



JURIDISKA FAKULETEN
vid Lunds universitet

Carl Sander

Utflyttningsbeskattning i förhållande till EU-rätten – särskilt om fast driftställe och kravet på obegränsad skattskyldighet

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet

30 högskolepoäng

Handledare: Axel Hilling

Termin för examen: HT 2014

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	3
FÖRORD	5
FÖRKORTNINGAR	6
1 INLEDNING	7
1.1 Bakgrund	7
1.2 Frågeställning	9
1.3 Metod och material	10
1.4 Avgränsning	12
1.5 Disposition	14
2 UTTAGSBESKATTNING	16
2.1 Inledning	16
2.2 Svenska uttagsbeskattningsregler – 22 kap. IL	16
2.3 Innebörden av 22 kap. 5 § IL	17
2.4 RÅ 2008 ref. 30 – Malta-målet	19
2.5 Anståndsregler gällande fr.o.m. 1 jan 2010	21
2.6 Sammanfattning	24
3 EU-RÄTTEN	25
3.1 Inledning	25
3.2 EU-rättens förhållande till nationell rätt	25
3.3 Fördraget om Europeiska Unionens Funktionssätt	26
3.3.1 Artikel 49- Etableringsfrihet	27
3.3.2 Artikel 63- Fri rörlighet för kapital	27
3.4 EU-domstolens bedömningsmetod	28
3.4.1 Steg 1- Har en rättighet utövats?	28
3.4.2 Steg 2- Utgör den nationella regeln ett hinder?	29
3.4.3 Steg 3- Rättfärdigande	30

3.4.3.1	Rättfärdigande grunder som accepterats avseende utflyttningsbeskattning	31
3.4.4	Proportionalitet	33
3.5	C-371/10 National Grid Indus	33
3.5.1	Etableringsfrihetens räckvidd	34
3.5.2	Angående uttagsbeskattningen	35
3.5.3	Omedelbart uttag av skatten	36
3.6	C-38/10 Kommissionen mot Portugal	37
3.7	C-164/12 DMC	38
3.8	Sammanfattning	40
4	UTFLYTTNINGSBESKATTNING AV FAST DRIFTSTÄLLE	42
4.1	Inledning	42
4.2	Fast driftställe	43
4.3	Utflyttningsbeskattning av fast driftställe	44
4.4	Prövning av reglerna gentemot EU-rätten	45
4.4.1	Tillämplig frihet	45
4.4.2	Diskriminering	45
4.4.3	Rättfärdigande	48
4.4.4	Proportionalitet	48
4.5	Sammanfattning	50
5	KRAVET PÅ OBEGRÄNSAD SKATTSKYLDIGHET FÖR ANSTÅND	51
5.1	Inledning	51
5.2	Nationalitet och hemvist	51
5.2.1	Nationalitet	52
5.2.2	Skatterättslig hemvist	52
5.2.2.1	OECD:s modellavtal	53
5.3	Är kravet på obegränsad skattskyldighet förenligt med EU-rätten?	54
5.3.1	Obegränsad skattskyldighet	54
5.3.2	Etableringsfrihet vid <i>cross-border conversion</i>	55
5.3.2.1	C-210/06 Cartesio	55
5.3.3	Rätten till <i>cross-border conversion</i> i förhållande till utflyttningsbeskattning	57
5.4	Sammanfattning	60
6	UTTAGSBESKATTNING I FÖRHÅLLANDE TILL EES-STAT	62
6.1	Inledning	62
6.2	Etableringsfriheten i förhållande till medlemmar av EES	62
6.3	Liechtenstein	63

6.3.1	Skatteavtal och EU-rätten	63
6.3.2	Diskriminering	64
6.3.3	Rättfärdigande	64
6.3.4	Proportionalitet	64
6.3.4.1	Utflytningsbeskattning utan anstånd	65
6.4	Sammanfattning	66
7	KONSEKVENSERNA AV OFÖRENLIGHET MED EU-RÄTTEN	68
7.1	Inledning	68
7.2	Direkt effekt och EU-konform tolkning	68
7.3	Legalitetsprincipen	69
7.4	Konsekvensen av oförenlighet	71
7.4.1	RÅ 2008 not 71	72
7.4.2	RÅ 2008 not 71 i förhållande till Malta-målet	74
7.5	Sammanfattning	75
8	SAMMANFATTNING	77
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	80
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	86

Summary

This essay examines if the Swedish exit taxation-rules in chapter 22 paragraph 5 of the Swedish income taxation act (sv. *inkomstskattelagen*) restricts the freedom of establishment following EU-law. In 2008 the Swedish Supreme Administrative court found these rules to be in violation of EU-law, which resulted in additional rules being imposed, granting the right of deferral of payment in order to achieve EU-law compliance. The deferral of payment-rules does however only apply to situations where the taxpayer no longer is tax liable in Sweden following a tax treaty and if certain criteria are met, such as the requirement of full tax liability in Sweden (sv. *obegränsat skattskyldig*).

The rules are examined in primarily two situations. The first being when a permanent establishment of a foreign company is moved abroad for continued business activity. The second situation examined is the one when a company moves abroad and undertakes what is called a *cross-border conversion*. From these situations the question of a company's right of establishment in an EEA-state is also answered. The answers to these questions does however not answer the actual consequences for the tax payer in these situations, thus the essay lastly examines this.

The essay concludes that exit taxation in the first situation is a violation of the right of establishment and that the right to deferral of payment should be extended also to this situation in order not to restrict market access. With regards to the second situation the essay finds the requirement of unlimited tax liability for right of deferral to be un-proportional, thus violating the right of establishment. Hence, this requirement should be removed. The freedom of establishment in relation to EEA-states is found to be determined by whether or not there is an information exchange agreement between the two states, as this is essential for the possibility of collecting the tax after the company has moved abroad. If such an agreement exists exit taxation-rules requiring immediate payment impose an un-proportional restriction on the freedom of establishment.

Finally the essay concludes that the consequences of the exit taxation rules not being compatible with EU-law is uncertain. On one hand there is case law indicating that an extension of the right of deferral can be made whereby EU-law is no longer violated. On the other hand such an extension can be found to violate the principle of legality. The appointment of an inquiry should be made with regards to this question due to its complexity and the fact that the current situation of uncertainty may result in undesirable consequences for both the taxpayer and the collective of taxpayers.

Sammanfattning

I denna uppsats utreds de svenska utflyttningsbeskattningsreglernas förenlighet med etableringsfriheten som följer av EU-rätten. De svenska utflyttningsbeskattningsreglerna återfinns i 22 kap. 5 § IL som en del av uttagsbeskattningsreglerna. 2008 fann Högsta Förvaltnings Domstolen att delar av dessa regler stred mot EU-rätten vilket resulterade i att anståndsregler antogs för att uppnå EU-förenlighet. Anståndsreglerna omfattar endast situationer där den svenska beskattningsrätten upphör till följd av ett skatteavtal. För anstånd måste ett antal krav uppfyllas, däribland fortsatt obegränsad skattskyldighet. Att uttagsbeskattning fortfarande riskerar att ske i strid med EU-rätten i flertalet situationer påpekades av flertalet remissinstanser vid införandet av de begränsade anståndsreglerna, vilket dock ignorerades av Regeringen. Något som sedermera kommit att kritiseras i doktrin.

Utredningen sker utifrån två situationer, dels den då ett fast driftställe flyttas ut för fortsatt verksamhet i annan medlemsstat, dels ifråga om anståndsreglernas krav på obegränsad skattskyldighet vid bolags utflyttning följt av ombildning (s.k. *cross-border conversion*). Utifrån dessa två situationer besvarar jag även frågan kring huruvida uttagsbeskattning vid utflyttning till EES-stat är förenlig med etableringsfriheten. De svar jag finner i fråga om förenlighet med EU-rätten ger dock inte i sig svar på den mer praktiskt orienterade frågan kring de faktiska konsekvenserna för den skattskyldige vid oförenlighet. Jag avslutar uppsatsen med att, utifrån uttagsbeskattningssituationen, besvara frågan vad konsekvensen av EU-stridighet blir för den skattskyldige.

Min slutsats ifråga om den första situationen är att utflyttningsbeskattning vid flytt av fast driftställe till annan stat strider mot EU-rätten och anståndsreglerna bör utvidgas till att omfatta även denna situation. Gällande den andra situationen finner jag att kravet på obegränsad skattskyldighet för rätten till anstånd strider mot EU-rätten och att detta rekvisit bör tas bort. Ifråga om utflyttningsbeskattning vid flytt till EES-stat, finner jag att i det fall ett informationsutbytesavtal föreligger med den aktuella EES-staten torde uttagsbeskattning innebära ett hinder för etableringsfriheten. Min slutsats

är att rättsläget ifråga om konsekvenserna av utflyttningsbeskattningsreglernas EU-stridighet är långt ifrån klart. Å ena sidan förefaller praxis indikera att en utvidgning av anståndsreglerna är möjlig varigenom EU-förenlighet kan uppnås. Å andra sidan strider troligen ett sådant utfyllande mot legalitetsprincipen. Sammanfattningsvis menar jag att frågan bör utredas inom ett lagstiftningsärende p.g.a. frågans komplexitet, då den oklarhet som nu föreligger riskerar leda till oönskade resultat både för den skattskyldige och kollektivet av skattebetalare.

Förord

Min förhoppning och målsättning är att denna uppsats ska vara till nytta även för andra. Jag har under författandet (via ett flertal sidospår) utvecklat min förståelse för internationell skatterätt. Denna utveckling har jag framför allt Carl-Magnus Uggla och Christian Carneborn på Hannes Snellman att tacka för. Det var inspirerande och lärorikt att delta i ert arbete och er hjälp med uppsatsen har varit av stor betydelse – tack för en spännande vår!

Vidare vill jag även tacka min handledare Axel Hilling för hans synpunkter och råd samt den förståelse han visat ifråga om min frånvaro från Lund.

Sist, men inte minst vill jag tacka min far, Armand Sander, som nu förhoppningsvis för sista gången tvingats korrekturläsa ett av mina alster.

Carl Sander
Lund, den 26 maj 2014

Förkortningar

EES	Europeiska Ekonomiska Samarbetsområdet
EUD	EU-domstolen
EUF	Fördraget om Europeiska Unionen
FEUF	Fördraget om Europeiska Unionens Funktionssätt
HFD	Högsta Förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OECD MTC	OECD Model Tax Convention
SBL	Skattebetalningslag (1997:483)
SFL	Skatteförfarandelag (2011:1244)
SKV	Skatteverket

1 Inledning

1.1 Bakgrund

I det fall ett bolag¹ väljer att flytta sin verksamhet, del därav eller en tillgång från Sverige kommer eventuella orealiserade värdeökningar att beskattas enligt reglerna om uttagsbeskattning i 22 kap. 5 § inkomstskattelag (1999:1229) (IL). Anledningen till att ett bolag väljer att flytta från Sverige kan variera. Det kan exempelvis röra sig om ekonomiska överväganden i form av närhet till kunder, leverantörer, tillgång till råvaror eller infrastruktur, men även skattemässiga överväganden kan spela en viktig roll.²

En flytt av ett bolag kan ske genom byte av nationalitet eller skatterättslig hemvist³, uttagsbeskattning aktualiseras i båda fallen. Ett byte av nationalitet får normalt sett skatterättsliga konsekvenser då den tillämpliga lagen skiftar till den nya statens, varigenom skattskyldigheten enligt nationell rätt i ursprungsstaten normalt sett upphör. Sambandet mellan de olika typerna av utflyttning är därför av intresse. Innan införandet av IL förelåg inte någon större tvekan kring att registreringen av ett bolag innebar att obegränsad skattskyldighet förelåg.⁴ De skatterättsliga reglerna ansågs följa de associationsrättsliga reglerna om bildandet av aktiebolag. Den obegränsade skattskyldigheten avgörs fortfarande primärt utifrån om bolaget är registrerat i Sverige eller inte, men genom skatteavtal och inträdet i Europeiska Unionen (EU) är statens jurisdiktion numera delvis begränsad. Sveriges medlemskap i EU innebär att jurisdiktionen inskränks till fördel för EU. Även om skatterätten är ett av de områden inom vilken EU:s kompetens ansetts begränsad och där endast en mindre mängd sekundärrätt kommit att införas, har Europeiska Unionens Domstol (EUD) genom sin tillämpning av etableringsfriheten kommit att underkänna ett stort antal nationella

¹ Inom ramen för denna uppsats avses med bolag ett svenskt aktiebolag eller dess utländska motsvarighet.

² Cejje, K. 2014, s. 295.

³ Byte av nationalitet och hemvist samtidigt är även möjligt.

⁴ Mattsson, N., 2000, s. 470 f.

bolags- och skatteregler (däribland regler om uttagsbeskattning) utifrån att de hindrar den fria rörligheten.⁵

Att beskatta ett bolag för orealiserade värdeökningar som väljer att lämna Sverige innebär en nackdel likviditetsmässigt jämfört med motsvarande inhemska flytt. Detta då beskattning på de orealiserade tillgångarna i det senare fallet sker först vid avyttring.⁶ Detta förhållande uppmärksammades av Högsta Förvaltnings Domstolen (HFD), som den 24 april 2008 avgjorde RÅ 2008 ref. 30 (det s.k. Malta-målet).⁷ I domen fastslog HFD att uttagsbeskattning enligt 22 kap. 5 § 4 IL inte var förenlig med EU-rätten.

Avgörandet ledde till att Finansdepartementet upprättade en promemoria, *Anstånd med inbetalning av skatt i samband med uttagsbeskattning m.m.*, med förslag till bestämmelser om anstånd genom vilka de svenska uttagsbeskattningsreglerna skulle anpassas till EU-rätten.⁸ Regeringen valde att med stöd av promemorian införa anståndsregler vid uttagsbeskattning för att på så sätt uppfylla EU-rättens krav på att inbetalning av skatten inte ska ske förrän de tillgångar som uttagsbeskattas *de facto* avyttras då HFD funnit att en omedelbar beskattning stred mot den fria rörligheten i artikel 49 Fördraget om Europeiska Unionens Funktionssätt (FEUF).⁹ De anståndsregler som infördes omfattar emellertid enbart uttagsbeskattning enligt 22 kap. 5 § p. 4 och 5 IL och med restriktioner ifråga om både skattesubjekt och -objekt, vilket innebär att de svenska uttagsbeskattningsreglernas förenlighet med EU-rätten fortfarande inte kan anses självklar.¹⁰ Att anståndsreglerna riskerade att inte få önskad effekt, och fortfarande i delar var oförenliga med EU-rätten, påpekades av remissinstanserna. Regeringen valde likväl att begränsa anståndsreglernas omfattning till den situation som HFD anmärkt på, samt den därtill mest närliggande situationen p. 5.¹¹ Noteras bör i sammanhanget att EUD:s praxis inte i alla delar är helt enkelt att tolka, vilket möjligen kan sägas ursäkta lagstiftaren i någon mån, men knappast motivera den inställning som Regeringen ger uttryck för i förarbetena till

⁵ Ståhl, K., 2008, s. 123.

⁶ Cejje, K., 2012, s. 180; C-371/10 *NGI*, p. 37.

⁷ Prop. 2009/10:39 s. 10.

⁸ Finansdepartementets promemoria, s. 3.

⁹ RÅ 2008 ref. 30 s. 3 och 5.

¹⁰ Cejje, K., 2014, s. 307–308; Gyllenstierna, P., 2013, s. 257.

¹¹ Prop. 2009/10:39 s. 15.

anståndsreglerna.¹² Den svenska lagstiftaren har ett i många delar reaktivt förhållningssätt till EU-rätten, där regler ändras först efter att de kommit att underkännas av rättstillämparen. Detta får till följd att flertalet regler fortfarande, 20 år efter vårt inträde i EU, kan anses stå i strid med EU-rätten.¹³ Sedan de svenska anståndsreglerna infördes har flera rättsfall rörande uttagsbeskattning kommit att avgöras av EUD, där det vägledande rättsfallet är mål *National Grid Indus (NGI)*¹⁴ som avgjordes den 29 november 2011. Detta har sedan följts av flertalet fall som redogörs för nedan, inklusive det senaste fallet *DMC*¹⁵ från den 23 januari 2014, som klargör några av de frågetecken målet *NGI* lämnade efter sig, och som är av betydelse för de svenska reglerna.

1.2 Frågeställning

Inom ramen för denna uppsats avser jag utreda de svenska utflyttningsbeskattningsreglernas förenlighet med EU-rätten. De frågor jag ämnar besvara bygger huvudsakligen på två situationer då uttagsbeskattning aktualiseras i vilka jag identifierat problem i förhållande till EU-rätten. Nedan följer en redogörelse för respektive situation samt därtill hörande fråga:

Situation 1

I det fall ett bolag hemmahörande i en medlemsstat flyttar verksamheten som bedrivs vid ett fast driftställe i Sverige till annan medlemsstat ska uttagsbeskattning ske enligt 22 kap. 5 § p. 2 IL. I denna situation fortsätter verksamheten att bedrivas i den andra medlemsstaten, men något skattesubjekt finns inte längre kvar i Sverige.

Fråga

Utgör den svenska uttagsbeskattningen en begränsning av etableringsfriheten för det bolag vars driftställe upphör att bedriva verksamhet i Sverige genom utflyttning av verksamheten?

Situation 2

När ett aktiebolag till följd av byte av hemvist enligt tillämpligt skatteavtal inte längre är skattskyldigt i Sverige kan anstånd med utflyttningsbeskattning medges

¹² Prop. 2009/10:39 s. 22.

¹³ Ohlsson, F., 2013, s. 103.

¹⁴ C-370/10 *National Grid Indus*.

¹⁵ C-164/12 *DMC*.

under förutsättningen att det utflyttande bolaget förblir obegränsat skattskyldigt enligt 63 kap. 14 § SFL.

Fråga

Är kravet på obegränsad skattskyldighet för anstånd förenligt med EU-rätten?

Generella följdfrågor

Situationerna avser beskattning vid utflyttning till annan EU-stat, men då anståndsreglerna omfattar även utflyttning till medlemmar av Europeiska Ekonomiska Samarbetsområdet (EES), uppkommer följaktligen frågan om samma inskränkning av etableringsfriheten föreligger i förhållande till EES-stater? Detta behandlas i ett separat kapitel. Mina frågeställningar leder vidare till en mer praktisk frågeställning: Vad blir konsekvensen av att en regel befins EU-stridig i den praktiska rättstillämpningen? Denna fråga behandlas avslutningsvis i förhållande till uttagsbeskattningsreglerna.

1.3 Metod och material

I uppsatsen använder jag mig av en rättsdogmatisk metod där jag söker mig till problemen i den aktuella lagstiftningen i syfte att utreda lagstiftningens förenlighet med EU-rätten utifrån ett huvudsakligen teoretiskt perspektiv.¹⁶ I kapitel 7 är frågeställningen praktiskt betingad, men även här tas ett mer generellt grepp utifrån rättsvetenskapen och praxis. I rättskällorna söker jag finna ett allmängiltigt svar i fråga om hur det bör vara.¹⁷ Inom ramen för uppsatsen tillämpas en särskild rättskällehierarki anpassad till att jag behandlar dels EU-rätt, dels nationell skatterätt. Detta då frågan om nationella reglers förenlighet med etableringsfriheten som följer av artikel 49 måste besvaras utifrån EUD:s rättspraxis. Anledningen är att artikel 49 inte är en uttömmande reglering och det på området för uttagsbeskattning inte finns direktiv eller förordningar att falla tillbaka på. Vidare saknas det dels inom EU-rätten förarbeten, dels är förarbeten inte fullt så betydelsefulla för skatterätten p.g.a. legalitetsprincipen.¹⁸ De förutsättningarna har givit vid handen att en metod med stort fokus på analys av praxis brukas för besvarande av de ovan angivna frågeställningarna. Det av EUD utvecklade prövningsmönstret har sedan applicerats på uttagsbeskattningsreglerna tillsammans med slutsatserna från EUD:s praxis på

¹⁶ Peczenik, A., s. 33.

¹⁷ Peczenik, A., s. 34.

¹⁸ RÅ 1999 not 245.

området. Även HFD:s sätt att bedöma EU-rätten är av intresse särskilt ifråga om resultatet för den skattskyldige då EUD inte har att ta ställning till själva sakfrågan, utan endast att utreda EU-rättens innebörd i förhållande till de nationella reglerna.

Det material som utgjort grunden för denna uppsats är EUD:s och HFD:s avgöranden och i doktrin gjorda tolkningar av dessa. Svensk doktrin gällande uttagsbeskattning är relativt begränsad och här har de flesta artiklar beaktats, även om ett fåtal valts bort p.g.a. att de skrivits med utgångspunkt i icke-relevant praxis till följd av *NGI* m.fl. Internationell doktrin är mer svåröverskådlig och här har urvalet baserats på relevansen för uttagsbeskattning i förhållande till fast driftställe. Härmed har ett flertal artiklar som primärt rört *NGI* kunnat uteslutas.¹⁹ EUD avgöranden gällande etableringsfriheten är dock mycket omfattande och inte i alla delar relevant för frågeställningarna som denna uppsats avser besvara. Utgångspunkt har tagits i avgörande *NGI* som avgjordes av stor avdelning, det nyligen publicerade avgörande *DMC* och fallet *Kommissionen mot Portugal*²⁰ som rör fast driftställe i synnerhet. Urvalet har skett genom EUD:s omfångsrika hänvisningar till sina tidigare avgöranden samt utifrån vilka rättsfall som behandlas i doktrin. Jag har vidare valt att inte behandla de mål som rör uttagsbeskattning i förhållande till individer. Detta då dessa inte befinner sig i en jämförbar situation enligt EUD, varför slutsatserna i dessa avgöranden inte är applicerbara. Till detta kommer att det inom ramen för uppsatsen inte bedömts vara varken möjligt eller eftersträvansvärt att redogöra för all praxis i detalj, bl.a. behandlar jag inte *Kommissionen mot Danmark*²¹ och *Kommissionen mot Spanien*²² i uppsatsen. Anledningen härtill är att de slutsatser som framgår av fallen förts fram och utvecklats i *DMC* respektive *Kommissionen mot Portugal*, varigenom deras bidrag skulle varit ytterst begränsat. Det föreligger en risk för att inte alla avgöranden av betydelse för området beaktats, men utifrån de avgöranden som behandlas i doktrin torde mitt urval stå sig väl.

¹⁹ Detta rättsfall är omskrivet i stor omfattning. Tolkningarna av fallet har dock mestadels rört saker som inte är av intresse för denna uppsats såsom frågan om rätten att ta ut ränta samt ställa säkerhet, dessa frågor får EUD anses ha klargjort genom avgörandet *DMC*. Notera att vissa frågetecken kvarstår i dessa delar, se Cejic, K., 2014.

²⁰ C-38/10 *Kommissionen mot Portugal*.

²¹ C-216/11 *Europeiska kommissionen mot Danmark*.

²² C-64/11 *Europeiska kommissionen mot Spanien*.

Det svenska material som primärt utnyttjats består i förarbetena till uttagsbeskattningsreglerna, Malta-målet och de därefter införda anståndsreglerna. Dessa källor utgör grunden för de aktuella beskattningsreglerna.

I anledning av EUD:s och HFD:s avgöranden har i både nationell och internationell doktrin publicerats artiklar vari uttagsbeskattningen eller närliggande områden och frågeställningar behandlats. Den internationella doktrinen efter *NGI* är relativt omfattande, men behandlar i stora delar saker vilka efter *DMC* inte längre kan sägas vara oklara. Svenska doktrin på området är å sin sida inte särdeles omfattande och har behandlats mer ingående endast av Katia Cejie²³ och Maria Nelson²⁴. Cejies avhandling rör dock företrädesvis uttagsbeskattning av individer, varför jag inte funnit den vara av vikt för besvarandet av mina frågeställningar. Cejie har däremot i ett flertal artiklar behandlat både utflyttningsbeskattningsreglerna och nationell såväl som internationell praxis på området, bl.a. är hon ensam om att ha kommenterat det nyligen publicerade avgörandet *DMC* i förhållande till de svenska uttagsbeskattningsreglerna.^{25,26} Fallet får sägas utgöra en vidareutveckling av *NGI* och ger särskild ledning i fråga om den kritiserade gradvisa framskattningen av immateriella tillgångar och inventarier.²⁷ De artiklarna har utgjort en grund för uppsatsen och dess frågeställningar. Maria Nelsons avhandling är det mest omfattande arbetet gällande de svenska uttagsbeskattningsreglerna och har i delar varit av intresse. Avhandlingen publicerades dock innan *NGI* vilket tyvärr gör den delvis obsolet. Vidare anser jag att avhandlingen trots sin omfattning och djup, inte når en konkret slutsats, även om Nelson i delar dragit slutsatser som senare kommit att bekräftas genom praxis.

1.4 Avgränsning

Denna uppsats fokuserar på uttagsbeskattning vid utflyttning av svenskt aktiebolag och motsvarande utländska bolags fasta driftställe beläget i Sverige till annan

²³ ”Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar- en skattevetenskaplig studie i internationell personbeskattning med fokus på skatteavtals- och EU-rättsliga problem”.

²⁴ ”Utflyttning av aktiebolag – en analys i ljuset av den internationella skatterätten och EU-rätten”.

²⁵ Cejie, K., 2014.

²⁶ Även internationellt är hon en av de första att ta upp fallet. Den 15 maj har det varken i Intertax eller EC Tax review publicerats annat än ett kort referat av målet med en knapphändig efterföljande kommentar; se Jackson, R., 2014.

²⁷ Cejie, K., 2014, s. 295–296.

medlemsstat eller EES-stat. Uttagsbeskattning av fysiska personer omfattas inte av uppsatsen och de avgöranden från EUD på detta område beaktas inte då EUD genom målet *NGI* kommit att särskilja uttagsbeskattning av bolag från uttagsbeskattning av fysiska personer såsom de framgår av de äldre avgörandena *Lasteyrie*²⁸ och *N*²⁹.

Uppsatsens frågeställningar avser att leda fram till ett svar gällande huruvida de svenska reglerna i respektive situation är förenliga med EU-rätten. Detta är emellertid bara ett första steg sett ur en mer praktisk synvinkel. Den fråga som i själva verket torde vara av störst intresse för den skattskyldige är vad effekten av uttagsbeskattningen blir i de respektive situationerna. I det fall svenska regler är förenliga med EU-rätten är svaret tämligen enkelt; uttagsbeskattning sker enligt lagens ordalydelse, med eller utan rätt till anstånd. I det fall reglerna inte kan anses förenliga med EU-rätten uppstår dock frågan huruvida detta innebär att taxering ska ske som om reglerna inte alls existerade? Kan man då ersätta denna regel med andra skatteregler eller uppstår ett ”hål”³⁰ i regleringen? En ytterligare möjlighet vore att anpassa de underkända reglernas rekvisit för att uppnå ett med EU-rätten förenligt resultat. Denna fråga är av stor principiell vikt då den direkta effekten av EUF-fördraget och den EU-konforma tolkningen som ska ske av nationella rättsregler ställs mot legalitetsprincipen och frågan om vem som ska skapa rätt. I vilken omfattning ska rättstillämparen agera lagstiftare är en fråga som Ståhl ställer sig i detta avseende.³¹ Att besvara dessa frågor hade ur ett praktiskt perspektiv varit av stort intresse och inom ramen för denna uppsats kommer därför HFD:s ställningstagande i Malta-målet och RÅ 2008 not 71 att diskuteras utifrån detta. Denna del av uppsatsen gör dock inte anspråk på vara uttömmande då detta dels är en frågeställning som egentligen kräver en omfattande genomgång av HFD:s praxis, dels är en principfråga där den praktiska verkligheten ställs gentemot den teoretiska frågan kring rättstillämparens rätt och skyldighet att utan lagstöd utfylla skattelagstiftningen.

²⁸ C-9/02 *Lasteyrie*.

²⁹ C-470/04 *N*.

³⁰ Ståhl, K., väljer att benämna det tomrum som uppstår som ”hål”. Likt Hultqvist använder jag istället fortsättningsvis ”lucka”, Hultqvist, A., 2005.

³¹ Ståhl, K., 2008, s. 124.

1.5 Disposition

Inledningsvis behandlas de svenska uttagsbeskattningsreglernas utformning och innebörd åtföljt av Malta-målet. Detta avgörande är grundläggande för bedömningen av de svenska uttagsbeskattningsreglerna och redogörelsen för målet är därför extensiv. Därefter behandlas de av målet resulterande anståndsreglerna som är av betydelse för analysen av uttagsbeskattning i situation 1.

EU-rätten behandlas sedan inledningsvis generellt i början av kapitel 3 för att ge en bild framförallt av tillämpliga friheter och det prövningsmönster EUD använder vid avgörande av nationella regler förenlighet med EU-rätten. Dessa delar är deskriptiva, vilket kan anses innebära att deras värde är begränsat för en läsare väl införstådd med EU-rätten och dess påverkan på skatterätten. De har av denna anledning hållits relativt korta, men inkluderats på grund av dess strukturella värde för uppsatsen. Efter dessa deskriptiva inledande avsnitt behandlas ett antal avgörande från EUD. Först redogörs för det grundläggande avgörandet *NGI*. Detta rättsfall åtföljs av senare praxis där liknande uttagsbeskattningsregler bedömts varigenom EUD:s slutsatser i delar kommit att utvecklas.³² Andra rättsfall än de som refereras i kapitel 3 används för besvarandet av de olika frågeställningarna då de i delar är av betydelse. Att dessa inte refereras kan möjligen kritiseras, men att i detalj göra så har av mig inte bedömts tillföra uppsatsen tillräckligt för att motiveras. Efter rättsfallsreferaten, sammanfattas och utvecklas betydelsen och innebörden av de grunder vilka EUD ansetts kunna rättfärdiga inskränkande uttagsbeskattningsregler.

I kapitel 4 behandlar jag situation 1 i frågeställningen gällande uttagsbeskattning av fast driftställe. Det följande kapitel 5 behandlar situation 2 i frågeställningen avseende de svenska uttagsbeskattnings- och anståndsreglerna i förhållande till EU-rätten utifrån kravet på obegränsad skattskyldighet. Etableringsfriheten behandlas därefter i kapitel 6 i förhållande EES-stater. För varje situation är avsikten att kunna dra en slutsats i fråga om reglernas förenlighet med EU-rätten. Att en regel befins oförenlig med EU-rätten är dock inte i sig svar på frågan vad konsekvensen därav blir. Denna fråga berörs avslutningsvis i kapitel 7, då det är den som är av störst

³² Notera att uppsatsen inte gör anspråk på att vara uttömmande i fråga om redogörelse för praxis där uttagsbeskattningsregler behandlats. Ett urval har skett, se avsnitt 1.4.

intresse för den skattskyldige som riskerar att uttagsbeskattas vid ett nyttjande av sina EU-rättsliga friheter.

Avslutningsvis summeras uppsatsens slutsatser i kapitel 8 där även frågor av intresse för framtiden lyfts, dels i avseende om vad som fortfarande får anses oklart, dels vad som bör ske inom ramen för både nationell och unionsrättslig lagstiftning för uppnående av EU-rättens målsättningar. Till detta kommer min egen syn på dessa regler.

2 Uttagsbeskattning

2.1 Inledning

När ett bolag flyttar sin svenska verksamhet utomlands finns normalt sett flertalet tillgångar vars realiserade värden p.g.a. flytten inte kommer beskattas då antingen beskattningsrätt för utflyttningsstaten enligt skatteavtal inte längre föreligger eller att skattskyldighet enligt nationell rätt inte längre föreligger. Utflyttningsbeskattning i form av uttagsbeskattning enligt 22 kap. IL påförs därför för att säkerställa att eventuella värdeökningar uppkomna här beskattas inom landet.

2.2 Svenska uttagsbeskattningsregler – 22 kap. IL

Bestämmelser om uttagsbeskattning har, om än i begränsad omfattning, funnits i svensk skattelagstiftning sedan 1928 års kommunalskattelag (1928:370) (KL).³³ Genom 1990 års skattereform infördes allmänna bestämmelser om uttagsbeskattning, varvid uttagsbeskattning vid överlåtelse av tillgångar även möjliggjordes i större omfattning.³⁴ Reglerna om uttagsbeskattning kompletterades därefter år 1994 för att värna det svenska beskattningsunderlaget genom att i begreppet uttag innefatta även tillgångar som förs ut ur landet. År 1998 skedde ytterligare förändringar varigenom bl.a. verksamheter som endast delvis blev eller upphörde att vara skattskyldig kom att omfattas av reglerna.³⁵ De nuvarande reglerna om uttagsbeskattning av tillgångar och tjänster började gälla den 1 januari 2000 och bestämmelserna återfinns i 22 kap.(IL).

Genom praxis kom undantagsregler tidigt att skapas för särskilda situationer där uttagsbeskattning inte skulle ske, primärt vid omstruktureringar av näringsverksamhet. Därför infördes år 1990 en undantagsregel som klargjorde att tidigare undantag skulle gälla även fortsättningsvis. Denna regel utökades i samband

³³ Prop. 2009/10:39 s. 10.

³⁴ Andersson m.fl., kommentar till IL 22 kap., Zeteo.

³⁵ Andersson m.fl., kommentar till IL 22:5 kap., Zeteo.

med införandet av IL till att omfatta en uttömmande reglering som återfinns i kap. 23 IL om underprisöverlåtelser.³⁶

Uttag innebär att den skattskyldige överlåter en tillgång utan vederlag eller till ett vederlag som underskrider marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat, 22 kap. 2–3 §§ IL. Uttagsbeskattning innebär att beskattning likväl sker som om att tillgången överlåtits mot vederlag motsvarande marknadsvärdet. Reglerna avser upprätthålla beskattning av näringsverksamhet genom att säkerställa att obeskattade värden inte kan föras ut ur verksamheten.³⁷ Detta omfattar inte bara nationella förfaranden utan är applicerbara även på internationella överföringar av tillgångar.³⁸ Det bakomliggande syftet är att vinster upparbetade i Sverige också beskattas här, i enlighet med territorialitetsprincipen.

2.3 Innebörden av 22 kap. 5 § IL

Reglerna om uttagsbeskattning omfattar genom 22 kap. 5 § IL även situationer där näringsverksamheten upphör, skattskyldigheten upphör eller där den svenska beskattningsrätten upphör. Nedan följer en redogörelse av innebörden av p. 1–5 och vilka situationer som omfattas av respektive punkt:

Punkt 1 rör de fall då näringsverksamhet upphör. Av prop. 1994/95:91 (genom vilken de föregående reglerna i 22 § KL införlivades) anges att uttagsbeskattning ska ske då verksamheten i en förvärvskälla upphört genom att ett aktiebolag likvideras eller att verksamheten vid ett fast driftsställe avslutas och inte upptas i annat land/ort.³⁹

Punkt 2 omfattar de fall då skattskyldigheten för en näringsverksamhet upphör helt eller delvis. I prop. 1994/95:91 angavs som exempel att en fysisk person som är obegränsat skattskyldig i Sverige och bedriver näringsverksamhet här, eller i annan stat med vilken Sverige saknar skatteavtal eller har creditavtal, upphör att vara bosatt

³⁶ Andersson m.fl., kommentar till IL 22 kap., Zeteo.

³⁷ Prop. 2009/10:39 s. 10-11.

³⁸ Prop. 2009/10:39 s. 10-11.

³⁹ Prop 1994/95:91 s. 47.

i Sverige.⁴⁰ Vad som avses är att personen inte längre är varken obegränsat eller begränsat skattskyldig enligt 6 kap. IL. Uttagsbeskattning ska dock inte ske till den del tillgångarna är hänförliga till fast driftställe i Sverige.⁴¹ Att uttagsbeskattning ska ske också om skattskyldigheten delvis upphör tillades 1998.⁴² Detta för att täcka in de fall där skattskyldighet för exempelvis en ideell förening kommer att ändras till följd av ändrad rörelseinriktning. I detta omfattas även den situationen att det moment (t.ex. filial, kontor eller verkstad) som kvalificerar ett utländskt bolags verksamhet i Sverige som fast driftställe försvinner/upphör och att den begränsade skattskyldigheten enligt 6 kap. 6 och 11 §§ IL därmed upphör och beskattningsrätten överförs till annan stat.⁴³

Punkt 3, då tillgångar överförs från del av en verksamhet till en annan och den förra, men inte den senare delen är skattskyldig i Sverige, ska uttagsbeskattning ske. Exempelvis då en ideell förening som är skattskyldig för del av sin verksamhet överför en tillgång till annan del för vilken skattskyldighet inte föreligger.⁴⁴ Ett annat exempel som omfattas av denna situation är den då ett fast driftställe flyttar en tillgång utomlands till ett annat fast driftställe.

Punkt 4 när inkomst från näringsverksamhet inte längre ska beskattas i Sverige till följd av ett skatteavtal, ska uttagsbeskattning ske enligt denna punkt. Exempelvis då ett aktiebolag erhåller skatterättslig hemvist i annan stat till följd av ett skatteavtal. Detta sker bl.a. vid utflyttning av bolagets verkliga ledning. Uttagsbeskattning ska dock inte ske i den mån tillgångarna i verksamheten knyts till ett fast driftställe i Sverige. Även i det fall Sverige ingår exemptavtal med en stat vilken Sverige tidigare haft creditavtal, eller saknat skatteavtal, blir regeln tillämplig. Den verksamhet som bedrivs i den andra staten kommer då inte längre att vara beskattningsbar för Sverige och ska därför uttagsbeskattas, detta även om aktiebolaget fortfarande är skattskyldigt i Sverige. Denna punkt kom att få ändrad effekt genom Malta-målet (se 2.4).

⁴⁰ Prop. 1994/95:91 s. 47–48.

⁴¹ Prop. 1994/95:91 s. 47.

⁴² Prop. 1998/99:15 s. 293.

⁴³ Dahlman m.fl., avsnitt 5.2, Zeteo.

⁴⁴ Andersson m.fl., kommentar till IL 22 kap5 § p. 3, Zeteo.

Punkt 5 gäller det fall en tillgång i en verksamhet som bedrivs i flera stater överförs från Sverige till en annan stat med vilken Sverige har exemptavtal och knyts till ett fast driftställe där. Även den situation där verksamhet bedrivs i flera länder och en tillgång överförs från en stat med vilken Sverige saknar skatteavtal (och därför beskattar verksamheten i denna stat) till en stat med vilken Sverige har exemptavtal (enligt vilket svensk beskattningsrätt inte föreligger) omfattas av punkten. I detta fall förlorar Sverige beskattningsrätten och uttagsbeskattning ska därför ske vid flytten av tillgången.

Uttagsbeskattning enligt 22 kap. 5 § p. 4 och 5 IL benämns även som exitbeskattning i doktrin.⁴⁵ Konsekvensen av reglerna är att en avskattning sker därför att tillgångar inte längre beskattas i Sverige. Det var reglerna i p. 4 som HFD i det Malta-målet fann oförenliga med EU-rätten och som en följd härav infördes 1 januari 2010 särskilda anståndsregler vid uttagsbeskattning enligt p. 4 och den närliggande p. 5. Dessa återfinns numera i 63 kap SFL.⁴⁶

2.4 RÅ 2008 ref. 30 – Malta-målet

I avgörandet RÅ 2008 ref. 30 prövade HFD frågan om uttagsbeskattning p.g.a. hemvistbyte samt frågan om återföring av periodiseringsfonder⁴⁷. Målet var ett överklagat förhandsbesked från Skatterättsnämnden (SRN). Situationen var den att ett svenskt aktiebolag som ägdes av ett maltesiskt aktiebolag, innehade andelar i ett dotterbolag i Storbritannien som bedrev fastighetsförvaltning. Det svenska bolaget hade för avsikt att omorganisera sin verksamhet och flytta ledningsfunktionerna i det svenska bolaget till Malta. SRN fann att bolaget skulle erhålla hemvist i Malta, vilket HFD bekräftade. Vidare konstaterades att hemvistbytet utlöste uttagsbeskattning enligt 22 kap. IL och huvudfrågan var huruvida denna uttagsbeskattning var förenlig med etableringsfriheten i artikel 49⁴⁸. Med hänvisning till EUD-praxis konstaterades att det var ett legitimt syfte att, mot bakgrund av territorialitetsprincipen, säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna så att värden upparbetade

⁴⁵ Dahlberg, M., 2012, s. 151.

⁴⁶ Prop. 2009/10:39 s. 13. Från början infördes de i kapitel 17a skattebetalningslagen (SBL), som sedermera ersatts av SFL.

⁴⁷ Då periodiseringsfonder inte är föremålet för denna uppsats bortses fortsättningsvis från denna del av avgörandet.

⁴⁸ Notera att det refereras till artikel 43 i det då gällande EG-fördraget, vilken ersatts av artikel 49 EUF-fördraget.

i en medlemsstat också beskattades i den staten.⁴⁹ Uttagsbeskattningen kunde motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset, en bedömning vilken HFD instämde i. Reglerna ansågs vidare ändamålsenliga. Däremot ansågs det finnas möjlighet att på ett mindre ingripande sätt uppnå samma syfte genom att uttagsbeskattning skedde först då tillgångarna avyttrats.

SRN uttalade tydligt att uttagsbeskattning skulle ske först vid avyttrandet av tillgångarna:

För att tillgodose EG-rättens krav på likabehandling skall det belopp som skulle ha uttagsbeskattats vid bytet av avtalshemvist (eller det lägre belopp som nyss angetts) i stället tas upp som intäkt först det beskattningsår under vilket tillgångarna avyttras. En sådan förskjutning av beskattningstidpunkten får anses ligga inom ramen för tillämpningen av den aktuella fördragsbestämmelsen.⁵⁰

HFD uttalade:

Skatterättsnämnden har för sin del funnit att syftet med bestämmelsen skulle kunna tillgodoses på ett mindre ingripande, och därmed mer proportionerligt sätt genom att[...]uttagsbeskattningen effektueras först när fastigheterna avyttras. Regeringsrätten kan ansluta sig också i denna bedömning. Detta innebär att, oavsett om gällande nationella regler eller dubbelbeskattningsavtal medger en sådan beskattning, det inte är förenligt med gemenskapsrätten att vid tidpunkten för bolagets byte av hemvist tillämpa bestämmelserna i 22 kap. 7§ IL, jämfört med 5§ 4 samma kapitel om uttagsbeskattning.⁵¹

SRN:s slutsats var att uttagsbeskattning skulle ske först då tillgångarna avyttrades och HFD fastställde SRN:s förhandsbesked. Effekten av rättsfallet var att anståndsreglerna infördes (se nedan 2.5), men resultatet i den aktuella situationen har

⁴⁹ RÅ 2008 ref. 30.

⁵⁰ RÅ 2008 ref. 30.

⁵¹ RÅ 2008 ref. 30.

i doktrin bedömts som oklar.⁵² Cejje är av åsikten att HFD inte klart uttalar vad resultatet av att reglerna strider mot EU-rätten blir, utan stannat vid att reglerna är fördragsstridiga.⁵³ Hellman å sin sida synes utgå från att HFD:s fastställande av SRN:s förhandsbesked innebär att beskattning ska ske först vid avyttringen av fastigheten varigenom de svenska reglerna får sägas ha anpassats till EU-rätten för att inte vara fördragsstridiga.⁵⁴

För egen del är jag av åsikten att HFD:s motivering och fastställande av SRN:s förhandsbesked innebär att en EU-konform tolkning av uttagsbeskattningsreglerna gjordes varigenom beskattning skulle ske först vid avyttringen av fastigheterna. Denna uppskjutna beskattning saknade dock vid tillfället stöd i lag. Diskussionen kring detta kommer att utvecklas vidare under kapitel 9, där effekterna av underkännande av uttagsbeskattningsreglerna behandlas.

2.5 Anståndsregler gällande fr.o.m. 1 jan 2010

I prop. 2009/10:39 *Anstånd med inbetalning av skatt i samband med uttagsbeskattning, m.m.* föreslog Regeringen särskilda anståndsregler för att skapa förenlighet mellan uttagsbeskattningsreglerna och EU-rätten.

Förslaget om anståndsreglerna erhöll omfattande kritik från remissinstanserna på flera punkter. Huvudkritiken mot uppskovmetoden var tvådelad; dels ansågs beskattningen uppkomma tidigare än jämfört med en rent inhemsk situation, dels ansågs risk för dubbelbeskattning föreligga.⁵⁵ Vidare kritiserade bl.a. Advokatsamfundet att inte en mer omfattande utredning av frågan gjorts.⁵⁶ Denna kritik avsåg inte bara att en beredning inte tillsatts utan även att de två alternativen till uppskavsreglerna (modifikation av de materiella reglerna om uttagsbeskattning samt kompletterande av desamma så att uttagsbeskattning sker men att inkomsten inte tas upp förrän vid faktisk avyttring) inte utretts grundligare. Remissinstanserna efterfrågade vidare en utförligare konsekvensanalys av reglerna.

⁵² Cejje, K., 2008, s. 540.

⁵³ Cejje, K., 2008, s. 540.

⁵⁴ Hellman, L., 2011, s. 752.

⁵⁵ Prop. 2009/10:39 s. 15.

⁵⁶ Advokatsamfundets yttrande över Finansdepartementets promemoria, s. 3.

Regeringen angav uttryckligen att det inte var fråga om en allmän översyn av reglerna om uttagsbeskattning som ett svar på den kritik remissinstanserna framförde. Av propositionen framgår följande:

I detta lagstiftningsärende behandlas i första hand den situation som var föremål för prövning i Regeringsrättens avgörande i Malta-målet och därutöver endast några ytterligare bestämmelser som företer mycket påtagliga likheter med de bestämmelserna som var aktuella i avgörandet. Övriga situationer där uttagsbeskattning kan aktualiseras omfattas således inte av detta lagstiftningsärende.⁵⁷

Lagstiftningsärendet var således avgränsat till att säkerställa att särskilt den situation HFD anmärkt på åtgärdades. Flera remissinstanser påpekade att tillämpningsområdet för anståndsreglerna borde utsträckas till att inkludera fler situationer för att uppnå förenlighet med EU-rätten.⁵⁸ Ett av de exempel som lyftes fram av remissinstanserna var det då ett bolag hemmahörande i annan medlemsstat flyttar en verksamhet (fast driftställe) från Sverige till annan medlemsstat. Då detta inte var en situation som berördes i Malta-domen bortsåg Regeringen från frågan.⁵⁹ Varken detta, eller att reglerna överlag inte sågs över, motiveras inte i propositionen med annat än att det inte ingick i uppdraget.⁶⁰

De införda reglerna innebär att den skattskyldige medges en möjlighet att välja mellan att omedelbart inbetala skatten eller att efter ansökan hos SKV erhåller rätten att betala skatten först vid avyttringen av tillgångarna.⁶¹ Fastställandet av skatten sker fortfarande vid utflyttningsstillfället och efterföljande värdeförändringar beaktas således inte. Anståndet ska neutralisera effekten av att uttagsbeskattning sker vid nyttjande av etableringsfriheten som råder inom EU. För att anstånd med beskattningen ska beviljas måste de i 63 kap. 14 § SFL angivna förutsättningarna vara för handen:

⁵⁷ Prop. 2009/10:30 s. 22.

⁵⁸ Prop. 2009/10:39 s. 21.

⁵⁹ Prop. 2009/10:39 s. 22.

⁶⁰ Jmf. prop. 2009/10:39 s. 21–22.

⁶¹ Se 63 kap. 14–18 §§ SFL.

1. *uttagsbeskattning har skett bara på grund av bestämmelserna i 22 kap. 5 § 4 eller 5 inkomstskattelagen,*
2. *det skatteavtal som avses i 22 kap. 5 § 4 eller 5 inkomstskattelagen har ingåtts med en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES),*
3. *tillgången ingår i en näringsverksamhet inom EES, och*
4. *den näringsverksamhet som enligt 22 kap. 5 § 4 eller 5 inkomstskattelagen ska beskattas i en annan stat inte har upphört.*

Anståndstiden uppgår till ett år efter den dag då skatten senaste ska betalas, med en möjlighet till förlängning ett år i taget från den dag då anståndstiden löper ut. Ansökan om anstånd med betalning av skatt ska innehålla uppgifter om att ett uttag gjorts, vilken skatt uttaget gett upphov till, marknadsvärdet för de uttagna tillgångarna, deras skattemässiga värden och hur den totala skatten till följd av uttaget fördelar sig på de respektive tillgångarna.⁶²

Gemensamt för uttag av samtliga typer av tillgångar är att uttaget ska behandlas som om tillgången avyttrats mot en ersättning motsvarande tillgångens marknadsvärde, 22 kap. 7 § IL. Av 63 kap. 19 § SFL följer vidare att den anståndsgrundande inkomsten utgörs av skillnaden mellan marknadsvärdet och det skattemässiga värdet. Skattemässigt värde definieras i 2 kap. 31–33 §§ IL utifrån den aktuella tillgångstypen. För lagertillgångar utgörs det av värdet tillgången åsätts vid beräkning av verksamhetens resultat, för kapitaltillgångar utgörs det av omkostnadsbeloppet och för inventarier utgörs det av anskaffningsvärdet minskat med gjorda avdrag. Vid uttagsbeskattning av inventarier ska vidare det skattemässiga värdet utgöras av en skälig andel av det skattemässiga värdet av samtliga inventarier i näringsverksamheten, 63 kap. 20 § SFL.

Anstånd beviljas med högst ett belopp motsvarande skillnaden mellan den slutliga skatt som bestämts för det beskattningsår då inkomsten på grund av uttaget togs med vid beräkningen av inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet, och den slutliga skatt som skulle ha bestämts om inte denna inkomst hade tagits med vid beräkningen, 63

⁶² Prop. 2009/10:39 s. 20.

kap. 17 § SFL. Anståndsbeloppet får dock inte överstiga den slutliga skatten på de tillgångar som vid tidpunkten för ansökan om anstånd finns kvar i näringsverksamheten och omfattas av ansökan. Om en tillgång för vilken anstånd med beskattning medgivits delvis avyttras ska anståndet minskas till så stor del av den anståndsgrundande tillgången som kvarstår. Detta innebär att skatten förfaller till betalning först då tillgången realiserats.

2.6 Sammanfattning

I detta kapitel har jag redogjort för bakgrunden till och innebörden av, de svenska uttagsbeskattnings- och anståndsreglerna. Reglerna av intresse för denna uppsats är huvudsakligen 22 kap. 5 § p. 2 IL enligt vilken uttagsbeskattning ska ske då verksamheten vid ett fast driftställe upphör till följd av utflyttning, samt 63 kap. 14 § SFL enligt vilken anstånd endast beviljas obegränsat skattskyldiga.

3 EU-rätten

3.1 Inledning

Huvudmålet med EU är, och har alltid varit, att skapa ett integrerat Europa med omfattande samarbete mellan medlemsstaterna för att omöjliggöra väpnad konflikt mellan stater inom unionen.⁶³ För att uppnå detta har EU haft stort fokus på frihandel mellan staterna för att skapa ekonomiska fördelar varigenom beroende av stater emellan uppkommer. Detta kapitel redogör inledningsvis för relevant EU-rätt och EUD:s prövningsmönster av medlemsstaternas inkomstskatteregler. Därefter behandlas avgöranden från EUD rörande uttagsbeskattningsregler med början i *NGI*⁶⁴ som rörde exitbeskattning av ett holländskt bolag. Fallet är vida omdiskuterat i doktrin på grund av sina effekter och i delar oklarheter. Härefter kommer det nyligen publicerade målet *DMC*⁶⁵ återges, vilket i delar särskilt klargör frågan om gradvis framskattning av eventuellt anståndsbelopp som uppkom genom *NGI*. Vidare kommer mål *Kommissionen mot Portugal*⁶⁶ att redogöras för, då fallet rörde exitbeskattning av fast driftställe.

3.2 EU-rättens förhållande till nationell rätt

I det fall nationell rätt står i strid med EU-rätten har den senare företräde. Detta är dock inte uttryckligen reglerat i fördragen utan bygger på principen om EU-rättens företräde såsom den utvecklats av EUD. Det första avgörandet där principen tillämpades var *Costa mot ENEL*⁶⁷. I fallet förklarades att Romfördraget⁶⁸ vid sitt ikraftträdande skapat en rättsordning av eget slag (*sui generis*) vars regler de nationella domstolarna var skyldiga att följa.

⁶³ Barnard, C., s. 28.

⁶⁴ C-371/10 *National Grid Indus*.

⁶⁵ C-164/12 *DMC*.

⁶⁶ C-38/10 *Kommissionen mot Portugal*

⁶⁷ Mål 6/64, *Costa mot ENEL*.

⁶⁸ Fördrag undertecknat av de sex grundande staterna Tyskland, Frankrike, Italien, Belgien, Luxembourgen och Nederländerna i Rom 1957 varigenom europeiska ekonomiska gemenskapen, föregångaren till EU, uppkom.

En medlemsstat kan med andra ord inte genom senare lagstiftning införa bestämmelser som står i strid med EU-rätten. Detta har sedermera utvecklats av EUD som fastslagit att EU-rätten har företräde framför alla former av nationell rätt, inklusive grundlagar.⁶⁹ Av intresse är dock stadgandet i *Costa mot ENEL*: ”[D]äri genom har staterna, fastän inom begränsade områden, inskränkt sina suveräna rättigheter”.⁷⁰ Härav följer att inte alla områden, i vart fall inte från början, omfattades av EU:s kompetens.

Skatterätten är ett sådant område där fullständig kompetens för EU inte föreligger, men likväl har EU-rätten haft stor påverkan på nationella skatteregler. Detta gäller särskilt den indirekta beskattningen, där en stor del av reglering styrs av EU-direktiv. I fråga inkomstbeskattningen är det emellertid annorlunda. På detta område har inte en lika omfattande harmonisering skett, men likväl påverkas området starkt av EU-rätten. Det föreligger ett fåtal direktiv på området⁷¹ som haft stor påverkan, men framför allt har EUD med stöd i fördragsbestämmelserna om fri rörlighet och icke-diskriminering kommit att förändra den nationella skatterätten.⁷² Detta då domstolen funnit nationella regler stå i strid med EU-rätten och därmed underkänt samt förbjudit tillämpandet av dessa regler, varigenom en anpassning av nationella skatteregler skett till EU-rätten. Från början var inte medlemsstaternas intention att reglerna om fri rörlighet skulle få implikationer på den nationella självbestämmanderätten i skattefrågor. Denna uppfattning visade EUD sig inte dela och genom fallet *avoir fiscal*⁷³ klargjorde domstolen att skattebestämmelser som hindrar den fria etableringsrätten kan angripas med stöd av FEUF.

3.3 Fördraget om Europeiska Unionens Funktionssätt

En av EU:s huvudmålsättningar är en öppen inre marknad med fri konkurrens⁷⁴, vilket enligt liberal marknadsteori ska leda till ökad och effektivare produktion.⁷⁵

⁶⁹ Mål 11/70, *Internationale Handelsgesellschaft mot Einfuhr- und Vorratsstelle Getreide*.

⁷⁰ Mål 6/64 *Costa mot ENEL*.

⁷¹ Bl.a. moder-/dotterbolagsdirektivet 2011/96/EU, ränte-/royaltydirektivet 2003/49/EG och fusionsdirektivet 2009/933/EG.

⁷² Ståhl, m.fl., 2011, s. 17.

⁷³ Mål 270/83 *avoir fiscal*.

⁷⁴ Bernitz, U. & Kjellgren, A., 2014, s. 19-20, 219; artikel 119 i FEUF.

Genom fri rörlighet av produktions faktorer (arbetare och kapitalvaror) såväl som produkter och tjänster, kan en optimal fördelning av produktionsfaktorer ske, varigenom ökad ekonomisk effektivitet och produktion kan erhållas.⁷⁶ För att skapa denna inre marknad har fri rörlighet för varor, tjänster, personer och kapital införts. De fördragsbestämmelser som är aktuella för denna uppsats är etableringsfriheten i artikel 49 och den fria rörligheten för kapital i artikel 63.

3.3.1 Artikel 49- Etableringsfrihet

Artikel 49 inkluderar rätten att starta och driva företag (primär etablering) samt avskaffandet av hinder för skapandet och drivandet av filialer, fasta driftställen eller dotterbolag i en annan medlemsstat.⁷⁷ Denna bestämmelse syftar inte bara enligt sin ordalydelse till att säkerställa nationell behandling i värdmedlemslandet, utan utgör samtidigt förbud mot att ursprungslandet hindrar en medborgare eller ett bolag som bildats i överensstämmelse med den nationella lagstiftningen från att etablera sig i en annan medlemsstat. Regeln innebär därmed att likhet i etableringsförutsättningarna ska föreligga mellan inhemska och utländska rättssubjekt.⁷⁸

Ett krav för att omfattas är vidare att bolaget är unionsmedborgare (i vissa fall omfattas även närstående till unionsmedborgare). Enligt artikel 54 ska bolag skapade i enlighet med lagen i en medlemsstat och som har sitt registrerade säte, verkliga ledning eller bedriver sin huvudsakliga verksamhet inom unionen behandlas på samma sätt som en individ.⁷⁹

3.3.2 Artikel 63- Fri rörlighet för kapital

Den fria rörligheten för kapital var den sista av de fyra friheterna att förverkligas. Kapitalkontroll var länge vanligt mellan stater och för svensk del var reglerna gällande från andra världskriget fram till slutet av 1980-talet. Från början fyllde de svenska reglerna en funktion som tillfällig krisåtgärd men kom senare att betraktas som ett sätt att hindra skatteflykt.⁸⁰ Artikel 63 föreskriver att alla restriktioner för

⁷⁵ Barnard, C., 2013, s. 4–5.

⁷⁶ Barnard, C., 2013, s. 9.

⁷⁷ Barnard, C., 2013, s. 327.

⁷⁸ Barnard, C., 2013, s. 328–329.

⁷⁹ Barnard, C., 2013, s. 327.

⁸⁰ Bernitz, U. & Kjellgren, A., 2014, s. 271.

kapitalrörelser och betalningar mellan medlemsstater är förbjudna. Utan detta skulle de övriga friheterna inte kunna få full effekt och denna frihet är därmed avgörande för den inre marknadens funktion. Med betalningar avses likvider vid köp av varor och tjänster, löner, räntor, m.m. och med kapitalrörelser avses kapitalöverföringar till annat land för investering i bolag, placering i värdepapper, insättning på konto på kreditinstitut eller personliga kapitalöverföringar. Artikel 63 gäller dock även i förhållande till tredjeland. Den omfattar därmed även fysiska och juridiska personer utanför EU som vill föra kapital mellan olika EU-länder samt förbjuder restriktioner avseende överföring mellan medlemsland och tredje land. Denna utökade frihet föreligger troligtvis för att möjliggöra eurons internationella användning.⁸¹ Till denna artikel finns dock undantag i form av dels regler som möjliggör för en stat att behålla äldre lagstiftning, dels en möjlighet för Europeiska unionens råd att införa nya restriktioner samt tidsbegränsade skyddsåtgärder.⁸²

3.4 EU-domstolens bedömningsmetod

Av EUD:s praxis kan ett mönster urskiljas ifråga om hur bedömningen av en nationell regel överensstämmer med EU-rätten. Bedömningen sker i tre steg där det första steget består i att fastställa om den skattskyldige utövat någon av de rättigheter som följer av fördraget. Det andra steget består i att avgöra om den nationella regeln utgör ett hinder för den fria rörligheten. Det tredje steget består i att avgöra om regeln kan rättfärdigas i det fall den utgör ett hinder. Inom ramen för det tredje steget sker en bedömning av om regeln kan motiveras och om den i så fall kan anses proportionerlig.⁸³

3.4.1 Steg 1- Har en rättighet utövats?

En nationell regel kan som bekant strida mot den fria rörligheten. För att omfattas av de fria rörligheterna måste regeln röra en transaktion eller ett förhållande där ett gränsöverskridande moment är aktuellt (benämns som samhandelskriteriet).⁸⁴ Innebörden är att handeln mellan medlemsstater måste påverkas, eller riskera att påverkas, för att fördragsfriheterna ska anses tillämpliga. Det innebär att rent

⁸¹ Bernitz, U. & Kjellgren, A., 2014, s. 272.

⁸² Bernitz, U. & Kjellgren, A., 2014, s. 272.

⁸³ Hilling, M., 2012:9, s. 816–817.

⁸⁴ Bernitz, U. & Kjellgren, A., 2014, s. 220.

nationella situationer, samt när det inte är frågan om någon ekonomisk verksamhet, inte omfattas av fördragsbestämmelserna. Vidare får inte den skattskyldige ha utnyttjat sin rätt på ett sätt som innebär missbruk.⁸⁵

3.4.2 Steg 2- Utgör den nationella regeln ett hinder?

Ett hinder för den fria rörligheten föreligger om en skatteregel negativt särbehandlar gränsöverskridande situationer, transaktioner, etc., jämfört med motsvarande nationell situation. I det fall en högre beskattning uppkommer vid den gränsöverskridande situationen i förhållande till den inhemska på grund av att båda staterna utövar sin beskattningsrätt parallellt föreligger däremot inte en negativ särbehandling. Juridisk dubbelbeskattning innebär m.a.o. inte att negativ särbehandling föreligger. Den fria rörligheten bygger på likabehandlingsprincipen, även kallad icke-diskrimineringsprincipen, vilken framgår av artikel 18 FEUF och innebär att all form av diskriminering på grund av nationalitet inom FEUF:s tillämpningsområde är förbjuden. Detta uttrycks som att lika fall ska behandlas lika och olika fall olika.⁸⁶

Det förekommer två typer av negativ särbehandling; dels negativ särbehandling som följer direkt av föreskrifter eller praxis vilket benämns som öppen diskriminering då dessa regler tar sikte enbart på gränsöverskridande situationer, exempelvis s.k. CFC-lagstiftning⁸⁷, dels särbehandling som bygger på regler som är generellt utformade och därmed omfattar både rent inhemska förhållanden likväl som gränsöverskridande men där effekten av reglerna skiljer sig åt till nackdel för en gränsöverskridande situation, exempelvis lag (1995:575) mot skatteflykt (skatteflyktslagen). Detta benämns dold diskriminering och tenderar att vara svårare att påvisa då det är sättet regeln tillämpas på som är avgörande. Syftet med denna typ av reglering kan vara acceptabelt men de faktiska verkningarna kan däremot vara förbjudna. En av svårigheterna i att bedöma huruvida negativ särbehandling föreligger gällande denna andra typ av regler är att finna en jämförbar, inhemsk situation. Först när denna

⁸⁵ Ståhl, K., 2007, s. 581.

⁸⁶ Hettne, J., & Otken Eriksson, I., 2011, s. 57.

⁸⁷ Controlled Foreign Company-lagstiftningen innebär att en svensk delägare i en utländsk lågbeskattad juridisk person blir löpande beskattad i Sverige för sin andel av resultatet i den utländska personen.

hypotetiska situation är fastställd kan en prövning göras av huruvida den inskränkande regleringen utgör särbehandling.

3.4.3 Steg 3- Rättfärdigande

Fördragsbestämmelserna medger möjligheten att på vissa grunder acceptera nationella bestämmelser som utgör negativ särbehandling och hindrar den fria rörligheten. Detta kan ske om den nationella regeln grundas på hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa (se artikel 45, 52 och 62 FEUF). Dessa grunder tillämpas emellertid inte för att rättfärdiga inkomstskatteregler.⁸⁸ Redan i målet *avoir fiscal*⁸⁹ slog EUD fast att risken för skatteflykt inte utgjorde en sådan hänsyn som ska beaktas.⁹⁰ Domstolen har emellertid kommit att godta negativ särbehandling även på andra grunder än de ovan angivna. Genom det s.k. ”rule of reason”-testet fastställer domstolen huruvida en regel som innebär negativ särbehandling kan accepteras. Följande kumulativa rekvisit ska föreligga. Regeln ska:

1. Vara tillämplig på ett icke-diskriminerande sätt,
2. Framstå som motiverad med hänsyn till trängande allmänintresse,
3. Vara ägnad att säkerställa förverkligandet av den målsättning som eftersträvas, samt
4. Inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå denna målsättning, vad som brukar benämnas proportionalitet.

Det första kravet innebär att öppet diskriminerande regler aldrig kan accepteras med hjälp av rule of reason-doktrinen. För dessa kan endast rättfärdigandegrunderna som framgår av fördraget komma ifråga. Det andra kravet innebär att endast särbehandlande regler som motiveras av tyngre vägande nationellt intresse än intresset av fri rörlighet kan motivera regeln. En avvägning mellan intressen måste därför ske. Det tredje kravet innebär att åtgärden ska vara effektiv och verkligen uppnå syftet. Det fjärde och sista kravet är det som brukar benämnas som att regeln ska vara proportionell.⁹¹

⁸⁸ Ståhl m.fl., 2011, s. 147.

⁸⁹ Mål 270/83 *avoir fiscal*.

⁹⁰ Mål 270/83 *avoir fiscal*; Ståhl m.fl., 2011, s. 147.

⁹¹ Ståhl m.fl., 2011, s. 147–151.

3.4.3.1 Rättfärdigandegrunder som accepterats avseende utflyttningsbeskattning

I detta avsnitt redogörs för de grunder som ansetts rättfärdigande enligt EUD.

Skatteflykt

Målsättningen att förhindra skatteflykt har i praxis ansetts vara en av de grunder som kan motivera regler som hindrar den fria rörligheten på ett diskriminerande sätt (notera att risken för skatteflykt som inte godkändes i *avoir fiscal* skiljer sig från syftet att specifikt hindra de facto skatteflykt). Allmän presumtion om skatteflykt vid gränsöverskridande transaktioner eller förhållande får dock inte föreligga. För att reglerna ska kunna accepteras på denna grund ska det vara frågan om det som brukar benämnas som rent konstlade upplägg. Vad som avses härmed utvecklade EUD i målen *Cadbury-Schweppes*⁹² och *Thin Cap Litigation*⁹³. Av fallen följer att det ska finnas ett subjektivt element i form av en avsikt att uppnå en skattemässig fördel samt att det av objektiva omständigheter framgår att ändamålet med friheterna inte uppnåtts. Härmed avses exempelvis att bolag etablerade i andra stater egentligen inte innebär en riktig etablering, s.k. brevlåde-bolag, då det saknas verksamhet, personal, lokaler etc. Den skattskyldige ska dock ha möjligheten att påvisa att handlingarna varit affärsmässigt motiverade. Möjligheten att motbevisa av skattemyndigheten presenterade omständigheter ska föreligga, för att reglerna ska vara acceptabla. Sedermera har detta delvis kommit att förändras. I mål *Marks & Spencer*⁹⁴ införde EUD en helhetsbedömning av flera rättfärdigandegrunder varav skatteflykt är en. Vid denna typ av prövning har inte kravet på att regeln bara får avse rent konstlade upplägg upprätthållits om andra rättfärdigandegrunder är aktuella. Enligt Ståhl m.fl. synes delvis avgörande här vara hur regeln presenteras för EUD. I det fall de presenteras som skatteflyktsregler upprätthålls kraven på subjektivt respektive objektiva omständigheter, om de i annat fall presenteras som mer allmänna skyddsregler för skattebasen förefaller det mer troligt att en samlad bedömning görs av möjliga rättfärdigandegrunder.⁹⁵

⁹² C-196/04 *Cadbury-Schweppes*.

⁹³ C-524/04 *Thin Cap Litigation*.

⁹⁴ C-446/03 *Marks & Spencer*.

⁹⁵ Ståhl m.fl., 2011, s. 147–151.

Effektiv skattekontroll och uppbörd

Målet att upprätthålla en effektiv skattekontroll och uppbörd har motiverat negativ särbehandling bl.a. i målet *Passenheim*⁹⁶ där en utökad tidsfrist befanns rättfärdigad. I detta och fler andra fall har dock proportionalitetsbedömningen resulterat i att reglerna endast slutligen befunnits fördragsenliga under förutsättningen att behövlig information för beskattning inte varit möjlig att erhålla. I detta avseende har hänvisningar till direktiv 2011/16/EU om myndighetssamarbete gjorts där EUD menat att detta direktiv möjliggör för medlemsstaterna att erhålla behövlig information och att särbehandlande regler därmed varit oproportionerliga.⁹⁷

Territorialitetsprincipen

Principen anses normalt sett innebära att det land vari en intäkt uppstått också är det land som har rätt att beskatta densamma. EUD har tillämpat principen men på ett inkonsekvent sätt. Principen tillämpades i det ovan nämnda målet *Marks & Spencer* och ledde där, i kombination med grunden skatteflykt, till att regeln accepterades. Ståhl m.fl. drar slutsatsen att grunden primärt är tillämplig i det fall det är fråga om begränsat skattskyldiga, men att dess betydelse som rättfärdigandegrund är något oklar utifrån föreliggande praxis.⁹⁸ I avgörandet *NGI* kombinerar EUD territorialitetsprincipen med vad man benämner som en ”tidsmässig komponent”⁹⁹. Innebörden härav är att staten endast utnyttjar sin beskattningsrätt på värdeökningar som uppkommit inom dess territorium under den tid bolaget hade sitt skatterättsliga hemvist där.¹⁰⁰

Behovet av att bevara den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten

Denna grund tillämpades för första gången i målet *Marks & Spencer* men har i efterföljande praxis varit av stor betydelse. Denna grund har dock primärt tillämpats i kombination med andra grunder. Innebörden synes vara att de inkomster som enligt den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten ska beskattas i landet också ska bli föremål för beskattning där. Att grunden kombineras med risken för skatteflykt är därmed förståeligt då det handlar om att beskattningsunderlag flyttas från en stat till

⁹⁶ C-157/08 *Passenheim*.

⁹⁷ Ståhl m.fl., 2011, s. 156.

⁹⁸ Ståhl, m.fl., 2011, s. 161–162.

⁹⁹ C-371/10 *NGI*, p. 43–46.

¹⁰⁰ C-371/10 *NGI*, p. 43.

en annan varigenom den välavvägda fördelningen inte upprätthålls. Avgörande blir därmed vilka principer som ger uttryck för den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten. Unionsrätten saknar kriterier för hur denna fördelning ska se ut och därmed har hänvisningar gjorts till de kriterier som används i den internationella skatterätten. Av artikel 7 i OECD:s modellavtal (OECD MTC) framgår att den stat där ett bolag är hemmahörande har rätt att beskatta dess inkomster. Härtill föreligger undantag för inkomster hänförliga till fast driftställe vilka enligt artikeln ska beskattas i källstaten.¹⁰¹

3.4.4 Proportionalitet

Det sista och avslutande steget i EUD:s bedömning består i en prövning av regelns rättssäkerhet och proportionalitet. Frågan är om regeln är rättssäker samt inte innebär större hinder för den fria rörligheten än vad som behövs för ändamålet.

Först ska det fastställas om regeln uppfyller sitt syfte, dvs. hindrar reglerna verkligen det de avser? Om så är fallet är frågan om regeln är mer långtgående än nödvändigt. Det handlar här om att göra en avvägning av skyddsbehovet för den nationella skattebasen och behovet av att upprätthålla den inre marknaden. Denna prövning har kommit att tillföras nya aspekter genom avgörandet *SIAT*¹⁰² där EUD för första gången beaktade även rättssäkerheten hos regeln som en del av proportionalitetsprövningen. EUD fann regelns tillämpning oklar och därför oproportionerlig. Domstolen avser med rättssäkerhet att ”rättsregler ska vara klara och precisa samt att tillämpningen av desamma ska vara förutsebar”.¹⁰³ Till detta kommer att bedömningen av en regels proportionalitet inte behöver innebära att hela regeln anses oproportionerlig. En viss del eller effekt av en regel i en särskild situation kan underkännas.

3.5 C-371/10 National Grid Indus

I målet *NGI* prövades de nederländska reglerna om uttagsbeskattning i förhållande till etableringsfriheten. Enligt den nederländska lagstiftningen skulle orealiserade vinster anses hänförliga till det år då skattskyldigheten i Nederländerna upphörde och därmed skulle ett bolag som flyttade sin verkliga ledning utomlands bli omedelbart

¹⁰¹ Ståhl m.fl., 2011, s. 165.

¹⁰² C-318/10 *SIAT*.

¹⁰³ C-318/10 *SIAT*, p. 58.

skattskyldigt för dessa vinster.¹⁰⁴ Enligt nederländsk rätt fortsatte ett utflyttat bolag bildat enligt nederländsk rätt, att utgöra ett bolag i Nederländerna, och förblev obegränsat skattskyldigt även om det p.g.a. skatteavtal skulle ha hemvist utomlands.¹⁰⁵

Omständigheterna i *NGI* var följande: bolaget National Grid Indus BV (Bolaget) var ett enligt nederländsk rätt bildat aktiebolag med säte i Nederländerna. Bolaget flyttade sin verkliga ledning från Nederländerna till Storbritannien och erhöll då skatterättslig hemvist i Storbritannien efter det att ledningen flyttats dit. Den nya hemviststaten fick exklusiv rätt att beskatta bolagets inkomster och kapitalvinster efter flytten. Enligt nederländsk rätt skulle då uttagsbeskattning ske av den orealiserade vinst som var hänförlig till den fordran bolaget innehade. Beskattning skulle inte ha skett vid en intern flytt av bolagets verkliga ledning.¹⁰⁶

Tolkningsfrågan i *NGI* som är av intresse för denna analys kan sammanfattas som: strider uttagsbeskattning av orealiserade vinster mot etableringsfriheten i det fall skatten fastställs och uttas omedelbart vid utflyttningen, utan möjlighet till anstånd eller beaktande av efterföljande värdenedgångar?

3.5.1 Etableringsfrihetens räckvidd

Föremål för prövning var även frågan kring etableringsfrihetens räckvidd och tillämplighet då ett bolag flyttar sin verkliga ledning till en annan medlemsstat. Denna fråga ska kort kommenteras för att ge viss bakgrund till problematiken med uttagsbeskattning. En distinktion måste göras mellan stater som tillämpar registreringsprincipen och de som tillämpar sätesprincipen för fastställandet av ett bolags nationalitet. Registreringsprincipen¹⁰⁷ innebär att ett bolags existens inte påverkas av att exempelvis dess verkliga ledning flyttas utomlands. När bolaget inte längre kan beskattas av utflyttningsstaten enligt den lagstiftning under vilken bolaget skapades till följd av skatteavtal och/eller nationella regler, vill den staten normalt sett uttagsbeskatta orealiserade vinster i bolaget. Då en stat tillämpar sätesprincipen innebär det att bolagets existens endast erkänns då dess säte är beläget inom staten.

¹⁰⁴ C-371/10 *NGI*, p. 7–9.

¹⁰⁵ C-371/10 *NGI*, p. 13.

¹⁰⁶ C-371/10 *NGI*, p. 37.

¹⁰⁷ Vilken både Nederländerna och Sverige tillämpar, se IL 6 kap. 3 §.

En utflyttning av bolaget innebär då att bolaget upphör existera och därmed likvideras. Beskattning av de orealiserade vinsterna i bolaget sker därför enligt de vanliga beskattningsreglerna p.g.a. likvidationen, inte utflyttningen.¹⁰⁸

EUD konstaterade i *NGI* att beskattningen av bolag är nära knuten till den nationella associationsrätten då det är den som avgör villkoren för ett bolags existens. Vidare uppmärksammade domstolen avsaknaden av en unionsrättslig definition av bolag vilket innebär att nationell rätt blir avgörande för vad som utgör ett bolag och om detta därmed ska likställas med en unionsmedborgare enligt artikel 54 FEUF.¹⁰⁹ För nederländskt vidkommande gällde registreringsprincipen och *NGI* fortsatte därmed att utgöra ett bolag även efter utflytten.¹¹⁰ Domstolens slutsats var därför att ett bolag bildat enligt lagstiftningen i en medlemsstat och som flyttar sin verkliga ledning, men behåller sin status som bolag i förstnämnda medlemsstat, därmed kan åberopa artikel 49 för att ifrågasätta uttagsbeskattningens förenlighet med EU-rätten.¹¹¹

3.5.2 Angående uttagsbeskattningen

Domstolen konstaterade inledningsvis att en nackdel uppstår likviditetsmässigt då ett bolag flyttar sitt säte utomlands och därmed omedelbart uttagsbeskattas för orealiserade vinster i jämförelse med ett bolag vilket flyttar sitt säte inom landet och inte beskattas förrän då tillgångarna avyttras.¹¹² Emellertid fann EUD att en medlemsstat har rätt att beskatta de värdeökningar som uppkommit innan flytten och som omfattades av den statens beskattningsrätt:

Flyttningen av den verkliga ledningen för ett bolag från en medlemsstat till en annan kan inte innebära att ursprungsmedlemsstaten ska avstå från sin rätt att beskatta värdeökningar som omfattades av den statens beskattningsrätt när de uppkom före utflyttningen [...] Domstolen har i enlighet med detta slagit fast att en medlemsstat har rätt att, enligt den skatterättsliga territorialitetsprincipen sammankopplad med en tidsmässig komponent, nämligen den skattskyldiges skatterättsliga hemvist under den period när de

¹⁰⁸ Kok, R., 2012, s. 201.

¹⁰⁹ C-371/10 *NGI*, p. 25-27.

¹¹⁰ C-371/10 *NGI*, p. 13.

¹¹¹ C-371/10 *NGI*, p. 33.

¹¹² C-371/10 *NGI*, p. 37.

orealiserade värdeökningarna uppkom, beskatta dessa värdeökningar vid den skattskyldiges utflyttningstillfälle [...] En sådan åtgärd avser nämligen att förebygga situationer som kan äventyra ursprungsmedlemsstatens rätt att beskatta verksamhet som bedrivs inom dess territorium, och kan alltså motiveras av säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.¹¹³

Utifrån den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten kunde uttagsbeskattningen rättfärdigas. Artikel 49 hindrade enligt domstolen således inte ett fastställande av beskattningen vid tidpunkten för utflyttningen. Med hänsyn till syftet att säkerställa ursprungsstatens beskattningsrätt ansågs tidpunkten för fastställandet proportionell.¹¹⁴ Att en värdenedgång efter utflyttningen inte beaktades ansåg domstolen inte innebära att lagstiftningen var oproportionell. Detta eftersom att inkomsterna i ett bolag som har flyttat sin verkliga ledning i ett fall som det förevarande enbart kommer beskattas i den mottagande medlemsstaten efter flyttningen. Det ankommer därför på den medlemsstaten att i sitt skattesystem beakta förändringar i värdet på bolagets tillgångar, en annan ordning riskerade enligt domstolen leda till dubbelbeskattning alternativt dubbla förlustavdrag. Den omständigheten att den mottagande medlemsstaten inte beaktar värdeminskningar medför dock inte en skyldighet för ursprungslandet att vid realiseringen beakta eventuell värdeminskning enligt domstolen.¹¹⁵

3.5.3 Omedelbart uttag av skatten

I en andra del prövade EUD om det likviditetsproblem som uppkommer genom ett omedelbart uttag av skatten vid tidpunkten för flyttningen var proportionerligt till lagens syfte.¹¹⁶ Staterna som yttrade sig i målet var av uppfattningen att det var proportionerligt och att ett senare uttag skulle äventyra möjligheterna att uppbära skatten samt innebära en orimlig administrativ börda för medlemsstaterna ifråga om att bevaka samtliga utflyttade tillgångar.¹¹⁷ En sådan argumentation kunde enligt

¹¹³ C-371/10 *NGI*, p. 46.

¹¹⁴ C-371/10 *NGI*, p. 52.

¹¹⁵ C-371/10 *NGI*, p. 64.

¹¹⁶ C-371/10 *NGI*, p. 66.

¹¹⁷ C-371/10 *NGI*, p. 73–75.

EUD inte godtas.¹¹⁸ Domstolen fann att ett uppskov med skatten till dess tillgångarna realiserades skulle undvika den likviditetsnackdel som annars uppkom samtidigt som staternas beskattningsrätt uppfylldes. EUD menade vidare att det av direktiv 2008/55/EG om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som har avseende på vissa avgifter, tullar, skatter och andra åtgärder (numera ersatt av direktiv 2010/24/EU) följer en möjlighet att begära upplysningar angående huruvida tillgångarna som flyttats kommit att realiseras. Detta direktiv menade domstolen säkerställde möjligheten att uppbära skatten även efter utflyttning.¹¹⁹ Sammanfattningsvis fann domstolen att det för proportionalitet krävdes att det skattskyldiga bolaget erbjöds en möjlighet att välja mellan att betala skatten vid utflyttningen och härigenom undvika den administrativa bördan ett uppskov innebar i form av deklARATIONER eller att erhålla uppskov med skatten till dess realisering skedde.¹²⁰

3.6 C-38/10 Kommissionen mot Portugal

I *NGI* fann domstolen som redogjorts för ovan att fastställandet av beskattning fick ske vid tidpunkten för utflyttning av ett bolags verkliga ledning, men att det var oproportionerligt att omedelbart utkräva skatten. Detta skulle ske först vid avyttringen av tillgångarna. Målet *Kommissionen mot Portugal* rörde än en gång uttagsbeskattning som Kommissionen ansåg utgöra ett hinder för etableringsfriheten enligt artikel 49 då reglerna var tillämplbara då ett portugisiskt företag flyttade sitt stadgeenliga säte¹²¹ och sin verkliga ledning till en annan medlemsstat med effekten att verksamheten i Portugal upphörde.¹²² Reglerna var vidare tillämplbara då ett fast driftställe flyttade ut sin verksamhet till annan medlemsstat.¹²³

Domstolen fann att Republiken Portugal i strid med artikel 49 omedelbart beskattade portugisiska bolag som flyttade ut sitt registrerade säte och sin verkliga ledning från Portugal för orealiserade värdeökningar. Bestämmelserna omfattade även utflytt, partiell eller total, till annan medlemsstat av tillgångarna i ett i Portugal beläget fast

¹¹⁸ C-371/10 *NGI*, p. 76.

¹¹⁹ C-371/10 *NGI*, p. 78.

¹²⁰ C-371/10 *NGI*, p. 73.

¹²¹ I den engelska versionen används ”registered office” vilket innebär en tydligare hänvisning till registreringsprincipen.

¹²² C-38/10 *Kommissionen mot Portugal*, p. 3.

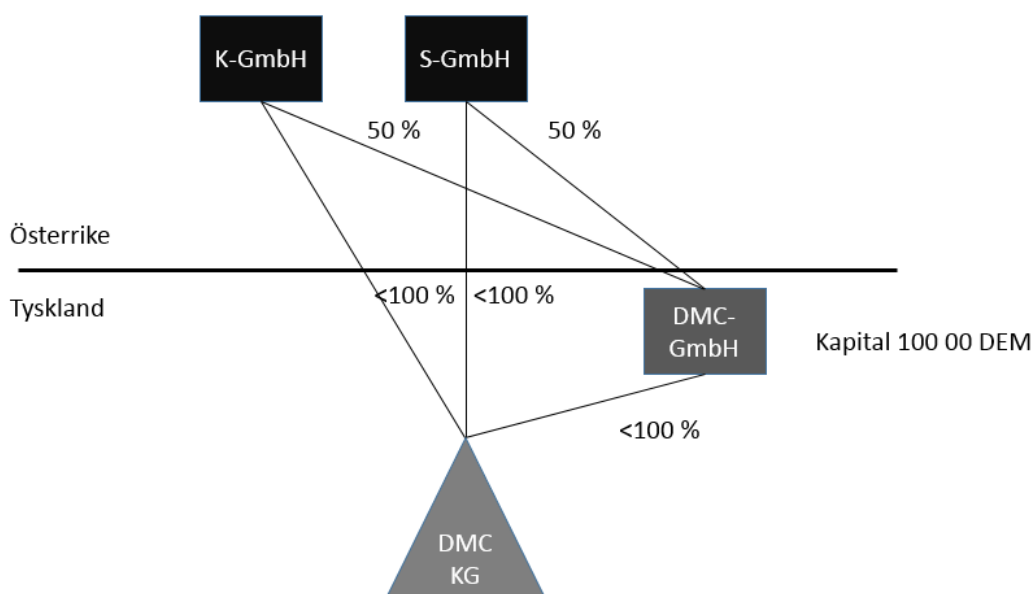
¹²³ C-38/10 *Kommissionen mot Portugal*, p. 5.

driftställe tillhörande ett utländskt bolag. Motsvarande flytt av bolaget eller ett fast driftställes tillgångar inom landet föranledde inte en sådan beskattning.¹²⁴ EUD hänvisade till *NGI* och upprepade att en nationell lagstiftning om uttagsbeskattning av orealiserade tillgångar måste erbjuda bolaget möjligheten att välja mellan att betala skatten vid flytten eller först vid avyttringen av tillgångarna.¹²⁵

3.7 C-164/12 DMC

DMC Design for Media and Communication GmbH & Co. KG (DMC KG) var ett kommanditbolag med säte i Hamburg, Tyskland, intill 28 augusti 2001. Bolagets kommanditdelägare var två Österrikiska aktiebolag, K-GmbH och S-GmbH, och komplementär var det enligt tysk rätt bildade bolaget DMC Design for Media and Communication GmbH (DMC GmbH) som ägdes av K och S till lika delar (se Illustration 1).

Illustration 1- ursprunglig ägarbild

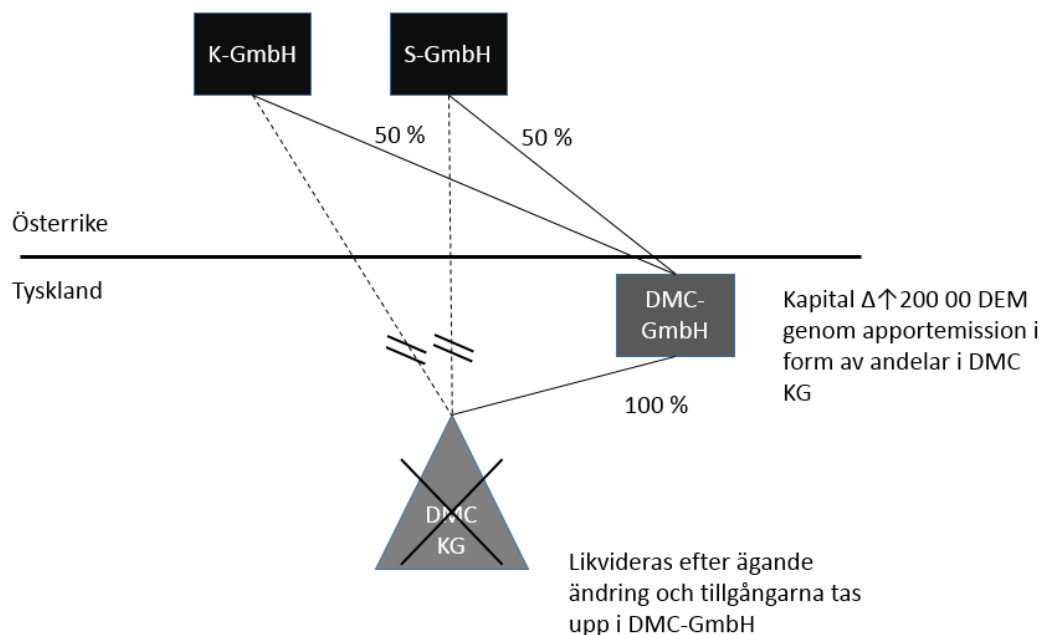


Den 28 augusti 2001 höjdes Bolagskapitalet i DMC GmbH genom apport av andelarna som K och S innehade i DMC KG, för överlåtelsen erhöll K och S ytterligare andelar i DMC GmbH. DMC KG upplöstes därefter då DMC GmbH nu var ende ägare (se nedan Illustration 2).

¹²⁴ C-38/10 *Kommissionen mot Portugal*, p. 27–28.

¹²⁵ *Kommissionen mot Portugal*, p. 32.

Illustration 2- ägarbild efter apportemission och upplösande



Detta förfarande innebar en omvandling av andelarna i ett kommanditbolag till andelar i ett kapitalbolag.¹²⁶ Genom att DMC KG upplöstes och tillgångarna tillföll DMC GmbH hade K och S inte längre något fast driftställe i Tyskland och som Österrikiska aktiebolag blev de nu skattskyldiga för alla sina inkomster i Österrike. Tyskland hade därmed inte någon rätt att beskatta eventuell vinst vid avyttringen av andelarna i DMC GmbH som K och S erhållit i utbyte mot andelarna i DMC KG. Finazamt (tysk skattemyndighet) beräknade värdet på andelarna i DMC KG, som tillskjutits DMC GmbH, till ett uppskattat värde överstigande det bokförda, varför orealiserade värdeökningar på andelarna i DMC KG beskattades omedelbart i samband med att skattskyldigheten för K och S upphörde i Tyskland till följd av upplösningen av DMC KG.¹²⁷

Lagstiftningen möjliggjorde för den skattskyldige att betala skatten omedelbart eller räntefritt över en femårsperiod om säkerhet för fordran ställdes. DMC Beteiligungsgesellschaft GmbH inträdde i K och S ställe och överklagade

¹²⁶ C-164/12 DMC, p. 48.

¹²⁷ C-164/12 DMC, p. 16.

Finanzamts beslut. Lagstiftningen prövades mot den fria rörligheten för kapital¹²⁸ och domstolen fann att den tyska lagstiftningen kunde motiveras utifrån syftet att säkerställa den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstater.¹²⁹ Gällande reglernas proportionalitet fann domstolen att en stat har rätt att beskatta orealiserade värdeökningar omedelbart om staten annars saknar möjlighet att utöva sina beskattningsrätt, vilket ankommer på den nationella domstolen att avgöra.¹³⁰ Vad som härmed avses är då den skattskyldige helt upphör att vara skattskyldig i det aktuella fallet så fanns eventuellt inget subjekt att rikta ett senare beskattningskrav emot. Domstolen menade att det inte utifrån omständigheterna var helt klart huruvida så var fallet och överlämnade därför till den nationella domstolen att avgöra frågan.¹³¹ Uppdelningen av betalningen av skatten var enligt domstolen ett ändamålsenligt och proportionerligt sätt att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna utifrån den över tid ökande risken att skatten inte kommer kunna uppbäras.¹³² EUD ansåg dock att kravet på säkerhet inte kunde uppställas utan att risken för att skatten inte kommer kunna uppbäras först bedömts.¹³³

Av målet följer att även en begränsat skattskyldig person ska medges anstånd vid upphörande av skattskyldighet i det fall verksamheten fortsätter bedrivas om än i ny form och beskattning är möjlig även efter att skattskyldigheten upphört.

3.8 Sammanfattning

I detta kapitel har en översiktlig bild givits av EU-rätten och det prövningsmönster EUD nyttjar bestående i fastställande av om en rättighet utövats, huruvida den nationella regeln utgör ett hinder för någon av friheterna som följer av FEUF samt om reglerna kan rättfärdigas. Detta prövningsmönster används framgent i uppsatsen. Vidare har EUD-praxis av betydelse på området redogjorts för. Härav följer att en stat utifrån territorialitetsprincipen, knuten till en tidsmässig komponent, och den

¹²⁸ Detta då det rörde sig om en omvandling av andelar i ett kommanditbolag till andelar i ett kapitalbolag och de tyska reglerna främst avsåg beskatta värdeökningar på tillgångar som tillskjutits av investerare vilka efter överföringen inte var skattskyldiga, se C-164/12 *DMC*, p. 28–38.

¹²⁹ C-164/12 *DMC*, p. 58.

¹³⁰ C-164/12 *DMC*, p. 58.

¹³¹ C-164/12 *DMC*, p. 55–57.

¹³² C-164/12 *DMC*, p. 62.

¹³³ C-164/12 *DMC*, p. 67.

välavvägda fördelningen av beskattningsrätten, har rätt att beskatta de värdeökningar som uppkommit i utflyttningsstaten under den tid bolaget varit verksamt där. Bolaget ska emellertid ges möjligheten att välja mellan att betala skatten omedelbart eller vid senare tillfälle, företrädesvis vid avyttringstidpunkten för att reglerna ska anses proportionerliga.

4 Utflyttningsbeskattning av fast driftställe

4.1 Inledning

Ett företag hemmahörande i en medlemsstat ska enligt etableringsfriheten i artikel 49 ha möjligheten att etablera sig dels primärt genom att bolaget flyttar sitt säte eller registrerar sig i inflyttningsstaten, dels sekundärt genom att bedriva verksamhet i den andra staten genom en filial, agent eller dotterbolag.¹³⁴ Denna sekundära etablering innefattar upprättandet av fast driftställe i annan medlemsstat. I förarbetena till anståndsreglerna ifrågasatte flertalet remissinstanser¹³⁵ om inte tillämpningsområdet för reglerna borde utvidgas för att uppnå förenlighet med EU-rätten.¹³⁶ En av de situationer som remissinstanserna härmed avsåg var den då ett utländskt företag hemmahörande i en annan medlemsstat flyttar en verksamhet (ett fast driftställe) från Sverige till en annan medlemsstat.¹³⁷ Vidare anförde remissinstanserna att de kontrollmöjligheter som genom avtal om informationsutbyte ”borde vara tillräckliga för att tillåta anstånd även i situationer då det föreligger ett sådant avtal med tredje land”.¹³⁸ För detta senare fall tillades emellertid att etableringsfriheten enligt artikel 49 i detta fall inte kunde aktualiseras då denna frihet inte gäller mot tredje land, men att i det fall det rör sig om kapitalrörelser varvid fri rörelse gentemot tredje land säkerställs enligt artikel 63, bör anstånd även i denna situation kunna beviljas.¹³⁹ Regeringen valde dock som nämnts inledningsvis, att inte beakta dessa situationer (se ovan avsnitt 2) vilket Franck menar tyder på att:

avsikten verkar endast ha varit att göra mindre justeringar för att skapa utrymme att hävda att effekterna av Regeringsrättens dom i Malta-målet

¹³⁴ Barnard, C., 2013, s. 322.

¹³⁵ Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet, Näringslivets Skattedelegation, Fastighetsägarna Sverige, Föreningen Svenskt Näringsliv, Lantbrukarnas Riksförbund samt Sveriges Advokatsamfund.

¹³⁶ Prop. 2009/10:39 s. 21.

¹³⁷ Prop. 2009/10:39 s. 21.

¹³⁸ Prop. 2009/10:39 s. 21.

¹³⁹ Prop. 2009/10:39 s. 21–22.

upphävts[...]Regeringen har således inte accepterat den tolkning av EG-rätten som Regeringsrätten gjort i Malta-målet utan varit fokuserad på att behålla existerande hinder i avvaktan på ytterligare praxis från EG-domstolen.¹⁴⁰

Nedan följer en redogörelse för begreppet fast driftställe samt den uttagsbeskattning som ska ske vid upphörande av verksamhet så som den tolkas i förarbetena och av Skatteverket. Denna beskattnings förenlighet med EU-rätten kommer sedan redogöras för i ljuset av praxis från EUD.

4.2 Fast driftställe

Ett utländskt företag som bedriver verksamhet i Sverige kan under vissa förutsättningar anses ha ett fast driftställe inom landet. Fast driftställe är definierat i 2 kap. 29 § IL i enlighet med den definition som följer av OECD:s modellavtal och kan sammanfattas som en stadigvarande, fast plats för affärsverksamheten som bedrivs i landet. Kravet på förfogandet av en plats innebär inte att företaget behöver äga utrymmet, men förfogandet ska vara stadigvarande. Rörelsen ska huvudsakligen bedrivas från denna fasta punkt över en längre tid för att ett fast driftställe ska uppkomma.¹⁴¹ 2 kap. 29 § IL listar vidare ett antal etableringar som särskilt innefattas i begreppet fast driftställe vilket inkluderar bl.a. plats för företagsledning, filial, kontor och fabrik. I det fall kriterierna för fast driftställe är uppfyllda uppkommer begränsad skattskyldighet för det utländska bolagets inkomst från det fasta driftstället enligt 6 kap. 11 § p. 1 IL. Hur allokeringen av utgifter ska göras till det fasta driftstället framgår inte av inkomstskattelagen och ledning får därför sökas primärt i kommentaren till modellavtalets artikel 7 om fast driftställe.¹⁴² Fast driftställe innebär inte bara att skattskyldighet uppkommer utan även att beskattningsrätten tillfaller den stat vari det fasta driftstället föreligger, artikel 7 OECD MTC. Då definitionen av fast driftställe i IL i stort överensstämmer med den i OECD MTC, torde endast undantagsvis situationen uppkomma att båda stater anser sig ha beskattningsrätt av inkomsten från det fasta driftstället. I det fall verksamhet bedrivs i staten utan att fast driftställe uppkommer, kvarstår beskattningsrätten hos

¹⁴⁰ Franck, s. 38.

¹⁴¹ Nordstedts Juridik, Skatteplanering 3/2009, s. 2.

¹⁴² Karnov, kommentar till 6 kap. 11§, not 266.

den stat där det utländska bolaget är hemmahörande.¹⁴³ Det fasta driftstället utgör inte en egen juridisk person och i beskattningshänseende utgörs därför skattesubjektet av det utländska bolaget, detta till skillnad från en etablering via dotterbolag som utgör ett eget skattesubjekt.¹⁴⁴

4.3 Utflyttningsbeskattning av fast driftställe

Ett utländskt bolags fasta driftställe i Sverige kan av olika anledningar stängas ned, exempelvis p.g.a. bristande lönsamhet eller att tillgångarna vid det fasta driftstället behövs i bolagets verksamhet på annan plats, antingen i bolagets hemland eller i en annan stat. När det moment som konstituerar fast driftställe försvinner aktualiseras uttagsbeskattningsreglerna i 22 kap 5 § p. 2 IL varvid underlag för omedelbar uttagsbeskattning uppstår.¹⁴⁵ Ett exempel är att det utländska bolaget inte längre har tillgång till ett stadigvarande utrymme p.g.a. uppsägning av den lokal som tidigare nyttjats. När nu lokalen inte längre är tillgänglig har det moment som konstituerat det fasta driftstället försvunnit och den begränsade skattskyldigheten har upphört. Skatteverkets uppfattning är den att uttagsbeskattning i detta fall ska ske utan rätt till anstånd med betalningen av skatten.¹⁴⁶ Detta oberoende av om det begränsat skattskyldiga subjektet (det utländska bolaget) är hemmahörande i EES eller inte. Skatteverket menar att det i denna situation inte kan anses föreligga en särbehandling då samma beskattning skulle kunna aktualiseras även i en inhemsk situation. Den inhemska situation Skatteverket anför som exempel är då tillgångar flyttas från en skattepliktig till skattebefriad verksamhet. Oavsett situation menar Skatteverket att det av EUD:s praxis följer att reglerna kan rättfärdigas utifrån det legitima syftet att mot bakgrund av territorialitetsprincipen säkerställa den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten.¹⁴⁷

¹⁴³ Nordstedts Juridik, Skatteplanering 3/2009, s. 2.

¹⁴⁴ Notera att det i Sverige även finns en möjlighet för utländska bolag att bedriva verksamhet genom filial enligt lag (1992:160) om utländska filialer. Denna etableringstyp behandlas dock inte inom ramen för uppsatsen.

¹⁴⁵ Prop. 1994/95:91 s. 47.

¹⁴⁶ SKV dnr 131 228506–11/111, s. 2–3.

¹⁴⁷ SKV dnr 131 228506–11/111, s. 3.

4.4 Prövning av reglerna gentemot EU-rätten

I avsnitt 3.4 har redogjorts för det prövningsmönster EUD begagnar sig av. I detta avsnitt sker en genomgång av utflyttningsbeskattningsreglerna i 22 kap 5 § p. 2 IL enligt samma mönster.

4.4.1 Tillämplig frihet

Det första steget enligt EUD:s prövningsmönster är att fastställa huruvida en frihet nyttjas i förevarande situation. Då det rör sig om en situation där ett fast driftställe flyttar sin verksamhet till en annan EU/EES-stat är kravet på att det ska röra sig om en gränsöverskridande situation uppfyllt. Etableringsfriheten enligt artikel 49 medger en rättighet för medborgare att fritt flytta inom unionen.¹⁴⁸ Detta inkluderar sekundär etablering och formen för etableringen är inte av betydelse.¹⁴⁹ Ett fast driftställe utgör en sekundär etablering och när detta upphör resulterar detta i att även skattskyldigheten upphör.¹⁵⁰ Av *NGI* följer att även om syftet med etableringsfriheten enligt ordalydelsen är att säkerställa nationell behandling i den mottagande medlemsstaten så utgör den samtidigt ett förbud mot att ursprungsmedlemsstaten hindrar en av sina medborgare eller ett bolag bildat i enlighet med det landets lagstiftning från att etablera sig i en annan medlemsstat.¹⁵¹ Av *Kommissionen mot Portugal* framgår att ett hinder för etableringsfriheten föreligger vid partiell eller total flyttning till en annan medlemsstat av tillgångarna i ett fast driftställe tillhörande ett bolag utan hemvist i staten, om beskattning sker av orealiserade värdeökningar.¹⁵² För att detta hinder ska anses bryta mot EU-rätten ska dock en diskriminering föreligga i förhållande till motsvarande inhemska situation.

4.4.2 Diskriminering

Ståhl m.fl. menar att negativ särbehandling måste föreligga för att reglerna ska utgöra ett hinder, m.a.o. räcker det inte med att den gränsöverskridande aktiviteten leder till merbeskattning jämfört med motsvarande intern aktivitet.¹⁵³ Detta anses

¹⁴⁸ Se motsvarande artikel 31 EES-avtalet.

¹⁴⁹ Nelson, M., s. 471–472.

¹⁵⁰ Se 6 kap. IL.

¹⁵¹ C.371/10 *NGI*, p. 24–25.

¹⁵² C-38/10 *Kommissionen mot Portugal*, p. 27.

¹⁵³ Ståhl, m.fl., 2011, s. 72.

nämligen vara ett resultat av att länder parallellt utövar sin beskattningsrätt.¹⁵⁴ Att reglerna är desamma för svenska och utländska bolag innebär dock inte att diskriminering inte föreligger. Reglernas yttre neutralitet innebär enbart att direkt diskriminering inte föreligger. Skatteverkets resonemang kring huruvida negativ särbehandling föreligger, tar utgångspunkt i att reglerna omfattar även vissa svenska bolag och att de därmed inte kan anses diskriminerande. För att avgöra huruvida diskriminering föreligger måste en jämförbar intern situation fastställas. De svenska reglerna föreskriver att uttagsbeskattning ska ske då det moment som konstituerar det fasta driftstället försvinner.¹⁵⁵

Skatteverket är av åsikten att detta inte utgör en diskriminering då beskattning kan ske i motsvarande inhemska situation. Som exempel används att tillgångar flyttas från en skattepliktig till en skattebefriad del av en verksamhet.¹⁵⁶ I förarbetena gavs som exempel:

[A]tt en allmännyttig ideell förening är undantagen från skattskyldighet från såväl inkomst av kapitalförvaltning (7 § 5 mom. första stycket SIL) som från inkomst av en rörelse som har naturlig anknytning till föreningens ändamål (7 § 5 mom. andra stycket SIL). En sådan förening kan, om rörelsen ändrar inriktning, gå miste om frikallelsen från skattskyldighet för inkomst av rörelsen samtidigt som frikallelsen från skattskyldighet från inkomst av kapitalförvaltningen kvarstår.¹⁵⁷

Allmännyttiga ideella föreningar är enligt 7 kap IL delvis befriade från skattskyldighet vid uppfyllandet av särskilda verksamhetsmål. Även vissa andra bolag och verksamheter är undantagna från skattskyldighet men genomgående rör det sig då om bolag tillhörande det allmänna eller som fyller särskilda funktioner inom områden såsom sjukvård och forskning.¹⁵⁸

¹⁵⁴ Ståhl, m.fl., 2011, s. 72.

¹⁵⁵ Prop. 1995/95:91 s. 47.

¹⁵⁶ SKV dnr 131 228506–11/111, s. 3.

¹⁵⁷ Prop. 1998/99:15 s. 293–294.

¹⁵⁸ Se 7 kap. 15–20 §§ IL.

Avgörandet *Lankhorst-Hohorst*¹⁵⁹ är i detta avseende av betydelse. Reglerna som prövades var av en annan typ och därmed kan fallet inte sägas vara direkt jämförbart, men det som är intressant är dock EU-domstolens resonemang kring vad som utgör en jämförbar situation. Även de tyska reglerna som prövades var till det yttre neutrala (dvs. att ingen direkt diskriminering förelåg).¹⁶⁰ Likväl befanns reglerna strida mot den fria etableringsfriheten då de inhemska situationer där reglerna var tillämpliga endast rörde juridiska personer befriade från bolagsskatt såsom offentliga juridiska personer och företag verksamma inom särskilda branscher eller med uppgifter av allmänintresse.¹⁶¹ Dessa juridiska personer ansågs inte vara jämförbara med utländska bolag vilka var vanliga skattskyldiga och vinstdrivande bolag. De svenska reglerna för utflyttningsbeskattning kan på liknande sätt inte sägas träffa inhemska bolag i samma situation som de utländska, eftersom att de inhemska skattesubjekt vilka är helt eller delvis skattebefriade består av ideella förening, stiftelse, statliga bolag och bolag som uppfyller särskilda, allmännyttiga ändamål.¹⁶² Detta kan inte sägas utgöra jämförbara situationer.

Den jämförbara situationen bör vara densamma som i *Kommissionen mot Portugal*, dvs. att ett inhemskt bolag flyttar en del av sin verksamhet, som uppfyller kraven för fast driftställe, inom landet.¹⁶³ När ett svenskt bolag flyttar en del av sin verksamhet, som stadigvarande bedrivits på annan ort än den där bolagets verkliga ledning och säte föreligger, upphör det moment som konstituerar det fasta driftstället. När detta sker beskattas inte orealiserade värdeökningar på tillgångar hänförliga till den verksamhet som flyttats. När motsvarande flytt emellertid sker över en nationsgräns och det momentet som konstituerar ett fast driftställe upphör ska omedelbar beskattning ske enligt 22 kap. 5 § p. 2 IL som om tillgångarna avyttrats till marknadsvärdet.¹⁶⁴

Skillnaden i behandling, där omedelbar beskattning av orealiserade värdeökningar sker för ett utländskt bolag jämfört med beskattning först vid realisation av värdeökningarna, kan avhålla ett bolag från att flytta sin verksamhet p.g.a. den likviditetsmässiga nackdel

¹⁵⁹ C-324/00 *Lankhorst-Hohorst*.

¹⁶⁰ C-324/00 *Lankhorst-Hohorst*, p. 27–29.

¹⁶¹ C-324/00 *Lankhorst-Hohorst*, p. 28.

¹⁶² Se 7 kap. IL.

¹⁶³ C-38/10 *Kommissionen mot Portugal*, p. 28.

¹⁶⁴ Prop. 1994/95:91 s. 48; Dahlman m.fl., avsnitt 5.2, Zeteo.

som EUD konstaterat uppkommer.¹⁶⁵ Utifrån detta får en negativ särbehandling anses föreligga.

4.4.3 Rättfärdigande

I avsnitt 3 har redogjorts för möjligheten att rättfärdiga inskränkande nationella regler utifrån tvingande allmän intresse i enlighet med artikel 52 FEUF. Ingen skatteregel har dock godtagits utifrån de i artikel 52 uppräknade rättfärdigande grunderna allmän ordning, säkerhet och hälsa.¹⁶⁶ Istället har genom praxis andra rättfärdigande grunder fastslagits.

Av Malta-målet framgår att HFD instämde i SRN:s bedömning att uttagsbeskattningsreglerna kunde rättfärdigas utifrån behovet av att bevara den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten mot bakgrund av territorialitetsprincipen.¹⁶⁷ Denna grund accepterades av EUD i NGI¹⁶⁸ och hänvisades till i Kommissionen mot Portugal¹⁶⁹. Konstateras kan därmed att den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten kan motivera uttagsbeskattningen. Skatteverkets åsikt i frågan om rättfärdigande står i huvudsak i överensstämmelse med HFD:s då sen synes vara baserad på territorialitetsprincipen.¹⁷⁰

4.4.4 Proportionalitet

Inom ramen för rättfärdigandebedömningen ingår även frågan om proportionalitet, d.v.s. huruvida regeln går utöver vad som är nödvändigt för uppnående av det eftersträvade ändamålet.¹⁷¹ Syftet med de svenska uttagsbeskattningsreglerna är att upprätthålla beskattningen av företag genom säkerställandet av att realiserade värden inte undgår beskattning vid upphörande av skattskyldighet.

Att reglerna fyller sin funktion synes vara klart då beskattning de facto sker av de värden som uppkommit i Sverige. Den fråga som är av intresse är dock huruvida reglerna går utöver vad som är nödvändigt för att säkerställa denna beskattning.

¹⁶⁵ C-371/10, *NGI*, p. 37.

¹⁶⁶ Ståhl, m.fl., 2011, s. 157.

¹⁶⁷ RÅ 2008 ref. 30.

¹⁶⁸ C-371/10 *NGI*, p. 46.

¹⁶⁹ C-38/10 *Kommissionen mot Portugal*, p. 31-34.

¹⁷⁰ SKV dnr 131 228506–11/111, s. 3.

¹⁷¹ C-371/10 *NGI*, p. 50.

Inledningsvis kan konstateras att uttagsbeskattningsreglerna ansågs gå utöver vad som var nödvändigt enligt HFD och SRN i Malta-målet. Anledningen var att en mindre ingripande åtgärd var möjlig genom att beskattningen av tillgångarna, i likhet med en inhemsk situation, borde ske vid avyttringen.¹⁷² En fråga som SRN i anledning av detta tog upp var den huruvida en sådan senare beskattning var möjlig efter utflyttningen p.g.a. skatteavtal. HFD menade dock att åtgärder för uppnåendet av proportionalitet inte kunde åsidosättas p.g.a. att det skulle krävas ändringar av nationell rätt eller dubbelbeskattningsavtal. Detta är enligt mig ett uttryck för EU-rättens företrädare framför nationell rätt.

I målet *NGI* fann EUD att omedelbar uttagsbeskattning på orealiserade värdeökningar innebar en likviditetsmässig nackdel som kunde rättfärdigas p.g.a. behovet av att bevara den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten, men att det omedelbara uttaget vid utflyttning var oproportionerligt.¹⁷³ Att samma resonemang gäller vid utflyttning av fast driftställe framgår av *Kommissionen mot Portugal*.¹⁷⁴ Noteras bör i sammanhanget att de av EUD underkända reglerna om uttagsbeskattning i målet rörde beskattning vid utflyttning av ett fast driftställe, dvs. vad som motsvaras av 22 kap 5 § p. 2 IL. EUD underkände inte de portugisiska reglerna om omedelbar uttagsbeskattning ”då ett fast driftställes tillgångar upphör att användas i varje form av ekonomisk verksamhet i en medlemsstat”¹⁷⁵. Denna senare situation är vad som motsvarar p. 1 i de svenska reglerna, dvs. upphörande av ekonomisk verksamhet.¹⁷⁶ Det förefaller därmed strida mot EU-rätten att omedelbart uttagsbeskatta ett utflyttande fast driftställe. Noteras bör emellertid uttalandet EUD gör i *DMC* att en stat har rätt att beskatta orealiserade värdeökningar omedelbart om staten annars saknar möjlighet att utöva sina beskattningsrätt, något vilket ankommer

¹⁷² RÅ 2008 ref. 30.

¹⁷³ C-371/10 *NGI*, p. 68.

¹⁷⁴ C-38/10 *Kommissionen mot Portugal*, p. 33.

¹⁷⁵ C-38/10 *Kommissionen mot Portugal*, p. 34.

¹⁷⁶ Denna situation är inte föremål för uppsatsen och behandlas därför inte, men förefaller utifrån *Kommissionen mot Portugal* vara förenlig med EU-rätten i det fall motsvarande beskattning sker vid en inhemsk situation. Om så är fallet kan givetvis diskuteras, men det torde motsvaras av att ett företag slutar bedriva verksamhet på en särskild plats och därefter avyttrar alla tillgångar varvid beskattning av eventuella värdeökningar sker. Denna avyttring nämns dock inte explicit av EUD som nöjer sig med att tillgångarna inte längre används i ekonomisk verksamhet. Frågan blir därmed vad detta innebär i det fall tillgångarna inte vidare nyttjas i verksamheten men trots detta inte avyttras. Härvid kan fortsatt avskrivning ske och ingen beskattning sker i en inhemsk situation.

på den nationella domstolen att avgöra.¹⁷⁷ Avgörande synes därmed vara möjligheten att *de facto* utkräva skatten. Detta får ses som en utveckling av *Kommissionen mot Portugal* där frågan om möjligheten att uppbära skatte inte behandlas. Av intresse här torde vara direktiven 2010/24/EU av den 16 mars 2010 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder och 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning. Av vilka möjligheten att uppbära beskattningen torde vara relativt goda inom EU, direktiven berörs dock inte i *DMC* vilket jag finner något märkligt då de synes avgörande i andra, liknande situationer (se vidare kapitel 6 gällande betydelsen av direktiven).

4.5 Sammanfattning

När ett bolag hemmahörande i en annan medlemsstat flyttar verksamheten som bedrivs vid ett fast driftställe i Sverige till en annan medlemsstat för att fortsättningsvis bedriva verksamheten där, ska uttagsbeskattning enligt 22 kap. 5 § p. 2 IL ske. Frågan jag inledningsvis ställer i denna uppsats är huruvida den svenska uttagsbeskattningen utgör en begränsning av etableringsfriheten för det bolag vars driftställe flyttas ut. Inledningsvis har konstaterats att omedelbar uttagsbeskattning inte är förenlig med EU-rätten och att anstånd med inbetalningen av skatten därmed ska medges ett utflyttande bolag. De svenska reglerna medger inte ett sådant anstånd i förevarande situation varför min slutsats är att reglerna strider mot EU-rätten.

Konsekvensen av detta underkännande är för den skattskyldige i denna situation av stort intresse. Frågan som uppkommer är reglerna om för uttagsbeskattning ska åsidosättas helt varvid ingen beskattning sker alls eller om anståndsreglerna ska utsträckas av rättstillämparen för att uppnå förenlighet med EU-rätten? Denna fråga behandlas nedan i avsnitt 7.

¹⁷⁷ C-164/12 *DMC*, p. 58.

5 Kravet på obegränsad skattskyldighet för anstånd

5.1 Inledning

Av 6 kap. 3 § IL följer att juridiska personer är obegränsat skattskyldiga om de på grund av registrering, eller om registrering inte skett, platsen för styrelsens säte eller någon annan omständighet är att anse som svenska juridiska personer. I det fall en juridisk person väljer att flytta sin verkliga ledning till en annan stat med vilket Sverige har ingått ett skatteavtal så kommer bolaget enligt detta avtal erhålla hemvist i inflyttningsstaten. Innebörden av detta är att Sverige förlorar sin beskattningsrätt och uttagsbeskattning ska då ske av bolagets tillgångar som om de avyttrats till marknadsvärdet, 22 kap. 5 § p. 4 och 7 §.

De i 63 kap SFL införda anståndsreglerna är i denna situation tillämpliga då den juridiska personen är obegränsat skattskyldig, inflyttningsstaten är medlem av EES, tillgången ingår i en näringsverksamhet inom EES och näringsverksamheten inte har upphört.¹⁷⁸ I det fall personen inte är obegränsat skattskyldig eller upphör vara obegränsat skattskyldig, ska uttagsbeskattning ske enligt p 2 eller 3, inte enligt p. 4 eller 5. Dessa har vidare företräde framför 4 och 5 enligt propositionen.¹⁷⁹

I detta avsnitt redogörs inledningsvis för hur ett bolags nationalitet respektive skatterättslig hemvist bestäms. Därefter sker en analys av rekvisitet ”obegränsad skattskyldighet” i anståndsreglerna i förhållande till EU-rätten.

5.2 Nationalitet och hemvist

Utgångspunkten är att en stat är suverän och rätten ligger att själv välja vem som utgör dess medborgare och hur beskattning av dem ska ske.¹⁸⁰ När ett bolag deltar i internationella transaktioner blir det därför av stor vikt att kunna fastställa bolagets

¹⁷⁸ 63 kap. 14 § SFL.

¹⁷⁹ Prop. 2009/10:39 s. 21.

¹⁸⁰ Cejic, K., 2010, s. 23.

tillhörighet till en specifik stat för att avgöra vilka nationella regler som styr bolaget både bolagsrättsligt och indirekt skatterättsligt.¹⁸¹

5.2.1 Nationalitet

Ett grundläggande problem vid internationell förflyttning och transaktioner är att fastställa nationaliteten då olika länder tillämpar olika sätt för att fastställa bolagets nationalitet och skatteavtalen i denna del inte ger någon ledning.¹⁸² Bolagets nationstillhörighet och den därigenom på bolagets interna relationer tillämpliga lagen bestäms vanligen enligt en av två principer; registreringsprincipen eller sätesprincipen. Registreringsprincipen innebär något förenklat att lagen i det land där bolaget är registrerat är tillämplig, och sätesprincipen att lagen i det land där bolaget har sitt säte är tillämplig.¹⁸³ Innebörden av registrering och säte varierar dock mellan länder och ingen allmängiltig definition av deras innebörd står att finna. För EU-medlemsstaterna står viss ledning att finna i EUD:s uttalande i *Daily Mail*¹⁸⁴ som domstolen flertalet gånger hänvisat till och som numera utgör fast rättspraxis¹⁸⁵:

*I detta hänseende skall det erinras om att bolag, till skillnad från fysiska personer, är enheter som bildats i överensstämmelse med en rättsordning och, på gemenskapsrättens nuvarande stadium, i överensstämmelse med en nationell rättsordning. De existerar endast i kraft av de olika nationella lagstiftningarna som reglerar bildandet av dem och deras funktion.*¹⁸⁶

Ett aktiebolag är således en skapelse enligt nationell lag och dess existens är därför direkt beroende av den nationella bolagsrätten enligt vilket det inkorporerades.¹⁸⁷

5.2.2 Skatterättslig hemvist

Gränsöverskridande transaktioner regleras genom skatteavtal mellan stater med målen att undvika dubbelbeskattning samt upprätthålla källstatsprincipen enligt vilken vinster ska beskattas i den stat de uppkommit. Problem uppkommer i det fall

¹⁸¹ Behrens, P., 2009 s. 1–2.

¹⁸² Danelius, J., 2010, s. 122.

¹⁸³ Kalss, S., 2009, s. 29.

¹⁸⁴ Mål 81/87 *Daily Mail*.

¹⁸⁵ Se exempelvis C-378/10 *VALE*, p. 27.

¹⁸⁶ Mål 81/87 *Daily Mail*, p. 19

¹⁸⁷ Behrens, P., 2009, s. 9.

två stater anser sig ha rätt att beskatta verksamhetens inkomst, exempelvis i det fall ett bolag anses obegränsat skattskyldig i det ena landet till följd av dess nyttjande av registreringsprincipen och i det andra landet p.g.a. av dess nyttjande av sätesprincipen. Skatteavtalen fastställer vardera statens beskattningsrätt med målen att varken dubbelbeskattning eller dubbel-ickebeskattning ska föreligga. Fördelningen av beskattningsrätten görs efter ett företags hemvist vilket i sin tur avgörs utifrån var företaget har sin verkliga ledning (eng. place of effective management) och innebörden av de begreppen är därför avgörande. Huvudsakligen utgår skatteavtalen mellan industrialiserade stater från OECD:s modellavtal och därför kommer fördelningen av beskattningsrätten i detta avsnitt behandlas i förhållande till modellavtalet.

5.2.2.1 OECD:s modellavtal

Sverige och majoriteten av EU:s medlemsländer är tillika medlemmar av OECD och använder sig av skatteavtal baserade på modellavtalet.¹⁸⁸ Av modellavtalets artikel 1 följer att skatteavtalet är tillämpligt på de personer som har hemvist i en eller båda av de avtalsslutande staterna.¹⁸⁹ Vad som utgör en person definieras i sin tur i artikel 3, av denna artikels första punkt följer att bolag inkluderas i begreppet, och detta oavsett inkorporation genom registrering eller sätesprincipen. Artikel 4 (1) anger att som ”person med hemvist i en avtalsslutande stat” avses person, som enligt lagstiftningen i denna stat är skattskyldig där på grund av hemvist, bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet. Innebörden av hemvist kan sammanfattas som en personlig anknytning till en stat vilken leder till obegränsad skattskyldighet.¹⁹⁰ De anknytningskriterier som anges i 4 (1) ska tolkas i enlighet med nationell rätt.¹⁹¹ Resultatet av detta är att en situation kan uppkomma där två stater utifrån sin respektive tolkning av ett och samma kriterium kan komma till slutsatsen att hemvist föreligger utifrån olika innebörd av begreppet i respektive nationell rätt. I denna situation aktualiseras 4 (3) av vilken följer att ett bolag ska anses ha hemvist i den stat där dess verkliga ledning finns. För att säkerställa att verklig ledning endast kan föreligga i en stat ska denna term därför tolkas

¹⁸⁸ OCED Model Convention Full Version, s. A-31.

¹⁸⁹ Model Con. s. C-1.

¹⁹⁰ OECD MC Commentary nr. 3 till art. 4

¹⁹¹ Widrig, M., 2009, s. 274.

autonomt.¹⁹² Verklig ledning finns i den stat där nyckelpersoner i bolagets ledning finns och där avgörande beslut för bolaget som helhet fattas.¹⁹³

5.3 Är kravet på obegränsad skattskyldighet förenligt med EU-rätten?

Anståndsreglerna uppställer som redogjorts för ovan (se kapitel 2) ett antal krav vilka ska vara uppfyllda för att anstånd ska medges varigenom de svenska utflyttningsbeskattningsreglerna ska uppnå förenlighet med EU-rätten. Reglerna innehåller dock ett flertal aspekter och krav som både av remissinstanserna¹⁹⁴ och i doktrin¹⁹⁵ ifrågasatts ifråga om deras förenlighet EU-rätten. Efterhand som EUD avgjort flertalet mål kan konstateras att den svenska modellen med anståndsregler står sig ganska väl.¹⁹⁶ Cejje har dock lyft fram särskilt en aspekt, utan att egentligen utreda den, som har anknytning till frågan om utflyttning av fast driftställe, nämligen kravet på obegränsad skattskyldighet för att anstånd ska medges enligt 63 kap SFL. Detta rekvisit knyter an till frågan om fast driftställe, då det i denna situation inte heller föreligger någon obegränsad skattskyldig vare sig före eller efter utflyttningen (se ovan kapitel 4).

5.3.1 Obegränsad skattskyldighet

Kravet på obegränsad skattskyldighet som följer av 63 kap. 14 § SFL. Denna obegränsade skattskyldighet ansågs av Regeringen vara en grundläggande förutsättning för att den skatt som uttagsbeskattningen ger upphov till skulle kunna tas ut vid senare tillfälle.¹⁹⁷ Den obegränsade skattskyldigheten ska föreligga vid den senare tidpunkt då tillgångarna realiserats och skatten förfaller till betalning. Som exempel angavs i propositionen att i det fall ett svenskt aktiebolag likvideras efter att en tillgång flyttats ut till fast driftställe i ett land med vilket Sverige har exemptavtal, så utlöses beskattningen eftersom att skattskyldigheten upphör.¹⁹⁸ Anledningen till kravet på obegränsad skattskyldighet anger Regeringen vara att det annars saknas ett

¹⁹² Widrig, M., 2009, s. 278.

¹⁹³ OECD MC Commentary nr. 24 till art. 4.

¹⁹⁴ Prop. 2009/10:39 s. 15 ff.

¹⁹⁵ Cejje, K., 2012, s. 179; Dahlman m.fl., kap. 10; Ohlsson, s. 113; Ståhl m.fl. s. 116.

¹⁹⁶ Cejje, K., 2014, s. 307.

¹⁹⁷ Prop. 2009/10:39 s. 14.

¹⁹⁸ Prop. 2009/10:39 s. 14.

svenskt skattesubjekt att framställa skattekravet mot vilket minskar möjligheten att indriva skatten.¹⁹⁹

5.3.2 Etableringsfrihet vid *cross-border conversion*

Artikel 49 i fördraget syftar enligt sin ordalydelse till att säkerställa en nationell behandling av en medborgare i den mottagande staten, samtidigt utgör artikeln ett förbud för en ursprungsstat att hindra sina medborgare från att etablera sig i en annan medlemsstat.²⁰⁰ Av fast praxis från EUD följer att varje åtgärd som kan hindra utövandet etableringsfriheten ska förbjudas.²⁰¹ Den inskränkning som här är aktuell är den tidigare nämnda likviditetsmässiga nackdel som följer av uttagsbeskattningen där orealiserade vinster beskattas. Detta har de svenska reglerna i SFL ansetts råda bot på.²⁰²

I det fall ett i Sverige registrerat bolag väljer att flytta inte bara sin verkliga ledning och därigenom erhåller skatterättslig hemvist, utan även ombildas till ett bolag enligt rättsordningen i den nya hemviststaten, upphör bolaget vara obegränsat skattskyldig och medges inte längre anstånd. Denna typ av ombildning har av EUD behandlats i mål *Cartesio*²⁰³. Frågan är om kravet på obegränsad skattskyldighet kan upprätthållas i förhållande till ett utflyttat bolags vars obegränsade skattskyldighet upphör då detta innebär att den likviditetsmässiga nackdelen istället uppkommer vid denna tidpunkt som fortfarande inte motsvaras av realisationstidpunkten.

5.3.2.1 C-210/06 *Cartesio*

Cartesio gällde ett ungerskt bolag, med sitt säte registrerat i Ungern i enlighet med ungersk rätt, som ansökte om att ändra sitt säte till Italien inför dess tänkta flytt. Ansökan avslogs med motiveringen att gällande nationell rätt inte möjliggjorde för ett bolag att ha sitt säte registrerat utomlands och samtidigt ha ungersk lag som personalstatut²⁰⁴.²⁰⁵ Enligt EUD har medlemsstaten befogenhet att inte låta bolaget behålla ungersk lag som personalstatut vid byte av registrerat säte. Enligt målet har

¹⁹⁹ Prop. 2009/10:39 s. 14 och 19.

²⁰⁰ C-371/10 *NGI* p. 35.

²⁰¹ C.371/10 *NGI* p. 26.

²⁰² Prop. 2009/10:30 s. 18.

²⁰³ C-210/06 *Cartesio*.

²⁰⁴ Personalstatut är den rättsordning som på grund av varaktig och nära anknytning normalt ska tillämpas på en persons personliga förhållanden.

²⁰⁵ C-210/06 *Cartesio*, p. 24.

en medlemsstat befogenhet att definiera såväl anknytningen som krävs enligt dess nationella rätt för bildande av bolaget och för att bolaget ska omfattas av etableringsfriheten, som den anknytning som krävs för bibehållande av status som bolag.²⁰⁶ Domstolen tillade dock *obiter dictum* att i det fall ett bolag som flyttar sitt säte till en annan medlemsstat med ändring av den tillämpliga nationella rätten så kan inte utflyttningslandets befogenhet rättfärdiga tvingande upplösning och likvidation av bolaget då detta hindrar det från att ombildas till ett bolag enligt den nationella rätten i inflyttningsstaten.²⁰⁷ Detta under förutsättning att inflyttningsstaten medger sådan ombildning.²⁰⁸ Detta innebär alltså att hinder inte får uppställas av utflyttningslandet för ombildande av ett registrerat bolag om inflyttningslandet medger detta, såvida inte detta kan rättfärdigas på grund av tvingande allmänintresse.

Detta kan sammanfattas som att det föreligger en situation där tillåtligheten av flyttningen av faktiskt säte (dvs. ett bolag upprättat enligt sätesprincipen flyttar sitt faktiska säte) avgörs av utflyttningsstaten (bolaget upphör att existera vid utflyttning enligt intern rätt vilket per automatik innebär att likvidation sker enligt intern rätt). Ifråga om tillåtligheten av flytt av registrerat säte gäller det motsatta då det är mottagarstatens nationella rätt (genom rätten till ombildning) som säkerställer möjligheten till flytt. Detta då ett bolag upprättat enligt registreringsprincipen inte upphör att existera p.g.a. flytten och då ursprungslandet saknar möjlighet att upplösa och likvidera bolaget vid flytt där ombildning sker i inflyttningslandet enligt *Cartesio*. Frågan som uppkommer i denna situation är om inflyttningslandet å sin sida måste acceptera en omvandling.²⁰⁹ Att så var fallet kunde utrönas från mål *SEVIC*²¹⁰ men detta gällde dock en annan situation och oklarhet rådde i denna fråga fram tills 2012 då EUD avgjorde målet *VALE*²¹¹ som kan sägas rörde en inversion av situationen i *Cartesio*. Målet rörde ett italienskt bolag som vill avregistreras från bolagsregistret för utflyttning till Ungern där det avsåg omfattas av Ungersk lag.²¹² Det ville man ombildas från ett italienskt registrerat bolag till ett ungerskt registrerat bolag. Detta var enligt ungersk rätt inte möjligt då den rättsliga

²⁰⁶ C-378/10 *VALE*, p. 110.

²⁰⁷ C-210/06 *Cartesio*, p. 111-113.

²⁰⁸ C-210/06 *Cartesio*, p. 112.

²⁰⁹ Danelius, J., 2010, s. 131.

²¹⁰ C-411/03 *SEVIC*.

²¹¹ C-378/10 *VALE*.

²¹² C-378/10 *VALE*, p. 9-13.

föregångaren vid registrering endast kunde utgöras av ett ungerskt bolag.²¹³ EUD fann att etableringsfriheten enligt artikel 49 utgjorde ett hinder för att tillämpa nationell rätt enligt vilken det är tillåtet att ombilda ett inhemskt bolag men inte ett bolag bildat enligt en annan stats rätt.²¹⁴

Slutsatsen av dessa rättsfall är att ett bolag upprättat enligt registreringsprincipen, med stöd att artikel 49 om etableringsfriheten, inte får hindras att flytta och ombildas i en ny medlemsstat i det fall denna stat tillåter ombildning av bolag enligt sin interna rätt. Denna typ av utflyttning benämns i praxis som en gränsöverskridande ombildning²¹⁵ (eng. *cross-border conversion*²¹⁶). Innebörden av en gränsöverskridande ombildning är ett bibehållande av den juridiska personens identitet men förändring av personalstatut och därigenom tillämplig nationell lag. Detta innebär vid en utflyttning av ett svenskt aktiebolag där ombildning sker att bolaget, i det fall det inte behåller verksamhet som utgör fast driftställe i Sverige, upphör att vara skattskyldigt i Sverige enligt nationell rätt.²¹⁷ Denna ombildning får, som följer av ovan redovisade praxis, inte hindras av varken ut- eller inflyttningsstaten. Denna av EUD accepterade förändring av personalstatut får effekt i förhållande till anståndsreglerna p.g.a. dess krav på obegränsad skattskyldighet.

5.3.3 Rätten till *cross-border conversion* i förhållande till utflyttningsbeskattning

EUD fann i *Cartesio* att en medlemsstat har rätt att neka ett bolag som flyttar sin verkliga ledning utomlands om den anknytningsfaktor som den nationella lagen uppställer för att omfatta av den nationella lagstiftningen inte uppfylls.²¹⁸ Det är därmed medlemsstaterna själva som styr över den anknytning som krävs för att ett bolag ska anses ha bildats respektive bibehålla status av bolag enligt dess rättsordning (och därigenom fortsätta vara obegränsat skattskyldigt).²¹⁹ Av rättsfallet följer dock att situationen där ett bolag flyttar sitt säte utan att byta den rättsordning

²¹³ C-378/10 *VALE*, p. 12.

²¹⁴ C-378/10 *VALE*, p. 41.

²¹⁵ C-378/10 *VALE*, p. 42.

²¹⁶ Cerioni, L., 2013, s. 330.

²¹⁷ Jmf. 6 kap. IL.

²¹⁸ C-210/06 *Cartesio*, p. 110.

²¹⁹ C-210/06 *Cartesio*, p. 110.

bolaget omfattas av, skiljer sig från den där bolaget byter både säte och tillämplig nationell rättsordning.²²⁰

I detta senare fall kan nämligen den medlemsstat i vilket bolaget bildats inte rättfärdiga att bolaget ska upplösas och likvideras i det fall inflyttningsstaten medger ombildande av bolaget enligt dess nationella rätt vilket följer av *VALE*.²²¹ Ett bolag som väljer att flytta både sin verkliga ledning och registrering omfattas av etableringsfriheten och ett hinder i form av krav på upplösning och likvidation enligt utflyttningsstaten för ombildande kan inte rättfärdigas då detta inskränker etableringsfriheten.²²²

Upplösningen och likvidationen av ett bolag som väljer att flytta från en stat till en annan har praktisk sett samma effekt som när ett bolag flyttar sin verkliga ledning utomlands och därefter upphör att vara obegränsat skattskyldig p.g.a. exempelvis ombildning och då uttagsbeskattas. I båda fallen kommer orealiserade vinster att beskattas och en likviditetsmässig nackdel uppkomma som inte hade uppkommit i det fall bolaget ombildats inom landet (i den mån denna möjlighet föreligger enligt nationell lag).

De svenska uttagsbeskattningsreglerna, varigenom ett bolags orealiserade värdeökningar ska beskattas, bör kunna jämföras med beskattningen vilken sker vid upplösning och likvidation av ett bolag. Utifrån detta bör ett bolag som väljer att flytta sin verkliga ledning samt registrering, varigenom skattskyldigheten upphör, inte få uttagsbeskattas då detta på samma sätt som en upplösning och likvidation innebär ett hinder för etableringsfriheten.

Uttagsbeskattning av bolag som upphör att vara obegränsat skattskyldiga anser Regeringen dock kunna rättfärdigas utifrån säkerställandet av att skatten faktiskt betalas (se ovan). Detta argument anfördes av bl.a. den nederländska, den tyska och den spanska regeringen i avgörandet *NGI*.²²³ Staterna hävdade att befintliga former av ömsesidigt bistånd mellan medlemsstaternas skattemyndigheter inte var

²²⁰ C-210/06 *Cartesio*, p. 111.

²²¹ C-210/06 *Cartesio*, p. 112.

²²² C-210/06 *Cartesio*, p. 113.

²²³ C-371/10 *NGI*, p. 78.

tillräckliga för att kunna kontrollera riktigheten i de deklarationer som i fallet var aktuella. EUD anförde dock att det av artikel 5.1 i rådets direktiv 2010/24/EU om ömsesidigt bistånd för indrivning av förändringar som har avseende på vissa avgifter, tullar, skatter och andra åtgärder föreskrivs att ”på begäran av den sökande myndigheten ska den anmodade myndigheten tillhandahålla alla upplysningar som skulle kunna vara av värde för den sökande myndigheten vid indrivningen av dess fordran”²²⁴. Vidare ger direktivet ursprungsmedlemsstatens myndigheter en ram för samarbete och bistånd ifråga om indrivning av en fordran i den andra medlemsstaten.²²⁵ Argumentet som Regeringen anför till stöd för att endast obegränsat skattskyldiga ska medges anstånd kan, utifrån EUD:s ställningstagande i *NGI*, inte motivera den inskränkning av etableringsfriheten som uttagsbeskattningen innebär.

När skattskyldigheten upphör ska vidare enligt propositionen inte uttagsbeskattningen längre ske utifrån 22 kap 5 § p. 4 eller 5 IL, istället blir i denna typ av situation 22 kap 5 § p. 2 eller 3 IL aktuell enligt vilka uttagsbeskattning ska ske då skattskyldigheten upphör, till skillnad från att beskattning inte ska ske enligt ett skatteavtal.²²⁶ Detta företräde för övriga uttagsbeskattningsregler kan egentligen inte sägas motiveras av Regeringen i propositionen och den kritik som remissinstanserna anförde ifråga om att vissa situationer, bl.a. frågan om utflyttning av fast driftställe, inte omfattas. Regeringen valde att endast bemöta genom en hänvisning till att införandet av nya regler endast avsåg just situationerna i p. 4 och 5.²²⁷

Detta innebär att i det fall anstånd medges ett bolag som sedermera upphör att vara obegränsat skattskyldigt så uppkommer den likviditetsmässiga nackdel som EUD i *NGI* funnit strider mot etableringsfriheten i det fall ett bolag önskar flytta sin verkliga ledning.²²⁸ När bolaget flyttar sin verkliga ledning eller en tillgång och därefter upphör att vara skattskyldig i staten är dock en situation som skiljer sig från den i *NGI*. I *NGI* uttalar domstolen att:

²²⁴ C-371/10 *NGI*, p. 78.

²²⁵ Direktiv 2008/55/EG art. 5-7.

²²⁶ Prop. 2009/10:39 s. 21.

²²⁷ Prop. 2009/10:39 s. 22.

²²⁸ C-371/10 *NGI*, p. 37.

Ett bolag som bildats enligt lagstiftningen i en medlemsstat och som flyttar sin verkliga ledning till en annan medlemsstat utan att denna flyttning påverkar dess status som bolag i förstnämnda stat, kan åberopa artikel 49 FEUF i syfte att ifrågasätta lagenligheten av den statens beskattning av bolaget i samband med flyttningen av sätet.²²⁹

Frågan som härmed uppkommer är huruvida det bolag som flyttar både sitt registrerade säte och verkliga ledning utomlands omfattas av etableringsfriheten.

Härigenom föreligger en skillnad mellan *NGI* och de två situationer som redogjorts för ovan där statusen som bolag och obegränsat skattskyldig upphör. Utifrån *Cartesio* och *VALE* kan dock slutsatsen dras att en medlemsstat inte har rätt att hindra utflyttningen av ett bolag i det fall bolagets identitet bibehålles även efter upphörandet som bolag i Sverige. Målen kan tillsammans anses innebära att en *cross-border conversion* omfattas av etableringsfriheten i associationsrättsligt hänseende.²³⁰ Av intresse är här *Kommissionen mot Portugal*. I detta fall underkändes, förutom uttagsbeskattning av fast driftställe (se avsnitt 3.6), uttagsbeskattning vid utflyttning av både registrerat säte och verklig ledning, varvid ingen verksamhet återstod i Portugal.²³¹ Även denna typ av flytt innebär att en *cross-border conversion* uppkommer. Skillnaden mellan fallen är att *Kommissionen mot Portugal* rörde de skatterättsliga aspekterna av denna flytt utifrån utflyttningsstatens perspektiv.²³² Avgörandena synes därmed stå i överensstämmelse.

5.4 Sammanfattning

Situation 2 rörande kravet på obegränsad skattskyldighet för anstånd har i detta kapitel behandlats, utifrån frågan om detta krav är förenligt med EU-rätten? Att uttagsbeskattning utan möjlighet till anstånd utgör en icke-acceptabel inskränkning av etableringsfriheten har visats i tidigare kapitel. För besvarande av frågan har rätten att som skattskyldigt bolag byta nationalitet utretts utifrån avgörandena *Cartesio* och *VALE*. Av dessa avgöranden har jag nått slutsatsen att ett bolag har rätt att ombildas med bibehållen identitet och att hinder för detta inte får uppställas om

²²⁹ C-371/10 *NGI*, 1) i beslutet.

²³⁰ Cerioni, L., 2013, s. 337.

²³¹ C-38/10 *Kommissionen mot Portugal*, p. 29 och 32.

²³² Cerioni, L., 2013, s. 337.

inflyttningsstaten accepterar detta ombildande. De svenska uttagsbeskattningsreglerna utgör ett hinder för denna ombildning då resultatet är att anstånd inte medges till följd av att ombildandet resulterar i ett upphörande av obegränsad skattskyldighet enligt svensk rätt varvid anstånd inte medges.

Min slutsats är därför att kravet på obegränsad skattskyldighet för rätt till anstånd innebär att utflyttningsbeskattningsreglerna inte är förenliga med EU-rätten.

6 Uttagsbeskattning i förhållande till EES-stat

6.1 Inledning

I detta kapitel behandlas allmänt utflyttningsbeskattningsreglerna i förhållande till en EES-stat, samt utflyttningsbeskattning vid flytt av ett aktiebolag inom EES till Liechtenstein specifikt.

6.2 Etableringsfriheten i förhållande till medlemmar av EES

Artikel 49 om etableringsfriheten inom EU-området motsvaras av regler i EES-avtalet²³³ varigenom fri rörlighet gäller även inom EES.²³⁴ Det finns dock vissa skillnader i fråga om vilka regler som kan rättfärdigas i relation till EES-stater. Anledningen härtill är att rörligheten sker i ett annat rättsligt sammanhang.²³⁵ Detta resonemang utvecklades av EUD med början i mål *Skatteverket mot A*²³⁶. I fallet var situationen den att en svensk aktieägare skulle erhålla utdelning från ett bolag hemmahörande i Schweiz i form av nya aktier. Denna utdelning var enligt svensk lag skattefri vid inhemska situationer samt inom EES. Frågan var om även utdelning från bolag hemmahörande i tredje land omfattades av den fria rörligheten för kapital i det aktuella fallet. EUD fann att den fria rörligheten inskränktes då skattefördelen inte beviljades, men att detta var en proportionerlig inskränkning utifrån att det i förhållande till tredje länder inte förelåg samma möjlighet till effektiv skattekontroll som till annan EU-stat.²³⁷ Det tillades dock av EUD att i det fall informationsskyldighet till följd av avtal förelegat mellan staterna skulle detta vara

²³³ Artikel 31 EES-avtalet.

²³⁴ Mål C-451/01 *Ospelt*, p. 29.

²³⁵ Ståhl, m.fl., 2011, s. 71.

²³⁶ C-105/05 *Skatteverket mot A*.

²³⁷ Se bl.a. direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbete i fråga om beskattning och direktiv 2010/24/EU om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som har avseende på vissa avgifter, tullar, skatter och andra åtgärder. Jmf. Mål C-105/05 *Skatteverket mot A*, p. 36–37.

jämförbart och ändra proportionalitetsbedömningen.²³⁸ Noteras bör att Schweiz inte är fullvärdig medlem av EES, men att domstolen i fallet resonerar kring förhållandet till EES och tredjeland. Det efterföljande målet *Kommissionen mot Italien*²³⁹ utvecklade denna praxis genom att anse ifrågavarande italienska lagstiftning rättfärdigad gentemot stater som var part i EES-avtalet av tvingande hänsyn till allmänintresset av att bekämpa skatteundandragande. I detta fall förelåg det i förhållande till Liechtenstein varken skatteavtal eller informationsutbytesavtal och i förhållande till Norge samt Island skatteavtal utan skyldighet att lämna upplysningar.²⁴⁰ Noteras bör att båda fallen rör fri rörlighet för kapital.

6.3 Liechtenstein

Liechtenstein är som medlem av EES omfattad av den inre marknaden och de fyra friheterna. Landet är känt för sitt fördelaktiga företagsklimat och stora banksektor som länge omfattades av stor sekretess. Sedan den 1 januari 2011 föreligger mellan Sverige och Liechtenstein ett informationsutbytesavtal för att säkerställa beskattning av tillgångar tillhörande i Sverige skattskyldiga personer. Mellan staterna föreligger emellertid inget avtal för undvikande av dubbelbeskattning. Liechtenstein är den enda EES/EU-stat med vilken Sverige saknar skatteavtal. Härigenom uppkommer en situation där utflyttning av bolag till Liechtenstein aldrig kan komma att omfattas av anståndsreglerna i 22 kap 5 § p. 4 eller 5 enligt vilka uttagsbeskattning måste ske för att anstånd ska medges enligt SFL. Frågan som härav uppkommer är om detta krav på skatteavtal kan anses utgöra en inskränkning i förhållande till den fria etableringsfriheten som genom EES-avtalets motsvarande artikel 31?

6.3.1 Skatteavtal och EU-rätten

Innebörden av att skatteavtal inte föreligger mellan staterna är att ett bolag kan bli skattskyldigt för sina inkomster och tillgångar i båda staterna, varigenom dubbelbeskattning uppkommer. Av målen *Kerckhaert och Morres*²⁴¹ samt

²³⁸ Mål C-105/05, p. 67. Noteras bör att Sverige efter år 2006 tecknat och/eller uppdaterat flertalet skatteavtal särskilt gällande informationsbistånd.

²³⁹ C-540/07 *Kommissionen mot Italien*, p. 70.

²⁴⁰ C-540/07 *Kommissionen mot Italien*, p. 71–72.

²⁴¹ Mål C-513/04 *Kerckhaert och Morres*

*Damseaux*²⁴² följer att någon skyldighet enligt EU-rätten inte följer ifråga om undanröjande av dubbelbeskattning mellan staterna. Att dubbelbeskattning uppkommer är inte ett hinder mot etableringsfriheten utan utgör resultatet av respektive stats utövande av sin beskattningsrätt.²⁴³ Av detta följer att EU-rätten inte uppställer något krav på att skatteavtal ska föreligga mellan medlemsstaterna och det är inte utifrån denna aspekt diskriminering kan sägas uppkomma i förhållande till Liechtenstein.

6.3.2 Diskriminering

Kravet i anståndsreglerna på att uttagsbeskattning ska vara resultatet av att skattskyldigheten upphört till följd av ett skatteavtal, innebär att en likviditetsnackdel alltid uppkommer vid utflyttning till Liechtenstein men inte till någon annan EU eller EES-stat.

6.3.3 Rättfärdigande

Uttagsbeskattningsreglerna har ansetts kunna rättfärdigas utifrån territorialitetsprincipen knuten till en tidsmässig komponent och behovet av att bevara en rättvis fördelning av beskattningsrätten (se avsnitt 3.5 *NGI*). Då grunderna i ansetts kunna rättfärdiga utflyttningsbeskattningsregler inom EU torde det enligt mig vara tillämpliga även inom EES. Detta då möjligheten till rättfärdigande bör vara än större än inom EU, utifrån att det rör sig om ett annat rättsligt sammanhang där staterna inte samarbetar i fullt lika stor utsträckning ifråga om en fri marknad.

6.3.4 Proportionalitet

Frågan är därmed densamma som inom EU-Är dessa regler proportionerliga? Svaret på frågan är tvådelat; dels ifråga om det är proportionerligt att uttagsbeskatta utan möjlighet till anstånd vid utflyttning till Liechtenstein, dels om kravet på att skatteavtal ska föreligga kan anses proportionerligt.

²⁴² Mål C-128/08 *Damseaux*.

²⁴³ Mål C-128/08 *Damseaux*, p. 26.

6.3.4.1 Utflyttningsbeskattning utan anstånd

Utflyttningsbeskattning utan möjlighet till anstånd med betalningen är i sig (som redogjorts för i kapitel 4 och 5) inte proportionerligt. Detta då reglerna uppställer ett hinder som är för långtgående eftersom att samma effekt, dvs. uppbörderna av de inom territoriet uppkomna orealiserade värdeökningarna, kan erhållas genom fastställande av desamma vid utflyttningsstillfället men med inbetalningen av skatten först vid realisationen. Det argument som medlemsstaterna i *Kommissionen mot Italien* och *Skatteverket mot A* åberopade, och som Regeringen anförde ifråga om anståndsreglerna, gällande svårigheten att utkräva skatten gör sig här påmint igen. Då det ovan nämnda direktiv 2011/16/EU inte aktualiseras så föreligger här inte samma situation då inte samma möjligheter till krav på samarbete föreligger. I *Kommissionen mot Italien* lägger EUD vikt vid att Liechtenstein inte ”iklätt sig någon skyldighet till ömsesidigt bistånd”²⁴⁴ likt den som följer av direktiv 2011/16/EU och inte heller något informationsutbytesavtal förelåg²⁴⁵. Utifrån detta föreligger en skillnad mellan situationen i *Kommissionen mot Italien* och den svenska, då det mellan Liechtenstein sedan 2011 finns ett informationsutbytesavtal. Av avtalets artikel 5.1 följer att ”[d]en behöriga myndigheten i den anmodade parten ska på begäran av den anmodande parten lämna upplysningar”²⁴⁶ varigenom parterna har iklätt sig en skyldighet som torde vara tillräckligt långtgående. EUD:s uttalande i *Kommissionen mot Italien* kan inte sägas klart innebära att informationsutbytesavtalet hade kompenserat fullständigt för avsaknaden av direktiv 2011/16/EU. Direktiv 2011/16/EU och det svenska avtalet med Liechtenstein stämmer i stora delar överens även om det föreligger skillnader bl.a. ifråga om automatiskt informationsutbyte mellan staterna likt det som följer av direktivet. Denna skillnad berörs av EUD i avgörandet *Rimbaud*²⁴⁷ och synes vara av betydelse. I *Rimbaud* fann domstolen en fransk beskattningsregel, enligt vilken undantag endast medgavs för personer i EES-stater om det förelåg ett ”handräckningsavtal”²⁴⁸, acceptabel. En av skillnaderna som domstolen tog upp var det automatiska informationsutbyte som följer av direktiv 2011/16/EU. I detta fall förelåg dock inte

²⁴⁴ C-540/07 *Kommissionen mot Italien*, p. 70.

²⁴⁵ C-540/07 *Kommissionen mot Italien* p. 71.

²⁴⁶ Artikel 5.1, lag (2011:584) om avtal mellan Sverige och Liechtenstein om utbyte av upplysningar i skatteärenden.

²⁴⁷ C-72/09 *Rimbaud*, p. 47.

²⁴⁸ Innebörden av denna typ av avtal i förhållande till ett informationsutbytesavtal är något oklar, men förefaller syfta på informationsutbyte. I vart fall nämns inte i fallet något om hjälp med indrivning.

någon möjlighet att begära information, så hur stor vikt det automatiska informationsutbytet faktiskt har är svårbedömt. Av fallet följer i vart fall tydligt att krav på avtal får uppställas för säkerställandet av behövlig information. Noteras bör dock att ett skatteavtal i sig inte behöver innefatta krav på informationstillhandahållande och jag menar därför att kravet på skatteavtal mellan staterna för anstånd är för långtgående.²⁴⁹ Anstånd bör medges även i det fall skattskyldigheten upphör och det föreligger ett informationsutbytesavtal.

En ytterligare skillnad mellan EU- och EES-stater som inte berörts i något av de i detta kapitel nämnda fallen, men i *NGI*, är effekten av direktiv 2010/24/EU som gäller inom EU. Detta direktiv innebär till skillnad från direktiv 2011/16/EU²⁵⁰ samt informationsutbytesavtal, en skyldighet för medlemsstaterna att på begäran även driva in de aktuella fordringarna.²⁵¹ Det föreligger därmed inte bara en skillnad i möjligheten att erhålla information utan även i fråga om att faktiskt uppbära skatten.

6.4 Sammanfattning

EU:s inre marknad är utsträckt genom avtal till att omfatta även EES-stater. Mellan EU och EES föreligger dock vissa skillnader ifråga om möjligheterna att upprätthålla denna inre marknad till följd av att samarbetet mellan staterna inte är lika omfattande som det mellan EU-stater. Härav följer frågan kring om samma inskränkning av etableringsfriheten föreligger i det fall ett bolag flyttar sin verksamhet till en EES-stat och då särskilt Liechtenstein. Av praxis följer att det är frågan om ett annat rättsligt sammanhang och att etableringsfriheten inte är lika långtgående i denna situation p.g.a. avsaknaden av möjlighet att uppbära skatten efter utflyttningen. Min uppfattning är att det svenska informationsutbytesavtalet med Liechtenstein innebär att information om tidpunkten för realisation av den utflyttade tillgången kan erhållas varvid beskattningen av tillgången kan uppskjutas utan att möjligheten till uppbörd äventyras. Anstånd bör därför utifrån detta medges även vid utflyttning till Liechtenstein och andra EES-stater. Ifråga om kravet på avtal så synes detta förenligt med den fria rörligheten, men jag menar att kravet på ett skatteavtal är felaktigt då

²⁴⁹ Jmf. C-540/07 *Kommissionen mot Italien*, p. 71.

²⁵⁰ Direktiv 2010/24/EU föregicks av direktiv 2008/55/EG, men innan dess synes inte denna rätt till bistånd med indrivande ha förelegat. Direktivet gällde dock vid avgörandet *Rimbaud* men togs likväl inte upp.

²⁵¹ Direktiv 2010/24/EU artikel 10.

detta inte *per se* innebär att nödvändig information erhålles oavsett. Ett krav på information för möjliggörande av senare beskattning synes vara mer proportionerligt och mindre långtgående. I detta avseende ska dock påpekas att kravet på att skattskyldigheten ska ha upphört enbart p.g.a. av avtalet egentligen inte är riktat mot informationsfrågan. Detta då skattskyldigheten vid utflyttning av säte med bibehållande av registrering och skattskyldighet i Sverige inte innebär att någon uttagsbeskattning sker. I det fall denna utflyttning åtföljs av en *cross-border conversion* uppstår däremot en situation där skattskyldigheten upphör varvid kravet på skatteavtalet kan ifrågasättas. Uttagsbeskattning vid en *cross-border conversion* sker dock inte enligt p. 4 eller 5, utan enligt p. 2 eller 3 vilka har företräde enligt förarbetena (se avsnitt 3), och frågan om kravet på skatteavtalet faller därmed. Oavsett detta föreligger dock en situation där utflyttningsbeskattning sker vilket utgör ett hinder för den fria rörligheten och som inte kan anses proportionerligt. Sammantaget bör frågan tas upp i ett lagstiftningsärende i syfte att skapa förutsebarhet för den skattskyldige.²⁵²

²⁵² Noteras bör att EUD inte synes vara av uppfattningen att direktiv 2010/24/EU är av intresse då rätten till bistånd inte berörs. Någon anledning härtill har jag emellertid inte funnit och jag menar sammanfattningsvis att medlemsstaterna här möjligtvis torde ha ett argument för att uttagsbeskatta personer som flyttar ut till en EES-stat.

7 Konsekvenserna av oförenlighet med EU-rätten

7.1 Inledning

EUD har slagit fast att EU-rättens företräde framför nationell rätt innebär att de nationella domstolarna har en skyldighet att tolka nationella regler i ljuset av EU-rätten i de fall de riskerar att inkräkta på de rättigheter som EU-rätten tillförsäkrar medborgare.²⁵³ Frågan som uppkommer är dock hur en svensk domstol ska döma när den finner en nationell regel stå i strid med EU-rättens bestämmelser om fri rörlighet?²⁵⁴ Det enkla svaret är att p.g.a. direkt effekt hos artikel 49 ska en inskränkande skatteregel åsidosättas. Vad innebär då detta åsidosättande? Att uttagsbeskattningsreglerna ska åsidosättas ger inte ett konkret svar för den skattskyldige ifråga om vad den slutliga skatten blir: Är resultatet att ingen skatt alls uppkommer eller att andra regler används utfyllande för att skapa förenlighet (utökande av anståndsreglernas tillämplighet)?

7.2 Direkt effekt och EU-konform tolkning

I avsnitt 3.2 har EU-rättens ställning i förhållande till den nationella rätten redogjorts för och det är effekten av detta företräde som här är av intresse. Företrädet tar sig uttryck bl.a. genom att de regler som i första hand riktar sig mot medlemsstaterna kan få direkt betydelse för enskilda medborgare i de fall där en medlemsstat försummat att skapa förenlighet med EU-rätten.²⁵⁵ Detta benämns som EU-rättens direkta effekt och inkluderar fördragsrättigheter.²⁵⁶ För att säkerställa att effekten av EU-rätten är uniform inom unionen fastslog EUD i *Von Colson*²⁵⁷ att nationella regler till följd av direktiv ska tolkas EU-konformt vid deras tillämpning. Detta har sedermera kommit utsträckas till att omfatta även andra frågor reglerade av EU-

²⁵³ Ståhl m.fl., 2011, s. 34–40.

²⁵⁴ Ståhl, K., 2008, s. 123.

²⁵⁵ Ståhl m.fl., 2011, s. 34.

²⁵⁶ Ståhl m.fl., 2011, s. 34.

²⁵⁷ Mål 14/83 *von Colson*.

rätten.²⁵⁸ Att etableringsfriheten enligt artikel 49 har direkt effekt fastställdes i målet *Reyners*²⁵⁹ och effekten är tillämplig både mot ut- och inflyttningsstaten.²⁶⁰

Av *Von Colson*²⁶¹ och det efterföljande *Marleasing*²⁶² följer att EDU kräver EU-konform tolkning så långt detta är möjligt inom ramen för nationell lag. Av detta drar Ståhl m.fl. slutsatsen att svenska lagtolkningsprinciper blir avgörande för hur långt den svenska lagen kan omtolkas för att tillgodose EU-rätten.²⁶³ Vidare lyfter Ståhl m.fl.²⁶⁴ målet *Kolpinghuis Nijmegen*²⁶⁵, av vilket framgår att nationell rätt ska tolkas i enlighet med EU-rätten men med tillägget ”denna skyldighet begränsas emellertid av de allmänna rättsprinciper som utgör del av gemenskapsrätten och särskilt av principerna om rättssäkerhet och icke-retroaktivitet.”²⁶⁶

7.3 Legalitetsprincipen

Legalitetsprincipen inom skatterätten brukar sammanfattas med satsen *nullum tributum sin lege*, ingen skatt utan lag.²⁶⁷ Principen utgör en viktig rättsgrundsats som är nödvändig för att garantera förutsebarhet och därigenom rättssäkerheten.²⁶⁸ Legalitetsprincipen brukar sägas bestå av fyra delar:

- Föreskriftskrav,
- Analogiförbud,
- Retroaktivitetsförbud, samt
- Bestämmdhetskrav.²⁶⁹

Föreskriftskravet är reglerat i grundlag genom stadgandet i 8 kap 3 § Regeringsformen (1974:152) (RF) och av detta stadgande följer enligt Hultqvist analogiförbudet.²⁷⁰ Retroaktivitetsförbudet följer av även det av

²⁵⁸ Ståhl m.fl., 2011, s. 36.

²⁵⁹ Mål 2/74 Jean Reyners mot Belgiska staten, p. 32.

²⁶⁰ Bernard, C., 2013, s. 240-241.

²⁶¹ Mål 14/83 *von Colson*, p. 28.

²⁶² C-106/89 *Marleasing*, p. 8.

²⁶³ Ståhl m.fl., 2011, s. 37.

²⁶⁴ Ståhl m.fl., 2011, s. 37–38

²⁶⁵ Mål 80/86 *Kolpinghuis Nijmegen*. Noteras bör att målet rör straffrätt, uttalandet synes emellertid allmängiltigt.

²⁶⁶ Mål 80/86 *Kolpinghuis Nijmegen*, p. 2, andra stycket.

²⁶⁷ Hultqvist, A., 2005, s. 303; Rydin, U., 2012, s. 160; Tikka, K.S., 2005, s. 658.

²⁶⁸ Rydin, U., 2012, s. 160.

²⁶⁹ Hultqvist, A., 2013, s. 14.

²⁷⁰ Hultqvist, A., 2013, s. 15.

grundlag, 2 kap. 10 § RF. Bestämmdhetskravet är dock inte reglerat i lag, men får effekt genom remissinstansernas försorg och doktrin varigenom vag och otydlig lag granskas och kritiseras.²⁷¹ Innebörden av principen kan sammanfattas som att offentliga organs beslut måste ha stöd i lag och att en lagregel inte får tillämpas utanför sin ordalydelse.²⁷² Av praxis följer att ordalydelsen är gällande även i det fall reglernas syfte och förarbete påbjuder en annan effekt:

*Lagregelns innebörd enligt ordalydelsen är klar[...] Det förhållandet att lagens förarbeten och det underliggande saksammanhanget talar mot denna innebörd kan med hänsyn till den skatterättsliga legalitetsprincipen inte föranleda åsidosättande av den klara lagregeln.*²⁷³

Legalitetsprincipen får som nämnts enligt Hultqvist till följd att skattelag inte får tillämpas analogt eller reducerande till den skattskyldiges nackdel.²⁷⁴ Att analogier inte får ske till nackdel för den skattskyldige följer även av praxis.²⁷⁵ Det finns dock även argument för att inte heller skattefördelar ska tillerkännas den skattskyldige utöver vad som avsetts utifrån att legalitetsprincipen även avser skydda kollektivet av skattebetalare.²⁷⁶ Frågan om analogislut är omstridd och i vilken mån analogislut är möjliga får anses oklar, men analog tolkning och tillämpning av skattelag förekommer, om än i begränsad omfattning.²⁷⁷

Ifråga om legalitetsprincipens förhållande till EU-rätten är Ståhl av uppfattningen att EU-rätten inte i sig har särdeles mycket att tillföra ifråga om legalitetsprincipens förhållande därtill, hon menar att EU-rätten och EUD

²⁷¹ Hultqvist, A., 2013, s. 15.

²⁷² Rydin, U., 2012, s. 160–161.

²⁷³ RÅ 1999 not. 245; se även HFD 2011 ref. 42.

²⁷⁴ Hultqvist, A., 2005, s. 303

²⁷⁵ Se t ex RÅ 1999 ref. 49.

²⁷⁶ Tikka, K. S., 2005, s. 658.

²⁷⁷ Simon Almedahl, T., 2005, s. 67. Det bör även noteras att skatteflyktslagen kan sägas innebära en analog lagtillämpning, se bl.a. prop. 1980/81:17 s. 25; Prop. 1982/83:84 s. 19, samt; prop. 1996/97:170 s. 18 samt relevant doktrin, t.ex. Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 424–425.

enbart synes fokusera på att EU-förenlighet uppnås och att hur detta sker är sekundärt.²⁷⁸ Istället är hon av uppfattningen att gränsen för i vilken mån utfyllnad kan ske styrs av internrättsliga hänsyn.²⁷⁹ Detta tolkar jag som en hänvisning till legalitetsprincipen. Huvudfrågan gällande anståndsreglernas förhållande till legalitetsprincipen är huruvida reglerna kan utsträckas till att omfatta även andra situationer än de som täcks in av 22 kap. 5 § p. 4 och 5. Rent textuellt är inte detta möjligt då det med tydlighet framgår av lagtexten (och av förarbetena) att endast situationerna i p. 4 och 5 omfattas. Detta leder till en vidare fråga i form av huruvida ett utsträckande av anståndsmöjligheten är till för- eller nackdel för den skattskyldige. Då EU-rätten tydligt underkänner utflyttningsbeskattningsregler utan möjlighet till anstånd torde detta innebära att det är till nackdel för den skattskyldige att medges anstånd vid utflyttning, om detta innebär att uttagsbeskattning då kan ske. Å andra sidan innebär avsteget från den beskattning som tydligt framgår av lagtexten, en fördel för den skattskyldige då beskattning med stöd av EU-rätten i princip bör kunna undvikas och som lagstiftaren inte avsett, vilken i sin tur är till nackdel för kollektivet av skattebetalare. Detta avsteg kan ske med stöd av EU-rätten men kan samtidigt i sig sägas innebära ett avsteg från legalitetsprincipens krav på förutsebarhet i den mån det avser utsträckning av reglerna om uttagsbeskattning. Samtidigt står det i strid med legalitetsprincipen att medge anstånd utan lagstöd. I sammanhanget kan det noteras att det skulle vara önskvärt med tydlig (EU-konform) lagstiftning för att undvika svåra cirkelresonemang. Jag får anledning att återkomma till frågan om förhållandet mellan legalitetsprincipen och förhållandet till EU-rätten i sammanfattningen nedan.

7.4 Konsekvensen av oförenlighet

Att bedöma en inhemsk skatteregels oförenlighet med en fördragsfrihet är särskilt svårt då fördragsfriheterna endast uppställer generella förbud. Detta då fördraget inte likt direktiv innehåller vägledning ifråga om hur de nationella reglerna ska vara

²⁷⁸ Ståhl, K., 2008, s. 132.

²⁷⁹ Ståhl, K., 2008, s. 131–132.

utformade. När en nationell regel åsidosätts finns därmed ingen EU-rätt att falla tillbaka på enligt vilken en EU-konform tolkning eller utfyllnad kan ske.²⁸⁰

Detta resulterar i fråga om uttagsbeskattningsreglerna, i en oklarhet ifråga om huruvida reglernas oförenlighet ska resultera i att ingen uttagsbeskattning ska ske, eller att anstånd ska medges vid all form av uttagsbeskattning även om stöd härför saknas i anståndsreglerna.

Ståhl menar att regelns utformning blir avgörande för innebörden av åsidosättande.²⁸¹ Hon sammanfattar situationen med fördragsstridiga uttagsbeskattningsreglerna som en fråga kring huruvida beskattningstidpunkten ska flyttas fram till den som normalt gäller (dvs. tidpunkten för realisation) eller om oförenligheten ska innebära att beskattning inte alls ska ske?²⁸² Hon besvarar frågan utifrån HFD:s avgörande i RÅ 2008 not 71²⁸³.

7.4.1 RÅ 2008 not 71

Fallet var ett förhandsbesked gällande förenligheten av 49 kap. 26 § IL, om beskattning av uppskovsbelopp i samband med utflyttning, med etableringsfriheten. HFD fann regeln vara fördragsstridig och ansåg i liket med SRN att EU-rätten i sig inte hindrade ett framskjutande av beskattning till realisationstidpunkten och att beskattning istället skulle ske vid avyttringstidpunkten i enlighet med 49 kap. 19 § IL. Domstolen ansåg emellertid att en sådan senareläggning av beskattningstidpunkten krävde stöd i bestämmelserna om begränsad skattskyldighet. Detta då den skattskyldige efter vid realisationen och beskattningstidpunkten inte längre skulle vara skattskyldig i Sverige och att avsaknaden av ett skattskyldigt subjekt omöjliggjorde en förskjutning av beskattningstidpunkten. Målet återförvisades till SRN ifråga om fastställande av det utflyttande subjektets skattskyldighet.

²⁸⁰ Ståhl, K., 2008, s. 124.

²⁸¹ Ståhl, K., 2008, s. 125.

²⁸² Ståhl, K., 2008, s. 129.

²⁸³ RÅ 2008 not 71.

Enligt mig framgår det av RÅ 2008 not 71 att kringliggande regler kan täcka upp den ”lucka” som skapas då regler p.g.a. oförenlighet med EU-rätten åsidosätts.

Cejie för sin del anser inte att detta mål ger ett svar på frågan av vad konsekvenserna av att en regel är EU-stridig.²⁸⁴ Hon menar att RÅ 2008 not 71 inte kan anses vägledande annat än i begränsad utsträckning p.g.a. återförvisandet.²⁸⁵ Hon är vidare av uppfattningen att HFD inte tagit ställning till frågan om konsekvenserna i Malta-målet och att ingen slutsats därmed kan dras utifrån dessa avgöranden.²⁸⁶ Denna uppfattning synes hon bygga på en diskrepans mellan SRN:s och HFD:s väg till slutsatsen att det för EU-förenlighet krävs ett förskjutande av beskattningstidpunkten samt på vilken grund denna lagtillämpning ska ske.²⁸⁷ HFD:s ställningstagande i målet, innebärandes att huvudregeln blir tillämplig i det fall en undantagsregel strider mot EU-rätten, anser jag är relativt klart utifrån formuleringen:

Regeringsrätten ansluter sig till Skatterättsnämndens uppfattning att EG-rätten i och för sig inte hindrar en framflyttning av beskattningstidpunkten på så sätt att uppskovsbeloppet i stället tas upp som intäkt vid den tidpunkt som följer av huvudregeln i 49 kap. 19 § IL. Enligt Regeringsrättens mening kan emellertid prövningen i detta fall inte stanna där utan en senareläggning av beskattningstidpunkten måste även ha stöd i bestämmelserna om begränsad skattskyldighet i 3 kap. 19 § IL eftersom [sekretess] efter utflyttningen från Sverige kommer att vara begränsat skattskyldig här. Vid detta förhållande bör således även [sekretess]s fråga om tillämpningen av den paragrafen besvaras. Av instansordningsskäl bör dock målet i den delen återförvisas till Skatterättsnämnden för prövning.²⁸⁸

Det Cejie anser problematiskt är att HFD instämmer i SRN:s uppfattning trots att domstolen tillämpar en annan grund för förskjutningen av beskattningstidpunkten.

²⁸⁴ Cejie, K., 2008, s. 539–543.

²⁸⁵ Cejie, K., 2008, s. 541.

²⁸⁶ Cejie, K., 2008, s. 541.

²⁸⁷ Cejie, K., 2008, s. 542.

²⁸⁸ RÅ 2008 ref. 30.

SRN anser enligt Cejies tolkning²⁸⁹ att beskattningstidpunkten kan förskjutas genom en modifiering av lagreglerna till skillnad från tillämpning av annan lagregel i de fördragsstridigas ställe.²⁹⁰ Hon medger visserligen att SRN:s avgörande kan tolkas som att även SRN tillämpade 49 kap. 19 IL för framskjutandet av beskattningstidpunkten. Utifrån detta tillägg anser jag det vara ganska klart att det förelåg en diskrepans mellan vad SRN och HFD baserade sin slutsats på. Jag anser dock inte detta innebära att fallet tappar i värde, då det som ändå får anses vara relevant, är att HFD i sitt ställningstagande för ett klart resonemang där man instämmer i SRNs avgörande såsom man själv tolkat det och som även enligt Cejie kan tolka det. Att SRN i själva verket var av en annan uppfattning ifråga om grunden för slutsatsen anser jag i detta sammanhang inte relevant. Särskilt inte då HFD:s ställningstagande såsom högsta instans får anses ha ett högre värde. Noteras bör dock att förhandsbesked är *in casu* avgöranden som saknar prejudicerande verkan.²⁹¹

7.4.2 RÅ 2008 not 71 i förhållande till Malta-målet

Av mål RÅ 2008 not 71 och Malta-målet torde vissa slutsatser i fråga om konsekvenser av utflyttningsbeskattningsreglernas fördragsstridighet kunna dras. I Malta-målet förblev det utflyttande bolaget obegränsat skattskyldigt och det fanns därmed en skattskyldig att rikta kravet mot. Därmed förelåg inte det hinder som HFD fann i RÅ 2008 not 71. Utifrån dessa avgöranden borde slutsatsen kunna dras att HFD ser det som legitimt att tillämpa huvudreglerna enligt vilka beskattning ska ske först vid realisation²⁹² istället för uttagsbeskattningsreglerna, för att uppnå förenlighet med EU-rätten, under förutsättningen att den skattskyldige kvarstår som obegränsat skattskyldig enligt nationell rätt. Detta trots att det i lag saknas stöd för uppskjuten beskattning. Här ska påpekas att denna diskrepans från lagtexten är till fördel för den skattskyldige vilket torde göra den acceptabel utifrån den skattskyldiges synvinkel. Noteras bör emellertid att legalitetsprincipen även avser skydda kollektivet av skattebetalare genom att skatteverket och domstolarna inte ska

²⁸⁹ Som är baserad på Ståhl, K., 2008. Notera att Ståhl satt i SRN vid denna tidpunkt och deltog i det överklagade förhandsbeskedet i RÅ 2008 not 71.

²⁹⁰ Cejie, K., 2008, s. 542.

²⁹¹ Dessa avgöranden är dock i många fall de enda avgöranden som finns avseende vissa frågor och värdet torde i dessa fall vara större.

²⁹² 14 kap. IL om beskattningstidpunkt för inkomst i näringsverksamhet.

visa en generositet utöver vad lagen påbjuder.²⁹³ Härav följer att det kan ifrågasättas huruvida rättstillämparen bör kunna åsidosätta skatteregler på detta sätt. Å andra sidan är detta resultatet av vårt medlemskap i EU och att lagstiftaren inte i tillräckligt stor omfattning ännu anpassat den svenska skatterätten till EU-rätten.²⁹⁴

Denna slutsats innebär dock utifrån EU-rätten i sig ett problem då HFD nu utan lagstöd uppställer krav på obegränsad skattskyldighet. Ett sådant krav för rätten till uppskjuten beskattning är i sig inte förenligt med EU-rätten, se kapitel 7. RÅ 2008 not 71 indikerar dock att en EU-stridig regel kommer ersättas av andra regler varvid beskattning istället sker vid realisationen. Det problem som HFD lyfter i målet i fråga om att en enligt nationell rätt skattskyldig person saknas har av EUD avfärdats utifrån att staterna genom samarbete har möjlighet att inkräva skatten oavsett (se avsnitt 3.5 *NGI*). Vidare framgår av *Kommissionen mot Portugal, Cartesio* och *VALE* att denna typ av hinder inte får uppställas.

7.5 Sammanfattning

Jag instämmer i Cejies åsikt att rättsläget är långt ifrån klart när det gäller frågan om vad konsekvenserna av en EU-stridig regel blir i den praktiska rättstillämpningen.²⁹⁵ Likt Cejie också påpekar krävs det för att kunna dra mer generella slutsatser i frågan betydligt mer omfattande genomgång av HFD:s praxis (vilket faller utanför ramen för denna uppsats). Rättsläget är dock inte så oklart som Cejie vill påskina och jag menar att det utifrån HFD:s avgöranden i vart fall är möjligt att föra en argumentation innebärandes att beskattning vid utflyttning istället ska ske vid avyttringen av tillgångarna. Mot denna argumentation står dock legalitetsprincipen. Att utfylla de ”luckor” som uppstår vid underkännande av skatteregler genom att utsträcka andra reglers tillämpningsområde strider mot föreskriftskravet och analogiförbudet. Detta minskar förutsebarheten i skattelagstiftningen, men denna torde p.g.a. EU-rättens företräde likväl i delar vara begränsad och frågan är om inte rättstillämparen bör ges möjligheten att anpassa lagstiftningen för att uppnå EU-förenlighet i syfte att inte missgynna skattekollektivet, exempelvis genom att medge anstånd även i fall som inte direkt omfattas av reglerna.

²⁹³ Tikka, K.S., 2005, s. 659.

²⁹⁴ Ståhl, K., 2008, s. 123.

²⁹⁵ Cejie, K., s. 543.

Min slutsats är att det i praxis finns stöd för att utfylla de ”luckor” som uppkommer vid åsidosättande av nationella regler, men att detta agerande från rättstillämparens sida är högst tveksamt utifrån legalitetsprincipen och dess analogiförbud. Frågan bör utredas inom ramen för ett lagstiftningsärende.

8 Sammanfattning

I denna uppsats har jag avsett utreda de svenska utflyttningsbeskattningsreglernas förenlighet med EU-rätten. Avsikten har inte varit att uttömmande analysera reglernas alla aspekter utan fokus har legat på två olika situationer där uttagsbeskattning aktualiseras vilka jag ansett ligga i riskzonen för att vara oförenliga med EU-rätten. Av dessa två situationer har följdfrågor uppkommit i form av etableringsfrihetens förhållande till EES-stater och i synnerhet Liechtenstein, samt frågan om konsekvensen av att en regel är EU-stridig i ett praktiskt sammanhang.

Situation 1 rör fallet när ett bolag hemmahörande i en medlemsstat flyttar verksamheten som bedrivs vid ett fast driftställe utomlands för att där fortsätta bedriva verksamheten sammanfattas i uppsatsen som frågan: Utgör de svenska uttagsbeskattningen en begränsning av etableringsfriheten för det bolag vars fasta driftställe upphör att bedriva verksamhet i Sverige genom utflyttning av verksamheten? Jag har här funnit det föreligga en diskriminering av utländska bolag som strider mot EU-rätten utifrån att ett motsvarande, vinstdrivande, inhemskt bolag inte skulle uttagsbeskattas vid en intern flytt. Rätten att beskatta de inom Sverige uppkomna orealiserade värdeökningarna har jag utifrån *NGI* m.fl. funnit rättfärdigad utifrån territorialitetsprincipen och den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten. Utifrån kravet på proportionalitet såsom det framgår av praxis har jag dock funnit den omedelbara beskattningen innebära att reglerna är för långtgående och att de därmed inte är förenliga med EU-rätten.

Situation 2 avser situationen då ett aktiebolag som till följd av byte av hemvist enligt tillämpligt skatteavtal inte längre är skattskyldigt i Sverige ska uttagsbeskattas men medges anstånd med betalning av skatten under förutsättning att bolaget förblir obegränsat skattskyldigt. Frågan är om detta krav på obegränsad skattskyldighet är förenligt med EU-rätten? Denna fråga har besvarats utifrån rätten för ett bolag att inom EU byta nationalitet. Av *Cartesio* och *VALE* följer en rätt att genomföra en s.k. *cross-border conversion* varigenom det utflyttande bolaget ombildas till ett bolag enligt inflyttningsstatens rätt och upphör att utgöra ett bolag enligt utflyttningsstatens rätt. I en sådan situation upphör enligt svensk rätt den obegränsade skattskyldigheten

varför anstånd inte medges enligt 62 kap. 14 § SFL. Härigenom skapas ett hinder för rätten till *cross-border conversion* och etableringsfriheten. Min slutsats är att kravet på obegränsad skattskyldighet för anstånd strider mot EU-rätten då omedelbar beskattning av orealiserade värdeökningar sker.

Situationerna 1 och 2 avser utflyttning till annan EU-stat, men utifrån att etableringsfrihet föreligger även i förhållande till EES-stat har jag i uppsatsen även haft för avsikt att besvara frågan om samma inskränkning av etableringsfriheten aktualiseras i förhållande till EES-stater. Jag har i denna del funnit etableringsfriheten vara något mindre omfattande i förhållande till EES-stater än EU-stater. Anledningen härtill är den skillnad som föreligger framför allt ifråga om möjligheten att erhålla information behövlig för att kunna beskatta de i utlandet belägna tillgångarna. I denna del har särskilt förhållandet till Liechtenstein berörts av den anledning att inget skatteavtal föreligger i förhållande till denna stat varför anstånd aldrig kan lämnas vid utflyttning dit. Detta krav på skatteavtal har jag funnit vara oproportionerligt då det inte uppfyller syftet att säkerställa att beskattning kan ske efter utflyttningen.

Avslutningsvis har jag behandlat den ur ett praktiskt perspektiv troligen mest intressanta frågan, kring vad konsekvensen av reglerna oförenlighet med EU-rätten innebär. Frågan här kan sammanfattas som rörande huruvida oförenligheten ska resultera i att reglerna åsidosätts varvid en ”lucka” uppkommer och ingen beskattning sker alls, eller om en analog tolkning ska av andra regler för att fylla ut denna ”lucka”? Detta är en fråga som i sig troligen lämpat sig väl för ett examensarbete. Min slutsats utifrån praxis är att en utfyllnad torde vara möjlig och att EU-rätten i sig inte förefaller styrande i fråga om hur förenlighet uppnås. Emellertid innebär legalitetsprincipen att en analog tolkning av andra skatteregler inte torde vara möjlig varvid ”luckan” vid åsidosättande kvarstår.

Åtgärder avseende de oförenligheter jag funnit i delar av lagstiftningen, och den oklarhet som föreligger i fråga om konsekvenserna därav, anser jag bör prioriteras av den svenska lagstiftaren. Den inställning Regeringen visade i förhållande till Malta-målet och anståndsreglerna kan inte sägas vara acceptabel i en rättsstat. EU-rätten har företräde framför nationell rätt och det åligger medlemsstaterna att anpassa den

nationella rätten därtill för att skapa förutsebarhet för den skattskyldige. Att skapa förenlighet med EU-rätten ifråga om uttagsbeskattningsreglerna låter sig göras relativt enkelt genom att anståndsreglerna i 63 kap. SFL utökas till att omfatta även 22 kap. 5 § p. 2 och 3 IL, och att kravet på obegränsad skattskyldighet tas bort. Ifråga om konsekvenserna av att svenska beskattningsregler befinns oförenliga med EU-rätten bör frågan utredas inom ett lagstiftningsärende p.g.a. frågans komplexitet då den osklarhet som nu föreligger riskerar leda till oönskade resultat både för den skattskyldige och kollektivet av skattebetalare.

Käll- och litteraturförteckning

Tryckta källor

Propositioner

Prop. 1980/81:17 med förslag mot skatteflykt, m.m.

Prop. 1982/83:84 med förslag till lag om ändring i lagen (1980:865) mot skatteflykt m.m.

Prop. 1994/95:91 Beskattningen av europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG) och andra inkomstskattefrågor

Prop. 1996/97:170 Reformerad skatteflyktslag

Prop. 1998/99:15 Omstruktureringar och beskattning

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

Lagtext (SFS)

Inkomstskattelagen (1999:1229)

Kommunalskattelag (1928:370)

Skattebetalningslagen (1997:483)

Skatteförfarandelagen (2011:1244)

Lag (2011:584) om avtal mellan Sverige och Liechtenstein om utbyte av upplysningar i skatteärenden

Övrigt

Skatteverkets ställningstagande, ”Uttagsbeskattning och återföring av periodiserings-, ersättnings-, respektive expansionsfond när inkomst av näringsverksamhet inte längre ska beskattas i Sverige”, Dnr 131 228506–11/111, 2011-06-07

Finansdepartementets promemoria Anstånd med inbetalning av skatt i samband med uttagsbeskattning, m.m. Fi2009/3274

EU-direktiv

Rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd mellan medlemsstaternas behöriga myndigheter i fråga om direkt beskattning och skatter på försäkringspremie

Rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater av den 26 maj 2008

Rådets direktiv 2005/56/EG av den 26 oktober 2005 om gränsöverskridande fusioner av bolag med begränsat ansvar

Rådets direktiv 2008/55/EG om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som har avseende på vissa avgifter, tullar, skatter och andra åtgärder

Rådets direktiv 2010/24/EU av den 16 mars 2010 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder

Rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG

Litteratur

Barnard, Catherine: "The Substantive Law of The EU The Four Freedoms". Oxford, Storbritannien, 2013

Behrens, Peter: "Chapter 1: General principles of residence of companies". I: "EC and International Tax Law Series Volume 5, Residence of Companies under Tax Treaties and EC LAW" (red. Prof. Guglielmo Maisto), Amsterdam, Nederländerna, 2009

Bernitz, Ulf & Kjellgren, Anders: "Europarättens grunder". Stockholm, 2014

Cejie, Katia: "Anstånd med betalning av utflyttningsskatter – har rättsläget klarnat?", Skattenytt 2014, s. 295.

Cejie, Katia: "Regeringsrättens tolkning och tillämpning av svenska utflyttningsskatteregler". I: Skattenytt, 2008 s. 532

Cejie, Katia: "Utflyttning av bolag". I: Svensk Skattetidning 2012:2 s. 161.

Cejie, Katia: "Utflyttningsskattning av kapitalökningar- en skattevetenskaplig studie i internationell personbeskattning med fokus på skatteavtals- och EU-rättsliga problem". Uppsala, 2010

Cerioni, Luca: "The "Final Word" on the Free Movement of Companies in Europe Following the ECJ's VALE Ruling and a Further Exit Tax Case?". I: *European Taxation* juli 2013, s. 329.

Dahlberg, Mattias: "Internationell beskattning". Lund, 2012

Danelius, Johan: "Aktiebolags rörlighet över gränserna". I Svensk Juristtidning 2010 s. 120.

Franck, Lars: "Kommentar till proposition om betalningsanstånd i samband med uttagsbeskattning m.m.". I: Svenskt Skattetidning, 2010:1 s. 31.

Gyllenstierna, Per: "Några reflexioner kring den senaste utvecklingen inom utflyttningsskattning". I: Svensk Skattetidning, 2013:3 s. 248

Hellman, Lena: ”Uttagsbeskattning vid gränsöverskridande fusioner förenligt med EU-rättens regler om etableringsfrihet?”. I: Svensk Skattetidning, 2011:9, s. 738.

Hettne, Jörgen, & Otken Eriksson, Ida: ”EU-rättslig metod: teori och genomslag i svensk rättstillämpning”. Stockholm, 2011

Hilling, Maria: ”Är det möjligt att utforma EU-förenliga Skatteflyktsregler?”. Svenskt Skattetidning, 2012:9 s. 754, samt 2012:10 s. 814

Hultqvist, Anders: ” Legalitetsprincipen och lagtolkning – några reflexioner med anledning av 5/6-delsmålet”. I: Skattenytt 2013 s. 10

Hultqvist, Anders: ”Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen”. Stockholm, 1995.

Hultqvist, Anders: ” Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt”. I: Svensk Skattetidning 2005:5 s. 302

Jackson, Randall: ”Assets May Be Taxed Before Gain Realization, ECJ Says”, I: Tax Notes International 2014 s. 312

Kalss, Susanne: “Chapter 2: Conflict of law rules on companies in the EU”. I:”EC and International Tax Law Series Volume 5, Residence of Companies under Tax Treaties and EC LAW” (red. Prof. Guglielmo Maisto), Amsterdam, Nederländerna, 2009

Kok, Reinout :”Exit Taxes for Companies in the European Union after National Grid Indus”. I: EC Tax Review 2012:4 s. 200

Maria Nelson: ”Utflyttning av aktiebolag – en analys i ljuset av den internationella skatterätten och EU-rätten”, Stockholm, 2010

Mattsson, Nils: ”Inkomstskattelagen. Några synpunkter på de delar som rör den internationella skatterätten.”. Skattenytt 2000 s. 470 f.

Ohlsson, Fredrik: ”Även solen har sina fläckar EU-rättsliga frågetecken kring flera svenska skatteregler”. I: Skattenytt, 2013 s. 102

Peczenik, Aleksander: ”Juridikens teori och metod: en introduktion till allmän rättslära”, Göteborg 1995

Rydin, Urban: ”Är Sverige inte längre en rättsstat på skatteområdet? – en analys av tre nyligen avgjorda domar i HFD”. I: Skattenytt 2012 s. 160

Simon Almedahl, Teresa: ”Skatteanpassade transaktioner och skattebrott”. Stockholm, 2005.

Ståhl, K., Persson Österman, R., Hilling, M. och Öberg, J.: ”EU Skatterätt”. Uppsala, 2011

Ståhl, Kristina: ”EG-rätt och skatteflykt”. I: Skattenytt 2007 s. 575.

Ståhl, Kristina: ”Hur ska svenska domstolar hantera fördragsstridiga skatteregler?”. I: Europarättslig Tidskrift, 2008 (”Tio År”) s. 123

Tikka, Kari S.: ”Om principer vid tolkning av skattelag”. I: Skattenytt 2005 s. 656

Widrig, Marcel: “Chapter 8: The expression “by reason of his domicile, residence, place of management...” as applied to companies”. I: ”EC and International Tax Law Series Volume 5, Residence of Companies under Tax Treaties and EC LAW” (red. Prof. Guglielmo Maisto), Amsterdam, Nederländerna, 2009

Elektroniska källor

Andersson, Mari; Saldén Enérus; Anita; Tivéus, Ulf: ”Inkomstskattelagen En kommentar”, Zeteo. www.zeteo.nj.se, uppslagsdatum 2014-05-23

Dahlman, R.; Fredborg, L.; Dahlman Löfgren, E.: ”Internationell beskattning – laghandbok”. Zeteo. www.zeteo.nj.se, uppslagsdatum 2014-02-24

Jonsson, Lars: ”Inkomstskattelag (1999:1229)”. Kommentar till 6 kap 11§, not 266. www.juridik.karnovgroup.se, uppslagsdatum 2014-05-23

”Fasta driftställen och filialer”, Nordstedts Juridik, Skatteplanering 3/2009, publicerad 2009-06-16. www.zeteo.nj.se, uppslagsdatum 2014-03-25

Övrigt

Advokatsamfundets yttrande över Finansdepartementets promemoria Anstånd med inbetalning av skatt i samband med uttagsbeskattning m.m. dnr Fi2009/3274

OECD:s Model Tax Convention on Income and on Capital, 22 July 2010 (med kommentarer)

Rättsfallsförteckning

Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 1999 ref. 49.

RÅ 1999 not 245

RÅ 2008 ref. 30

RÅ 2008 not 71

HFD 2011 ref. 42.

EU-rättsfall

Mål 6/64, Flaminio Costa mot E.N.E.L., 1964 REG s. I-01141

Mål 11/70, Internationale Handelsgesellschaft mot Einfuhr- und Vorratsstelle Getreide, REG 1970 s. I-01125

Mål 2/74 Jean Reyners mot Belgiska staten, REG 1974 s. 00631

Mål 14/83 Sabine von Colson och Elisabeth Kamann mot Land Nordrhein-Westfalen, REG 1984 s. 01891

Mål 270/83 Europeiska gemenskapernas kommission mot Frankrike ("avoir fiscal"), REG 1986 s. I-00273.

Mål 80/86 Brottmål mot Kolpinghuis Nijmegen BV. REG 1987 s. 03969

Mål 81/87 The Queen mot H. M. Treasury and Commissioners of Inland Revenue, ex parte Daily Mail and General Trust plc., REG 1988 s. 05483

C-106/89 Marleasing SA mot La Comercial Internacional de Alimentacion SA, REG 1990 s. I-04135

C-324/00 Lankhorst-Hohorst GmbH mot Finanzamt Steinfurt, REG 2002 s. I-11779

C-452/01 Margarethe Ospelt och Schlössle Weissenberg Familienstiftung, REG 2003 I-09743

C-9/02 Hughes de Lasteyrie du Saillant mot Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, REG 2004 s. I-02409

C-196/04 Cadbury Schweppes plc och Cadbury Schweppes Overseas Ltd mot Commissioners of Inland Revenue, REG 2006 s. I-07995

C-411/03SEVIC Systems AG, REG 2005 s. I-10805

C-446/03 Marks & Spencer

C-470/04 N mot Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo, REG 2006 s. I-07409

C-513/04 Mark Kerckhaert och Bernadette Morres mot Belgische Staat, REG 2006 s. I-10967

C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation mot Commissioners of Inland Revenue, REG 2007 s. I-02107

C-101/05 Skatteverket mot A, REG 2007 s. I-11531

C-210/06 Cartesio Oktató és Szolgáltató bt, REG 2008 s. I-09641

C-540/07 Europeiska kommissionen mot Italienska republiken, REG 2009 s. I-10983

C-128/08 Jacques Damseaux mot Belgiska staten, REG 2009 s. I-06823

C-157/08 E. H. A. Passenheim-van Schoot mot Staatssecretaris van Financiën, REG 2009 s. I-05093

C-72/09 Établissements Rimbaud SA mot Directeur général des impôts och Directeur des services fiscaux d'Aix-en-Provence, REU 2010 s. I-10659

C-38/10 Europeiska kommissionen mot Republiken Portugal, ännu ej publicerat

C-318/10 SIAT mot Belgiska staten, ännu ej publicerat

C-371/10 National Grid Indus BV mot Inspectuer van de Belastingdienst
Rijnmond/kantoor Rotterdam, REU 2011 s. I-12273

C-378/10 VALE Építési kft., ännu ej publicerat

C-64/11 Europeiska kommissionen mot Konungariket Spanien, ännu ej publicerat

C-261/11 Europeiska kommissionen mot Konungariket Danmark, ännu ej publicerat

C-164/12 DMC Beteiligungsgesellschaft mbH mot Finanzamt Hamburg-Mitte, ännu
ej publicerat