskatt av fastighet kan anses strid mot fri rörlighet av kapital eller arbetstagare återstår att utreda.

I inledningen refererades ett kammarrättsmål som gällde fråga om uppskov med beskattningen då ersättningsbostaden var belägen i Danmark. Den klagande ansåg att hon blivit utsatt för diskriminering i förhållande till dem som köper ersättningsbostaden i Sverige då hon ej fick uppskov med skatten. Den klagande har anfört att regeln kan komma att innebära att personer ej faktiskt kan förflytta sig fritt inom unionen. Som nämnts har denna regel ej varit under EGD: s prövning varför en studie av regeln är väldigt relevant.

Att inte kunna förflytta sig fritt inom unionens gränser strider mot delar av grundprinciperna i EG-fördraget. För det fall skatter aktualiseras genom utflyttning fördyras flyttningen och det kan innebära en begränsning av rätten att röra sig fritt över gränserna. De franska reglerna som har varit föremål för prövning i målet *de Lasteyrie* var tämligen milda exittaxregler 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 bryter mot etableringsfriheten i art 43. Vidare konstaterades att resonemanget som utvecklats beträffande art 43 även kan överföras till art 39 d.v.s. artikeln som stadgar fri rörlighet för arbetstagare.<sup>59</sup> EGD delade i princip generaladvokatens uppfattning. Frågan uppkom därmed huruvida kränkningen av en fundamental rättighet under EG-fördraget kunde

---

<sup>59</sup> Generaladvokat Mischo, Förslag till avgörande Hughes de Lasteyrie du Saillant mot Ministère de l'Économie, Des Finances et de l'Industrie. Punkt 20 samt punkt 85.

rättfärdigas. Det framhölls att en bestämmelse som hindrar den av art 43 stadgade etableringsfriheten endast är tillåten om syftet med bestämmelsen är legitimt och överensstämmer med fördraget och den kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresse.<sup>60</sup> Det krävs dessutom att tillämpningen av bestämmelsen är ägnad att säkerställa att syftet uppnås men inte går därutöver. Samtliga invändningar framförda av bl.a. den nederländska regeringen avvisades. Domstolen konstaterade slutligen att principen om etableringsfrihet skall tolkas så att den utgör hinder för en medlemsstat att i syfte att förhindra skatteflykt inrätta ett sådant system som det i den franska allmänna skattelagen, som innebär att vinster som ännu ej realiserats beskattas när en skattskyldig person flyttar ut sitt skatterättsliga hemvist från denna stat.

Detta mål är högst relevant vid en utredning av den svenska regeln som här är för handen. Den svenska regeln innebär som bekant att uppskov ej kan erhållas om ersättningsbostaden inte är belägen i Sverige. Uppskovet kan således sägas vara villkorat. De franska reglerna vilka de Lasteyrie träffades av innebär att denne blev beskattad för ej realiserade andelar i ett franskt bolag då han utflyttade från Frankrike, något som dock hade kunnat undvikas. Då EGD har underkänt denna regel verkar det högst troligt att även den svenska regeln hade blivit underkänd om den kom under EGD: s prövning då denna ter sig ännu mer långtgående än den franska. Dels då 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. De franska reglerna hade som nämnts tillkommit för att förhindra skatteflykt. Det är däremot ej syftet med de svenska reglerna om uppskofsavdrag. Syftet är snarare att möjliggöra införskaffning av ny bostad, något som skulle kunna ha varit omöjligt om beskattning av kapitalvinst skett. Kapital hade då gått ”förlorat” och personen hade ej kunnat införskaffa en bostad likvärdig den ursprungliga. Problem hade lätt kunnat uppstå om en person fick arbete på annan ort och därmed tvingas att flytta. Att arbetstillfällena är fler i storstäderna, där fastigheter är dyrare, är ett känt faktum. Utan regeln hade således en person från en mindre ort, där fastigheterna är billigare, kunnat tvingas att avstå från att anta arbete i storstaden då denne ej haft råd att flytta. På samma vis kan en person erbjudas tjänst utanför Sverige. Motsvarande problem kan då komma att uppstå. Med hänsyn till de EG-rättsliga reglerna kan det svårligen argumenteras för att regeln skulle accepteras av EGD.

## 4.2 Diskriminering

Jag konstaterar att det är fråga om diskriminering att ej ge uppskov med realisationsvinstskatten från ursprungsbostaden då ersättningsbostaden införskaffas utomlands. Detta grundar sig på att två lika situationer behandlas olika. Att konstatera att det är två lika situationer kan tyckas

---

<sup>60</sup> Ibid. punkt 49.

märkligt då ersättningsbostaden i det ena fallet införskaffas i Sverige medan ersättningsbostaden i det andra fallet införskaffas utanför Sverige. Jag ser dock dessa situationer som lika då den europeiska unionen i detta hänsyn inte skall anses ha inre gränser. Unionen strävar efter att ses som en helhet där kapital och arbetskraft skall kunna flöda fritt. Frågan är dock om denna diskriminering kan rättfärdigas på någon grund.

### 4.3 Rättfärdigande av diskriminering

För att kunna rättfärdiga en diskriminerande regel kan som angivits inga andra skäl än de som finns föreskrivna i fördraget åberopas. Ej heller kan ekonomiska argument åberopas, något som annars skulle kunna ligga nära tillhands för att försvara regeln om uppskovsavdrag. För indirekta hinder, vilket det i detta fall är fråga om kan testet rule of reason användas. För att uppskavsregeln skall kunna rättfärdigas skall regeln syfta till att uppnå ett tungt vägande allmänintresse, vara ägnad till att säkerställa det syfte som eftersträvas samt vara proportionell mot det intresse som skall tillgodoses. Det som talar för att uppskavsregeln är av ett tungt vägande allmänintresse är att utan regeln hade staten gått miste om skatteintäkter. Frågan är dock om detta är ett argument som kan godtas av EGD. EGD har som nämnts uttalat att ekonomiska argument ej är argument som hänsyn skall tas till vid beaktandet av huruvida diskriminering föreligger eller ej. Jag tror därför inte att EGD heller i det här fallet hade godtagit ett ekonomiskt argument. Att regeln är ägnad just för att säkerställa detta syfte torde det ej råda något tvivel om, något som även kan utläsas i förarbetena till regeln.<sup>61</sup> Att regeln är proportionell mot intresset i att ej direkt beskatta värdestegring och därmed medföra en inlåsningseffekt torde vara givet. Dock är det fråga om huruvida det är rättfärdigat att för den sakens skull diskriminera en person som har köpt sin ersättningsbostad utanför Sveriges gräns.

#### 4.3.1 Effektiv skattekontroll

Att regeln är nödvändig för att upprätthålla en skatteeffektiv kontroll är ett argument som ännu inte har accepterats av EGD trots att domstolen har uttalat att detta argument är av stort allmänintresse. I detta fall stadgas att en fastighet utanför Sverige ej kan vara en ersättningsfastighet. Som EGD uttalat i andra mål<sup>62</sup> anser jag att regeln sträcker sig längre än nödvändigt. Jag anser inte att det försvårande som det innebär att även inkludera ersättningsbostäder utomlands är ett argument som rättfärdigar diskrimineringen då det bör finnas sätt att, trots ersättningsbostaden är belägen utomlands, bedriva en effektiv skattekontroll. Denna kontrollfråga kommer jag att återkomma till nedan. Ett annat argument som bör framhållas i samband med argumentet om effektiv skattekontroll är argumentet angående administrativa skäl. EGD har uttalat att denna grund ej

---

<sup>61</sup> Se tex. Prop.: 1989/90:110.

<sup>62</sup> Mål C-250/95 *Futura*, mål C-254/97 *Baxter*.

kan rättfärdiga ett åsidosättande av fördragsfriheterna. Att det skulle förorsaka merarbete och opraktisk hantering att även låta fastigheter i utlandet kunna vara ersättningsbostad kan således inte åberopas med framgång.

### **4.3.2 Skattesystemets inre sammanhang**

Vad gäller argumentet om skattesystemets inre sammanhang så skulle Sverige, vid en rättegång i EGD, kunna framföra att då uppskov har beviljats för en person så har staten ej fått de intäkter som de normalt sett skulle ha fått om personen i fråga ej införskaffat en ny bostad. Således torde det ej vara mer än rätt att staten skall få rätt att beskatta personen då den nya bostaden avyttras eftersom staten annars går miste om intäkter. Staterna kan sägas ha svårigheter att beskatta. Fastigheter kan ej flyttas varför dessa kan ses som den sista punkten att beskatta innan en person avflyttar från ett land. Att detta argument skulle vinna kraft i EGD är dock ej troligt eftersom det är att ses som ett ekonomiskt argument. EGD har som ovan redogjorts för slagit fast att ekonomiska argument som att gynna landets ekonomi eller upprätthålla nivån på landets skatteintäkter ej är argument som kan jämföras med de i fördraget fastslagna skälen.

### **4.3.3 Skattemässig situation**

Att se till en persons hela skattemässiga situation är ej ett argument som med framgång kan framföras av Sverige. Detta då det är fråga om en engångsföreteelse och inte en transaktion som kommer att ske kontinuerligt.

## **4.4 Ytterligare argument**

I det nederländska målet Verkooijen, som ovan behandlats, var aktieutdelning skattefri såvida det var fråga om innehav av aktier i ett inhemskt bolag. För det fall aktieutdelning däremot skedde från ett annat medlemsland var utdelningen ej längre skattefri. Detta ansåg EGD strida mot fri rörlighet av kapital. Den i uppsatsen behandlade regeln om uppskov av beskattning vid försäljning av fastigheter är som bekant beroende av att ersättningsbostaden är belägen i Sverige. Denna svenska regel anser jag ha klara likheter med den i målet Verkooijen behandlade regeln. Detta eftersom det i båda fallen är fråga om förmånliga regler för de personer som väljer att investera inom landet. Den nederländska regeln har underkänts av EGD, något jag anser tyda på skulle vara fallet med även den svenska regeln om den kom under EGD:s prövning.

I Sverige, liksom i andra länder strävas det efter att behålla skatteanspråket i landet. Vid utflyttning behålls skattekravet som om personen fortfarande var bosatt här såvida det finns någon anknytning till Sverige. Under de första fem åren efter utflyttningen anses en person ha väsentlig anknytning till Sverige, denne har således bevisbördan för att han inte skall beskattas i

Sverige.<sup>63</sup> Detta gäller trots att skatterättslig bosättning kan påvisas i något annat land. Om det finns anknytning till Sverige kan det bli fråga om dubbel bosättning samt eventuellt även dubbelbeskattning som får lösas med hjälp av dubbelbeskattningsavtal.<sup>64</sup> Om Sverige skall behålla beskattningen i fem år från utflyttningen kan det tyckas att uppskovet skall få gälla 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 det 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 reavinstskatten från fastighet. Stadgandet att fastigheter utanför Sverige ej kan vara ersättningsbostäder har troligen uppkommit utav rent administrativa skäl. Detta skäl är som ovan angivits ej ett skäl som kan rättfärdiga diskriminering.

## 4.5 Förslag till lösningar

### 4.5.1 Inledning

Enligt artikel 10 EG-fördraget skall medlemsstater 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. Denna artikel är en av de fundamentala på så vis att EG-domstolen har den som en bas för gemenskapsrätten och för utvecklingen av rättsliga principer. Artikeln har t.ex. varit en grund för EG-domstolens tolkning av nationell rätt på ett sådant sätt att den överensstämmer med relevant gemenskapsrätt, s.k. EG-konform tolkning.<sup>65</sup>

### 4.5.2 Direktiv 77/799/EEG

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. Det har avgjorts en del mål i EG-domstolen med anledning av detta direktiv. Många stater har åberopat direktivet i ett försök att rättfärdiga dold diskriminering genom att anföra att det varit fråga om kontroll i enlighet med direktivet. EG-domstolen har bl.a. avgjort frågan om när en myndighet ex officio skall lämna information till en annan stats myndighet.<sup>66</sup> Domstolen kom härvid fram till att en medlemsstat utan anmodan skall överlämna information till

---

<sup>63</sup> 3:7 IL.

<sup>64</sup> Skattenytt, 2004, Mutén Leif: *EG-domstolen och exitskatter*, s. 294.

<sup>65</sup> Terra, B, Kajus, J: *A Guide to the European VAT Directives*, Volume 1, s. 28.

<sup>66</sup> Mål C-420/98 *W.N.*, EGD: s dom den 13 april 2000

skattemyndigheten i en annan stat, när det finns skäl att anta att det utan denna information skulle förekomma eller beviljas en ooberättigad skatteminskning i den andra staten. Om detta direktiv hade kunnat tvinga medlemsstaterna till att lämna ut information hade det verkligen kunnat fylla en funktion i det i uppsatsen behandlade ämnet. Det hade varit säkrare för Sverige att tillerkänna en utflyttande person uppskovsavgdrag 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 medlemsstaternas skattemyndigheter. På detta sätt hade uppskovsavgdraget kunnat tillerkännas även personer som anskaffar sin ersättningsbostad utomlands, samtidigt som den svenska staten kan känna sig trygg med att erhålla skatteintäkt.

### **4.5.3 Avskaffa beskattning av realisationsvinst på fastigheter**

Ett annat alternativ för att lösa problemet är att slopa beskattning av kapitalvinst på realisation av fastighet. Detta kan tyckas låta som ett mycket drastiskt alternativ. Dock har detta skett i Danmark med motiveringen att denna skatt ej tillförde mycket medel till staten. Att däremot bibehålla beskattningen av värdepapper är för mig självklart då denna slags investering skett på andra grunder. År 2001 inflöt totalt 68.2 miljarder kronor i skattemedel. Av dessa inbringade skatten från realisationsvinster från fastigheter 9.57 miljarder kronor. För att se denna summa i relation till någon annan summa är det lämpligt att se till hur mycket skatt kapitalvinst från aktier inbringade, nämligen 16.4 miljarder. Dock kan denna summa vara något missvisande då hänsyn skall tas till bl.a. kvittning och reducering.<sup>67</sup> Anledningen med fortsatt beskattning av kapitalvinst på värdepapper är att personer använder detta i kapitalplaceringssyfte medan personer införskaffar bostadsfastigheter i syfte att bosätta sig där. Bosättning är dessutom som bekant ett av rekvisiten för att få möjlighet till uppskov med beskattningen av kapitalvinsten. Ytterligare en anledning till varför beskattningen av kapitalvinst på realisation av fastigheter bör avskaffas är att skattskyldiga ej ska kunna dra fördel av de skillnader som finns i medlemsstaternas olika skattesystem.

### **4.5.4 Krav på säkerhet**

Som redan nämnts har t.ex. Frankrike en möjlighet för den skattskyldige att ställa säkerhet för att få anstånd med betalningen av skatten. Säkerhet kan där ställas genom insättning av kontanter på ett interimskonto hos skattemyndigheten, genom; fordringsbevis till förmån för skattemyndigheten, borgen, pantsättning, värdepapper, varor som deponerats i av staten godkända magasin vilka skall vara föremål för en köpoption till förmån för skattemyndigheten, eller genom hypotek i fast egendom eller genom pantsättning av affärsrörelse. Detta system tycker jag

---

<sup>67</sup> Enligt telefonsamtal med Tommy Blomqvist på Statistiska Centralbyrån.

verkar vara fördelaktigt för den skattskyldige samtidigt som det är säkert för staten som förståeligt ej vill gå miste om intäkter.



## 5 Slutsats

Problemet med de svenska reglerna om uppskovsavdrag är att en fastighet i utlandet ej anses vara en ersättningsbostad. Av den anledningen kan en skattskyldig ej få uppskov med realisationsvinstskatten från ursprungsbostaden såvida ersättningsbostaden införskaffas utanför Sverige. Då EG-fördraget stadgar att alla hinder för fria kapitalrörelser och arbetstagare skall avskaffas tycks de svenska reglerna om uppskovsavdrag strida mot de EG-rättsliga reglerna.

För att i framtiden undvika en dom från EGD som stadgar att de aktuella svenska reglerna är stridande mot EG-rätten bör ändring ske.

Jag har i analysen lyft fram tre olika alternativ för att lösa problemet. Nämligen ett utökat myndighetssamarbete, avskaffning av skatt på realisationsvinster från fastigheter samt krav på säkerhet vid utflyttning.

Att utöka samarbetet mellan myndigheterna i den europeiska unionen på så sätt att kontroll kvarstannar i landet trots att den skattskyldige utflyttar vore ett mycket bra alternativ. Dessutom skulle detta leda till än mer försvårande av skatteflykt. Detta tar troligen lång tid att genomföra och risken är därför att de svenska reglerna innan dess kommer att komma till EGD:s prövning.

Ett avskaffande av realisationsvinst från fastigheter och ett krav på ställande av säkerhet vid utflyttning kräver ändringar i den svenska lagstiftningen. Ett avskaffande kommer att leda till minskade intäkter, vilket självklart aldrig är att sträva efter. Med i tanken skall dock hållas att det kräver administration att bibehålla regeln. Att införa ett system som innebär att den skattskyldige skall kunna ställa säkerhet för ett skatteuppskov som har givits då denne utflyttar tycks ej vara ogenomförbart och jag tycker att detta är något som den svenske lagstiftaren bör begrunda för att undvika svenska skatteregler som är stridande mot EG-rätten.

# Litteraturförteckning

## Böcker och litteratur:

- Bergmann, Elisabeth  
Köhlmark, Anders      *Internationella skattehandboken*, Norstedts Juridik, 2004, upplaga 5:1, Stockholm
- Farmer, Paul  
Lyal, Richard      *EC Tax Law*, Oxford University Press, 1994, Oxford
- Mutén, Leif      *EG-domstolen och exitskatter*, Skattenytt 5/04.
- Sjöblom, Per      *Nya uppskavsregler för villor och bostadsrätter samt ändrade reavinstregler*, Svensk Skattetidning, 8/93
- Ståhl, Kristina      *Aktiebeskattning och fria kapitalrörelser*, Iustus Förlag, 1996, Uppsala
- Ståhl, Kristina  
Österman, Persson, Roger      *EG-skatte rätt*, Iustus Förlag, 2000, Uppsala.
- Svenska Bankföreningen      *Remissyttrande över promemorian om utökade möjligheter till uppskavsavdrag vid bostadsbyte.*
- Terra, Ben  
Wattel, Peter      *European Tax Law*, Kluwer Law International, 2001, The Hague, Nederländerna.

## Offentligt tryck:

- Prop.1989/90:110      *Om reformerad inkomst och företagsbeskattning.*
- Prop. 1993/94:45      *Uppskavsregler vid bostadsbyte m.m.*
- Prop. 2003/04:19      *Vissa skattefrågor rörande fastigheter och bostadsrätter.*

Rådets direktiv [77/799/EEG](#) av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på området direkt beskattning.

# Rättsfallsförteckning

Mål 26/62 *Van Gend & Loos*  
Mål 2/74 *Reyners*  
Mål 203/80 *Casati*  
Mål 286/82  
Mål 26/83 *Luisi*  
Mål 270/83 *Avoir fiscal*  
Mål 305/87 *Commission v. Greece*  
Mål C-175/88 *Biehl*  
Mål C- 204/90 *Bachmann*  
Mål C-330/91 *Commerzbank*  
Mål C-1/93 *Halliburton*  
Mål C-279/93 *Schumacker*  
Mål C- 358/93  
C-416/93 *Bordessa*  
Mål C 80/94 *Wielockx*  
Mål C-107/94, *Asscher*  
C-163/94  
C-165/94  
C-250/94 *Lera*  
Mål C-18/95 *Terhoeve*  
Mål C-250/95 *Futura*  
Mål C-118/96 *Safir*  
Mål C 264/96 *ICI*  
Mål C-254/97 *Baxter*  
Mål C-294/97 *Eurowings*  
Mål C-307/97 *Saint Gobain*  
Mål C-311/97 *Royal Bank of Scotland*  
Mål C-439/97 *Sandoz*  
Mål C-35/98 *Verkooijen*  
C-200/98  
Mål C-420/98 *W.N*  
Mål C-87/99 *Zurstrassen*  
C-436/00  
Mål nr 757-2001  
Mål C-9/02 *De Lasteyrie*