



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Emma Essemo Lorenzen

Skattjakt på rörlighetens bekostnad?

Om exitbeskattning och dess förhållande till fri rörlighet

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Peter Nilsson

Termin för examen: Period 1, VT 2018

Innehåll

SUMMARY	5
SAMMANFATTNING	7
FÖRORD	9
FÖRKORTNINGAR	10
1 INLEDNING	12
1.1 Inledande ord	12
1.2 Syften och frågeställningar	14
1.3 Avgränsningar	14
1.4 Metod och material	15
1.5 Disposition	18
2 GÄLLANDE RÄTT	20
2.1 Skattskyldighet	20
2.1.1 Obegränsad skattskyldighet	20
2.1.2 Begränsad skattskyldighet	22
2.2 Dubbelbeskattningsavtal	23
2.3 Sammanfattning av kapitlet	25
3 EXITBESKATTNING I SVENSK LAGSTIFTNING	26
3.1 Innebörden av exitbeskattning	26
3.2 Tioårsregeln	26
3.3 Uttagsbeskattning	28
3.4 Uppskovsavdrag	30
3.5 Sammanfattning av kapitlet	31
4 SKATTEVERKETS FÖRSLAG	32
4.1 Skäl för förslaget	32

4.2 Förutsättningar för exitbeskattning	34
4.2.1 Vem kan exitbeskattas?	34
4.2.2 Vilka tillgångar omfattas av exitbeskattning?	34
4.2.3 När sker exitbeskattning?	36
4.3 Kritik	37
4.3.1 Inledning	37
4.3.2 Formell kritik	39
4.3.3 Materiell kritik	41
4.4 Sammanfattning av kapitlet	44
5 EU-RÄTTSLIGA ASPEKTER PÅ EXITBESKATTNING	46
5.1 Förhållandet mellan EU-rätt och nationell rätt	46
5.2 Fri rörlighet	47
5.2.1 Allmänt om fri rörlighet	47
5.2.2 Etableringsfrihetens tillämpningsområde och innebörd	48
5.2.3 Den fria kapitalrörlighetens tillämpningsområde och innebörd	51
5.3 Rättfärdigandegrunder	53
5.3.1 Rättfärdigandegrunder enligt FEUF	53
5.3.2 Rättfärdigandegrunder enligt praxis	54
5.4 EU-rättslig praxis avseende exitbeskattning	56
5.4.1 Uppskovsmålet	56
5.4.2 Uttagsbeskattning	58
5.4.3 Exitskatt för fysiska personers realiserade kapitaltillgångar	59
5.5 Kommissionens arbete med exitbeskattning	62
5.6 Sammanfattning av kapitlet	63
6 EU-RÄTTSLIG PRÖVNING AV EXITBESKATTNING	65
6.1 Skatteverkets förslag	65
6.1.1 Utgör Skatteverkets förslag hinder mot fri rörlighet?	65
6.1.2 Rättfärdigandegrunder för Skatteverkets förslag	68
6.1.3 Proportionalitetsprövning av Skatteverkets förslag	69
6.2 Uttagsbeskattning	73
6.3 Uppskovsavdrag	75
6.4 Sammanfattning av kapitlet	75
7 ANALYS OCH AVSLUTANDE ORD	77
7.1 Regler om exitbeskattning i svensk lagstiftning	77
7.2 Skatteverkets förslag	77

7.3 Exitbeskattning och dess förhållande till fri rörlighet	79
7.3.1 Fri rörlighet och EU-domstolens prövning	79
7.3.2 Skatteverkets förslag och dess förhållande till fri rörlighet	81
7.3.3 Uttagsbeskattning och dess förhållande till fri rörlighet	83
7.3.4 Uppskovsavdrag och dess förhållande till fri rörlighet	84
7.4 Avslutande ord	84
8 KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	86
8.1 Författningar	86
8.2 Offentligt tryck	86
8.2.1 Sverige	86
8.2.2 Europeiska unionen	87
8.3 Litteratur	87
8.4 Övriga källor	89
9 RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	95
9.1 Högsta förvaltningsdomstolen	95
9.2 EU-domstolen	95

Summary

During the autumn of 2017 the Swedish tax authorities presented a legislative proposal of exit taxation. The proposal aims to prevent tax avoidance and to preserve the allocation of the power to tax. The proposed exit tax implies that natural persons in Sweden who have made unrealised gains on shares can be subject to exit taxation when they move abroad. The proposal was met with great criticism among the consultation bodies and in media. Several critics meant that the proposal constitutes an obstacle to the right of movement in the EU. Furthermore, the proposal was criticized for the lack of a consequence analysis. The ones who were positive to the proposal argued that exit taxation is nothing new in Swedish legislation.

The purpose of this thesis is to account for exit taxation in Swedish legislation and for the Swedish proposal of an exit tax presented in 2017. The thesis also aims to determine EU legal aspects on exit taxation. The EU legal aspects will be used to analyze how Swedish rules on exit taxation and the Swedish proposal of an exit tax relate to the EU law provisions on free movement. In order to fulfill the purposes of the thesis, the legal dogmatic, the legal analytical and the EU legal methods are used.

The first question I intend to answer is if Swedish tax legislation contains rules on exit taxation. In this part, the thesis accounts for the ten-year rule and the rules on exit taxation when Swedish companies choose to merge across borders and thus cease to be a Swedish company. This part also accounts for the regulation regarding deferral of taxation on capital gains realised on the sale of a residence when the owner acquires a new residence.

The second question I intend to answer is how Swedish rules on exit taxation and the Swedish proposal of an exit tax relate to the EU law provisions on free movement. In this part, the thesis accounts for the meaning and the applicability of free movement. Furthermore, several cases from the European Court of Justice regarding exit taxation are presented. Regarding exit taxation

when Swedish companies choose to merge across borders, the thesis states that such taxation limits the right of free establishment. The limitation can be justified if the purpose of the regulation is to preserve the allocation of the power to tax. To be proportionate, the regulation has to include a possibility to postpone the payment of the tax. However, it is not necessary that the regulation takes into account depreciation occurring after outmigration.

Just like exit tax when Swedish companies choose to merge across borders, regulation regarding deferral of taxation on capital gains realised on the sale of a residence can limit the right of free establishment. Previously, deferral of taxation on home sales was only granted where both the residence sold and the newly-acquired residence were situated on Swedish territory. After a trial in the European Court of Justice, Swedish regulation was amended. According to the current legislation, deferral of taxation on home sales is granted when the residence sold and the newly-acquired residence are situated within the European Economic Area.

In the last part of the thesis I examine the proposal from the Swedish authorities and its compatibility with EU law. In my opinion, the proposed regulation broadly is conform with EU law, as it contains the possibility to postpone the tax payment. The proposal also takes into account depreciation occurring after outmigration. However, it may be questioned whether it is proportionate to require security when moving outside the European Economic Area. The proportionality may also be questioned as the proposal does not contain the possibility to postpone the tax payment in case of beneficial transactions.

In march 2018, the Swedish government rejected the proposal of an exit tax. As exit taxation may become applicable in future tax legislation, the author still considers that the question of its compatibility with free movement is interesting to investigate.

Sammanfattning

Exitbeskattning i svensk skattelagstiftning uppmärksammades på nytt hösten år 2017, då Skatteverket la fram ett förslag om exitskatt för fysiska personer. Skatteverkets förslag syftar till att förhindra skatteflykt och bevara en välavvägd fördelning av beskattningsrätten. Den föreslagna exitskatten innebär, mycket förenklat, att fysiska personer som i Sverige gjort orealiserade vinster på bolagsandelar kan behöva betala skatt på de orealiserade vinsterna vid en utlandsflytt. Skatteverkets förslag bemöttes med stor kritik från såväl remissinstanser som mediala aktörer. Många kritiker menade att förslaget utgjorde hinder mot fri rörlighet inom EU och att förslaget saknade en djupgående konsekvensanalys, medan de som var positiva till förslaget menade att exitbeskattning inte var något nytt i svensk skattelagstiftning.

Syftet med uppsatsen är att redogöra för såväl exitbeskattning i svensk skattelagstiftning som för Skatteverkets förslag. Utifrån redogörelsen om exitbeskattning och Skatteverkets förslag syftar uppsatsen vidare till att utreda EU-rättsliga aspekter avseende exitbeskattning. De EU-rättsliga aspekterna används för att analysera hur svenska regler om exitbeskattning och Skatteverkets förslag förhåller sig till EU-rättens bestämmelser om fri rörlighet. För att uppfylla uppsatsens syften används den rättsdogmatiska, den rättsanalytiska och den EU-rättsliga metoden.

Den första frågan som uppsatsen ämnar besvara är vilka regler om exitbeskattning som återfinns i svensk skattelagstiftning. I denna del redogör uppsatsen för tioårsregeln, uttagsbeskattning och uppskovsavdrag, vilka samtliga utgör regler om exitbeskattning då de tillämpas vid utflyttning.

Den andra frågan som uppsatsen utreder är hur svenska regler om exitbeskattning och Skatteverkets förslag förhåller sig till EU-rättens bestämmelser om fri rörlighet. I denna del redogör uppsatsen för innebörden och tillämpligheten av fri rörlighet. Dessutom presenteras ett antal rättsfall från EU-domstolen avseende exitbeskattning. Avseende uttagsbeskattning konstaterar uppsatsen

att sådan beskattning inskränker etableringsfriheten. Vidare kan uttagsbeskattning rättfärdigas med en välavvägd fördelning av beskattningsrätten. För att proportionalitet ska föreligga krävs att regleringar avseende uttagsbeskattning innehåller möjlighet till anstånd med skattebetalningen. Det krävs dock inte att hänsyn tas till värdeminskningar som uppstår efter utflyttning.

Liksom regler om uttagsbeskattning kan även regler om uppskovsavdrag utgöra en inskränkning av etableringsfriheten. Tidigare krävdes för uppskovsavdrag att ursprungsbostaden och ersättningsbostaden var placerade i Sverige, vilket enligt en prövning i EU-domstolen utgjorde hinder för fri rörlighet. Efter EU-domstolens dom ändrades regleringen om uppskovsavdrag på så vis att sådant avdrag medges förutsatt att ursprungsbostaden och ersättningsbostaden ligger inom EES.

Avseende Skatteverkets förslag och dess förenlighet med fri rörlighet menar jag att förslaget på ett övergripande plan är EU-konformt. Det grundar jag i att den föreslagna regleringen innehåller möjlighet till anstånd med skattebetalningen. Förslaget tar också hänsyn till värdeminskningar som uppkommer efter utflyttning. Det kan dock ifrågasättas huruvida det är proportionerligt att kräva ställande av säkerhet vid flytt utom EES liksom att inte medge anstånd vid benefika överlåtelser.

Regeringen avsåg Skatteverkets förslag i mars år 2018. Då exitbeskattning av fysiska personers kapitaltillgångar kan bli aktuell i framtida skattelagstiftning anser författaren ändå att frågan om dess förenlighet med fri rörlighet är intressant att utreda.

Förord

Denna uppsats markerar slutet på min juristutbildning och min tid i Lund. Därmed ser jag tillbaka på nio terminer fyllda av nya lärdomar och vänner som kommer vara livet ut.

Jag vill rikta ett stort tack till min handledare Peter Nilsson som bidragit med värdefulla synpunkter och goda råd under arbetet med denna uppsats. Avslutningsvis vill jag tacka mamma och pappa, som förhoppningsvis korrekturläst mina verk för sista gången, för ett ovärderligt stöd under min studietid.

Lund, maj 2018

Emma Essemo Lorenzen

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
Art.	Artikel
EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EU	Europeiska unionen
EU-domstolen	Europeiska unionens domstol
f., ff.	Följande sida, följande sidor
FEU	Fördraget om Europeiska unionen
FEUF	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IBFD	International bureau of fiscal documentation
Ibid	På samma ställe
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
Jfr.	Jämför
Kap.	Kapitel
KOM	Europeiska unionens kommission

OECD	Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling
Prop.	Proposition
RF	Regeringsform (1974:152)
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFL	Skatteförfarandelag (2011:1244).
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SvJT	Svensk juristtidning
SvSkT	Svensk skattetidning

1 Inledning

1.1 Inledande ord

Debatten om skatteplanering liksom om skatteflykt är ständigt pågående. År 2016 fick debatten en nytändning i samband med Panamaläckan. I läckan avslöjades att hundratusentals rika och mäktiga personer under nästan 40 års tid skatteplanerat med hjälp av en advokatbyrå i Panama. Advokatbyrån hjälpte till med att skapa brevlådeföretag i länder med förmånliga skattesatser, så kallade skatteparadis, för att på så vis minimera skatten för sina klienter. Debatten om (o)moralen med skatteplanering var igång.¹

Kanske var det i sviterna av Panamaläckan och debatten kring skatteplanering som Skatteverket på eget initiativ startade den utredning som färdigställdes hösten 2017. Utredningen framhåller att den nuvarande skattelagstiftningen som tillämpas när fysiska personer flyttar från Sverige, den så kallade tioårsregeln, inte är tillräckligt effektiv för att hindra skatteflykt. Därför konstaterar utredningen att det finns behov av förändring av tioårsregeln. Utredningen leder fram till förslaget Exitskatt för fysiska personer², som i den fortsatta framställningen benämns Skatteverkets förslag.

Skatteverkets förslag innebär, mycket förenklat, att fysiska personer i Sverige som gjort orealiserade vinster på bolagsandelar kan behöva betala skatt på vinsten när de flyttar utomlands.³ Kritiken mot förslaget är stor – såväl remissinstanser som aktörer i media kritiserar förslaget. Nedan kan läsaren ta del av ett urval reaktioner på Skatteverkets förslag.

¹ Se exempelvis <https://www.svt.se/nyheter/enorm-lacka-avslojar-de-rika-och-maktigas-dolda-skatteplanering>; <https://www.svd.se/om/panamadokumentent>.

² Skatteverket, *Exitbeskattning för fysiska personer*, Fi2017/04529/S1, 2017, [Skatteverket, 2017].

³ Skatteverket, 2017, s. 1 f.

” *Bygg inte en Berlinmur
runt Sveriges företagare*⁴

” *Den nya exitskatten
hotar Sveriges ställ-
ning sedan tio år som stabil
hemvist för företagande och
ägande*⁵

” *Förslaget om svensk exitskatt
är inte något radikalt
– trots starka reaktioner*⁶

” *Det kommer sända
en negativ signal till
personer som funderar på att
flytta till Sverige och starta fö-
retag*⁷

Inledningsvis framhåller kritikerna att förslaget framtagits internt och att det därför inte kan utgöra grund för ny lagstiftning. Vidare kritiserar förslaget för dess brist på en djupgående analys av hur förslaget förhåller sig till EU-rättens bestämmelser om fri rörlighet. Enligt kritikerna kan bestämmelser som tvingar personer som flyttar utomlands att skatta för aktier de ännu inte har sålt verka avskräckande för en sådan flytt. Utgör bestämmelser om exitbeskattning ett hinder mot fri rörlighet och är det i så fall möjligt att rättfärdiga hindret? Det är frågor som Skatteverkets förslag, enligt kritikerna, inte utreder i tillräcklig grad. De som ställde sig positiva till förslaget menade att exitbeskattning inte är något nytt i svensk skattelagstiftning. Regler om exitbeskattning finns redan i form av regler om uttagsbeskattning, som tillämpas när

⁴ Wikström, Tobias, 'Bygg inte en berlinmur runt Sveriges företagare', *Dagens industri*, 2017-12-13.

<https://www.di.se/ledare/tobias-wikstrom-bygg-inte-en-berlinmur-runt-sveriges-foretagare/>
⁵ Fall, Johan; Lemne, Carola, 'Säg nej till nya arvsskatten', *Dagens industri*, 2018-01-04.
<https://www.di.se/debatt/svenskt-naringsliv-sag-nej-till-nya-arvsskatten>

⁶ Sundgren, Peter, 'Förslaget om en svensk exitskatt är inte något radikalt – trots starka reaktioner', *Dagens juridik*, 2017-12-22.
<http://www.dagensjuridik.se/2017/12/forslaget-om-en-svensk-exitskatt-ar-inte-nagot-radikalt-trots-starka-reaktioner>

⁷ Hatzigeorgiu, Andreas, Ekonomistudion (tv-program), *Svenska dagbladet*, 2018-01-16.
<https://www.svd.se/en-sadan-skatt-skulle-skada-sveriges-rykte>

svenska företag flyttar utomlands. Även regleringen avseende uppskovsavdrag aktualiseras vid utlandsflytt och kan därför utgöra exitbeskattning. Men har reglerna om uttagsbeskattning respektive uppskovsavdrag några likheter med Skatteverkets förslag och hur förhåller de sig till fri rörlighet?

1.2 Syften och frågeställningar

Uppsatsens centrala syfte är att redogöra för såväl exitbeskattning i svensk skattelagstiftning som för Skatteverkets förslag. Syftet uppfylls genom att åskådliggöra svenska regler om exitbeskattning liksom genom att redogöra för Skatteverkets förslag om exitskatt. Såväl förslaget innehåll som den debatt kring exitbeskattning som förslaget gett upphov till ämnas belysas. Utifrån redogörelsen om exitbeskattning och Skatteverkets förslag syftar uppsatsen vidare till att utreda EU-rättsliga aspekter avseende exitbeskattning. De EU-rättsliga aspekterna används för att analysera hur svenska regler om exitbeskattning och Skatteverkets förslag förhåller sig till EU-rättens bestämmelser om fri rörlighet.

Ovanstående syften medför att de frågeställningar som uppsatsen har för avsikt att besvara är följande:

- Vilka regler om exitbeskattning återfinns i svensk skattelagstiftning?
- Hur förhåller sig svenska regler om exitbeskattning i allmänhet och Skatteverkets förslag om exitbeskattning i synnerhet till EU-rättens bestämmelser om fri rörlighet?

1.3 Avgränsningar

Kapitel två om gällande rätt syftar inte till att ge en heltäckande redogörelse för gällande inkomstskatterätt. Istället syftar kapitlet till att ge läsaren den bakgrund som behövs för förståelsen för exitbeskattning och den problematik som exitbeskattning kan medföra i förhållande till fri rörlighet. De regler om exitbeskattning som behandlas utgörs av tioårsregeln, regler om uttagsbeskattning och regler om uppskovsavdrag. Således avgränsas uppsatsen till att inte behandla andra typer av exitbeskattning, exempelvis regler om

andelsbyten. Avgränsningen har gjorts med hänsyn till att uppsatsen annars skulle bli alltför omfattande.

Vidare behandlas endast svenska och EU-rättsliga aspekter på exitbeskattning. Inledningsvis hade jag en ambition om en komparativ jämförelse av exitbeskattning i olika rättsordningar, men med hänsyn till uppsatsens omfattning valde jag att inte undersöka denna del närmare.

Uppsatsens EU-rättsliga framställning avgränsas till att behandla två av de fyra friheterna, nämligen fri etableringsrätt och fri rörlighet för kapital. Avgränsningen har gjorts med hänsyn till att det främst är dessa två friheter som i praxis och doktrin kan begränsas genom regler om exitbeskattning. I kapitel sex återfinns en prövning av exitbeskattning i förhållande till EU-rättens bestämmelser om fri etableringsrätt och fri rörlighet för kapital. I prövningen läggs störst vikt vid Skatteverkets förslag, medan exitbeskattning i form av uttagsbeskattning och uppskovsavdrag ges något mindre utrymme med hänsyn till arbetets omfattning.

Noteras bör även att uppsatsen koncentreras till EU-domstolens praxis avseende rättfärdigande av inkomstskatteregler som begränsar den fria rörligheten. Således behandlas inte andra typer av begränsande regler eller andra rättsområden. Avslutningsvis belyser avsnitt 5.4 ett antal rättsfall från EU-domstolen. Av naturliga skäl finns varken tid eller utrymme att belysa samtliga inkomstskatterättsliga mål som EU-domstolen avgjort. Därför har framställningen avgränsats till ett urval av sådana rättsfall. Mer om hur urvalet genomförts återfinns i nästkommande avsnitt.

1.4 Metod och material

Uppsatsen grundas på en rättsdogmatisk metod⁸ som med hjälp av lag, förarbeten, praxis och doktrin används för att utreda gällande rätt avseende skattskyldighet och exitbeskattning. Den rättsdogmatiska metoden syftar till att

⁸ Se Kleineman, Jan, 'Rättsdogmatisk metod', i Korling, Fredric och Zamboni, Mauro (red.), 1 uppl., *Juridisk metodlära*, Studentlitteratur, Lund, 2013, s. 21 ff.

fastställa gällande rätt, de lege lata, liksom till att klargöra vilka rättsregler som borde gälla, de lege ferenda.⁹ Förevarande uppsats redogör således för vad som utgör gällande rätt liksom för hur framtida rättsregler bör utformas. Vissa menar att den rättsliga analysen avseende de lege ferenda inte utgör en del av den rättsdogmatiska metoden, då en sådan analys inte sällan grundas på källor som inte är rättskällor. Den rättsliga analysen av de lege ferenda grundas då på en rättsanalytisk metod, vilken används för att utreda Skatteverkets förslag i ljuset av EU-rätten.¹⁰ Den rättsanalytiska metoden används även i viss utsträckning vid fastställandet av gällande rätt, då offentliga utredningar har använts. Offentliga utredningar utgör inte rättskällor, men kan redogöra för rättsläget och belysa olika aspekter av rättstillämpningen.¹¹

Den rättsdogmatiska metoden syftar vidare till att analysera och diskutera utformningen av gällande rätt och rättsreglernas framtida utformning.¹² Därför innehåller uppsatsen en analys av såväl befintliga regler om exitbeskattning som av Skatteverkets förslag och konformitet med EU-rätten. Uppsatsen innehåller även rättsfallsbeskrivning och rättsfallsanalys, något som är centralt i den rättsdogmatiska metoden.¹³

Vidare utreds uppsatsens frågeställning ur ett EU-rättsligt perspektiv, vilket präglar metoden för förevarande uppsats. Den EU-rättsliga framställningen grundas således på en EU-rättslig metod¹⁴ som med sedvanliga EU-rättsliga rättskällor används för att belysa rättsläget.¹⁵ Primärrätten består av fördragen och andra rättsakter som beslutats med enhällighet och efter godkännande i enlighet med respektive medlemslands konstitutionella bestämmelser. Primärrätten är den rätt med vilken medlemsländerna skapat EU och därför är

⁹ Lehrberg, Bert, *Praktisk juridisk metod*, 9 uppl., Iusté, Uppsala, 2016, s. 207.

¹⁰ Sandgren, Claes, 'Är rättsdogmatiken dogmatisk?' *Tidskrift för rettsvetenskap*, 2005, s. 656.

¹¹ Bengtsson, Bertil, 'SOU som rättskälla', *SvJT 2011*, s. 780.

¹² Lambertz, Göran, 'Nyttig eller onyttig rettsvetenskap', *SvJT 2002*, s. 265 ff.

¹³ Peczenik, Aleksander, 'Juridikens allmänna läror', *SvJT 2005*, s. 250.

¹⁴ Reichel, Jane, 'EU-rättslig metod' i Korling, Fredric och Zamboni, Mauro (red.), 1 uppl., *Juridisk metodlära*, Studentlitteratur, Lund, 2013, s. 109 ff.

¹⁵ Hettne, Jörgen & Otken Eriksson, Ida (red.), *EU-rättslig metod; teori och genomslag i svensk rättstillämpning*, 2 uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2011, [Hettne & Otken Eriksson, 2011]. s. 40.

primärrätten överordnad övriga rättskällor.¹⁶ Således används fördragsbestämmelser för att utröna gällande rätt i uppsatsens EU-rättsliga del. De oskrivna rättskällorna – rättspraxis och allmänna rättsprinciper – är i EU-rätten mer omfattande och av större betydelse än i svensk rätt. Dock tillmäts rättspraxis från de högsta instanserna även i svensk rätt stor betydelse, skillnaden ligger istället i förhållandet mellan regler som skapats genom rättspraxis och regler som skapats genom lagstiftning. Inom EU-rätten återfinns gällande rätt på flertalet områden till stor del i rättspraxis, varför metoden för uppsatsens EU-rättsliga del innehåller rättsfallsstudier och rättsfallsanalys.¹⁷

I den del som utreder svensk rätt utgörs den primära rättskällan av nationell lagstiftning, vilket främst omfattar Inkomstskattelagen. Förarbeten till Inkomstskattelagen (1999:1229)¹⁸ används för att utröna motiven till den nuvarande regleringen avseende beskattning vid utflyttning. Även nationell praxis är av betydelse för uppsatsen, då uppsatsen belyser domstolarnas tillämpning av beskattning i samband med utflyttning. Av stor betydelse för uppsatsen är Skatteverkets förslag om exitbeskattning. För att belysa den debatt som förslaget gett upphov till har flertalet remissyttranden inhämtats. Även debattartiklar i dagstidningar används för detta ändamål. För att ge en bakgrund till debatten om exitbeskattning och för att berika uppsatsens analys används doktrin. I kapitel två, i vilket uppsatsen redogör för gällande rätt, har Lodin m.fl:s bok *Inkomstskatterätt*¹⁹ varit till stor användning.

De mest centrala rättskällorna i den EU-rättsliga framställningen är Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt²⁰ liksom praxis från EU-domstolen. Urvalet av de rättsfall som presenteras i förevarande uppsats har gjorts med huvudsaklig utgångspunkt i en kvalitativ metod. Jag har således valt att presentera ett fåtal rättsfall i syfte att undersöka dessa mer djupgående än vad

¹⁶ Hettne & Otken Eriksson, 2011, s. 42.

¹⁷ Hettne & Otken Eriksson, 2011, s. 40 f.

¹⁸ Citeras IL.

¹⁹ Lodin, Sven-Olof; Lindencrona, Gustaf; Melz, Peter; Silfverberg, Christer & Simon-Almendal, Teresa, *Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt*, 16 uppl., Studentlitteratur, Lund, 2017, [Lodin m.fl., 2017].

²⁰ Citeras FEUF.

som hade kunnat göras vid en kvantitativ metod med flera rättsfall. Läsaren bör således vara uppmärksam på att mitt urval av rättsfall, i form av en kvalitativ metod, kan bli mer subjektivt jämfört med om en kvantitativ metod hade använts. Min förhoppning med valet av den kvalitativa metoden är att den ska resultera i en djupgående analys och en djup förståelse för EU-domstolens resonemang. Metoden för urvalet bestod i att studera EU-rättslig doktrin avseende exitbeskattning för att utröna vilka rättsfall som vanligen refererades till. Vidare gjordes urvalet med hjälp av sökfunktionen på EU-domstolens hemsida, där jag undersökte vilka rättsfall som vanligen refererades till i EU-domstolens domskäl.²¹ Avseende EU-rättslig doktrin har sådan inte formellt ställning som rättskälla och citeras inte i EU-domstolens avgöranden, men den EU-rättsliga doktrinen kan i praktiken vara betydelsefull för rättsutvecklingen. Förevarande uppsats använder sig därför av EU-rättslig doktrin för att berika uppsatsens utredning och analys. I den EU-rättsliga framställningen har Ståhls bok *EU-skatte rätt*²² liksom Bernitz och Kjellgrens bok *Europarättens grunder*²³ varit centrala.

1.5 Disposition

Förevarande uppsats innehåller i kapitel två en redogörelse för gällande rätt avseende fysiska och juridiska personers skattskyldighet i Sverige. Kapitlet avslutas med att kort belysa dubbelbeskattningsavtal. Syftet med kapitlet är att ge läsaren en överblick av rättsområdet och en förståelse för efterföljande kapitel.

I uppsatsens tredje kapitel görs en presentation av svenska regler om exitbeskattning. Kapitlet syftar till att ge läsaren en inblick i de skattekonsekvenser som kan följa av en utflyttning. Avsikten med kapitlet är också att se om det från dessa regler går att dra några slutsatser avseende Skatteverkets förslag och dess förenlighet med EU-rätten.

²¹ <http://curia.europa.eu/>, se sökfunktionen ”Hänvisningar till rättspraxis eller lagstiftning”.

²² Ståhl, Kristina, *EU-skatte rätt*, 3 uppl., Iustus, Uppsala, 2011, [Ståhl, 2011].

²³ Bernitz, Ulf och Kjellgren, Anders, *Europarättens grunder*, 6 uppl., Stockholm, 2018, [Bernitz & Kjellgren, 2018].

I kapitel fyra återfinns en redogörelse av det förslag om exitbeskattning som Skatteverket la fram i december 2017. Kapitlet belyser även remissinstansernas ställningstaganden liksom den debatt som förekommit kring förslaget i media.

Kapitel fem belyser EU-rättens bestämmelser om fri rörlighet liksom EU-rättsliga aspekter på exitbeskattning. Kapitlet ger läsaren de verktyg som behövs för att i kapitel fem utreda exitbeskattnings förenlighet med EU-rättens bestämmelser om fri rörlighet.

I kapitel sex utreds hur Skatteverkets förslag om exitbeskattning förhåller sig till EU-rättens bestämmelser om fri rörlighet. Läsaren bör vara uppmärksam på att en stor del av uppsatsens analys utgörs av kapitlet.

I det avslutande kapitlet, kapitel sju, återfinns en analys och avslutande ord. I detta kapitel diskuterar jag bland annat hur exitbeskattning förhåller sig till EU-rätten och hur olika typer av exitbeskattning skiljer sig åt.

2 Gällande rätt

Kapitlet innehåller inledningsvis en redogörelse för skatterättsliga grundprinciper och skattskyldighet i Sverige. Vidare kartlägger kapitlet regler om exitbeskattning i svensk skattelagstiftning. Avslutningsvis belyser kapitlet internationell juridisk dubbelbeskattning och avtal för att undvika sådan beskattning.

2.1 Skattskyldighet

2.1.1 Obegränsad skattskyldighet

2.1.1.1 Fysiska personer

Fysiska personers skattskyldighet kan vara obegränsad eller begränsad. En person som är obegränsat skattskyldig är skattskyldig för samtliga inkomster i Sverige och från utlandet.²⁴ Inkomstskattelagens tredje kapitel fastslår att den som är bosatt i Sverige, den som stadigvarande vistas i Sverige och den som har väsentlig anknytning till Sverige är obegränsat skattskyldig.²⁵

Inkomstskattelagen innehåller inte någon definition av begreppen bosatt och stadigvarande vistas, varför ledning får sökas i lagens förarbeten. I förarbetena klargörs att begreppet bosatt inte ska ha någon särskild skatterättslig betydelse, utan begreppet ska ha den betydelse som följer vid en allmänspråklig tolkning.²⁶ Begreppet stadigvarande vistas fanns redan i den numera upphävda Kommunalskattelagen (1928:370) och ska i enlighet med Inkomstskattelagens förarbeten ha samma innebörd som i den upphävda lagen. Av förarbeten till Kommunalskattelagen framgår att begreppet stadigvarande vistas innebär en vistelse om minst sex månader. Vistelsen ska vara sammanhängande, vilket torde medföra att flera kortare vistelser inte ska sammanläggas.²⁷ HFD avgjorde år 2008 ett antal rättsfall om stadigvarande vistelse, vilka har gemensamt att den skattskyldiges sexmånadersperiod avbrutits av en kortare

²⁴ 3 kap. 8 § IL.

²⁵ 3 kap. 3 § IL.

²⁶ SOU 1997:2, del II, s. 35 f.

²⁷ Prop. 1927:102, bilaga 3, s. 46 ff.

eller längre period i annat land. HFD fäste särskild vikt vid om vistelserna i Sverige pågått under lång tid, i stor omfattning och varit regelbundet återkommande. I samtliga fall ansågs den skattskyldige ha vistats stadigvarande i Sverige.²⁸

Bestämmelserna om bosättning och stadigvarande vistelse kompletteras med bestämmelsen om väsentlig anknytning, vilken främst tillämpas på personer som tidigare varit bosatta i Sverige.²⁹ Bestämmelsen syftar således till att utvidga beskattningsrätten till att även omfatta andra personer än de som bor eller stadigvarande vistas i Sverige. Bestämmelsen innehåller en lista över punkter som grundar väsentlig anknytning till Sverige. Som exempel kan nämnas att det vid bedömningen av huruvida en person har väsentlig anknytning till Sverige ska beaktas om han eller hon har familj i Sverige, bedriver näringsverksamhet i Sverige eller har en fastighet i Sverige. Listan över anknytningspunkter är inte uttömmande och det finns inte någon regel för hur många anknytningspunkter som ska vara uppfyllda för att väsentlig anknytning till Sverige ska anses föreligga. Avgörande är en samlad bedömning av samtliga omständigheter i det enskilda fallet.³⁰ Vidare innehåller bestämmelsen om väsentlig anknytning en bevisregel för personer som tidigare varit bosatta i Sverige under minst tio år. Bevisregeln kallas ibland femårsregeln och innebär att det är den enskilde som har bevisbördan för att det inte föreligger någon väsentlig anknytning till Sverige de första fem åren efter utflytt.³¹ Efter utflytt kan den obegränsade skattskyldigheten upphöra, vilket behandlas i nästkommande avsnitt.

2.1.1.2 Juridiska personer

Obegränsad skattskyldighet föreligger för juridiska personer som är registrerade i Sverige eller som, om registrering inte har skett, på grund av platsen för styrelsens säte eller andra omständigheter är att anse som svenska

²⁸ RÅ 2008 ref. 16; RÅ 2008 ref. 56 och RÅ 2008 not. 166.

²⁹ 3 kap. 7 § IL.

³⁰ Lodin m.fl., 2017, s. 656.

³¹ Jonsson, Lars. Inkomstskattelag (1999:1229) 3 kap. 7 §, Lexino 2014-01-01.

juridiska personer.³² I Inkomstskattelagens förarbeten framhölls svårigheterna med att klart ange de förhållanden som medför att en juridisk person är svensk, eftersom vissa juridiska personer varken är registrerade eller har en styrelse. Som exempel på en sådan annan omständighet som medför att en juridisk person är svensk kan nämnas att den juridiska personen har ett organ som motsvarar en styrelse och att detta organ har sitt säte i Sverige. Om ett sådant organ saknas är platsen för bedrivandet av den huvudsakliga verksamheten avgörande för om den juridiska personen är en svensk sådan.³³ Innebörden av den obegränsade skattskyldigheten för juridiska personer är att de beskattas för samtliga inkomster från såväl Sverige som från utlandet.³⁴

2.1.2 Begränsad skattskyldighet

2.1.2.1 Fysiska personer

Den som inte är obegränsat skattskyldig är begränsat skattskyldig, vilket innebär att endast vissa inkomster med anknytning till Sverige beskattas enligt Inkomstskattelagen. Inkomstskattelagen innehåller en lista med de inkomster som har anknytning till Sverige och därmed ska beskattas i enlighet med lagen.³⁵ Som exempel på inkomster som en begränsat skattskyldig ska beskattas för i Sverige kan nämnas inkomst från fast driftställe eller fastighet i Sverige.³⁶ En inkomst som en begränsat skattskyldig som utgångspunkt inte är skattskyldig för är kapitalvinst på avyttring av aktier. Den så kallade tioårsregeln, som presenteras i kapitel tre, utgör dock ett undantag.

2.1.2.2 Juridiska personer

Begränsad skattskyldighet föreligger för utländska juridiska personer. Med utländsk juridisk person avses en utländsk association som, enligt lagstiftningen i den stat där den hör hemma, kan förvärva rättigheter och åta sig skyldigheter samt föra talan inför domstolar och myndigheter. För att en utländsk association ska utgöra en utländsk juridisk person krävs även att enskilda

³² 6 kap. 3 § IL.

³³ Prop. 1999/2000:2, s. 71.

³⁴ 6 kap. 4 § IL.

³⁵ 3 kap. 18-19 a §§ IL.

³⁶ 3 kap. 18 § 1 st. 3 p. IL.

delägare inte fritt kan förfoga över associationens förmögenhetsmassa.³⁷ Bestämmelsen innebär att även sådana associationer som inte utgör juridiska personer i sin hemstat beskattas i Sverige för vissa inkomster. Som exempel på inkomster som omfattas av den begränsade skattskyldigheten för juridiska personer kan nämnas inkomst från fast driftställe eller fastighet i Sverige och inkomst på grund av att en näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till hus avyttras.³⁸

2.2 Dubbelbeskattningsavtal

En stats beskattningsanspråk kan grundas på hemviststatsprincipen eller källstatsprincipen. Med hemviststatsprincipen avses att en stats beskattningsanspråk grundas på den skattskyldiges skatterättsliga hemvist. Med källstatsprincipen avses att en stats beskattningsanspråk grundas på att den skattskyldige har inkomster med anknytning till staten med beskattningsanspråk.³⁹ Då två eller flera beskattningsprinciper tillämpas samtidigt kan samma skattskyldig beskattas för samma inkomst i flera stater, vilket kallas internationell juridisk dubbelbeskattning. För att undvika sådan beskattning tillämpas regler i en stats interna rätt eller avtal med andra stater, skatteavtal. Skatteavtal, eller dubbelbeskattningsavtal som de också kan benämnas, fastställer vilken stat – hemviststaten eller källstaten – som ska ha rätt att beskatta en inkomst samt hur dubbelbeskattning ska undanröjas.⁴⁰ Skatteavtal kan aldrig utvidga en stats beskattningsanspråk utan endast begränsa det.⁴¹ I praktiken innebär det att en svensk skattskyldig först bör undersöka om en viss utländsk inkomst ska beskattas i Sverige i enlighet med den svenska interna internationella skatterätten. Om så inte är fallet är inkomsten skattefri, då Sveriges beskattningsanspråk inte kan utvidgas genom skatteavtal. Om inkomsten ska beskattas i enlighet med den svenska interna internationella skatterätten undersöks regleringen i skatteavtalet. Om avtalet tillerkänner Sverige beskattningsrätten ska inkomsten beskattas i Sverige. Om Sverige i enlighet med avtalet

³⁷ 6 kap. 7 § IL.

³⁸ 6 kap. 11 § 1-2 p. IL.

³⁹ Lodin m.fl., 2017, s. 622.

⁴⁰ Skatteverket, 2017, s. 43.

⁴¹ Lodin m.fl., 2017, s. 623.

inte har beskattningsrätt för inkomsten ska inkomsten inte beskattas i Sverige, trots att detta föreskrivs i den svenska interna internationella skatterätten.⁴²

Skatteavtal utformas ofta i enlighet med det modellavtal som Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) har arbetat fram. Enligt modellavtalet ska kapitalvinster vid avyttring av delägarätter endast beskattas i hemviststaten.⁴³ Sverige har dock reserverat sig mot denna bestämmelse genom att ha förbehållit sig rätten att beskatta kapitalinkomster vid avyttring av delägarätter i svenska företag. Modellavtalet innehåller inga bestämmelser om beskattning då en person flyttar från en stat till en annan och därmed byter hemvist. Skatteavtalen är således avgörande för möjligheten att utöva den beskattningsrätt som följer av tioårsregeln, som presenteras i avsnitt 3.2.⁴⁴

Som exempel kan nämnas en obegränsat skattskyldig med hemvist i Sverige som flyttar till Norge. Den skattskyldige har då inte längre hemvist i Sverige. Inte heller vistas den skattskyldige stadigvarande i Sverige eller har väsentlig anknytning till Sverige. Därmed är den skattskyldige efter utflytt från Sverige begränsat skattskyldig i Sverige. Vid avyttring av aktier som den skattskyldige förvärvat under den tid då han eller hon var obegränsat skattskyldig i Sverige beskattas kapitalvinsten i enlighet med svensk internationell skatterätt i Sverige, förutsatt att aktierna förvärvats under de senaste tio åren. Detta följer av tioårsregeln, som presenteras i avsnitt 3.2. Det måste således undersökas huruvida kapitalvinsten ska beskattas i Sverige i enlighet med det nordiska skatteavtalet. I avtalet stadgas att vinst på grund av avyttring av aktier som förvärvats av en fysisk person som har haft hemvist i en avtalsslutande stat (Sverige) och fått hemvist i en annan avtalsslutande stat (Norge) får beskattas i den förstnämnda avtalsslutande staten (Sverige), om överlåtelsen av aktien sker vid någon tidpunkt under de tio år som följer närmast efter det år personen upphörde att ha hemvist i den förstnämnda staten (Sverige). Kapitalvinsten ska således beskattas i Sverige.⁴⁵

⁴² RÅ 1996 ref. 38.

⁴³ OECD:s modellavtal, art. 13, p. 5.

⁴⁴ Skatteverket, 2017, s. 43.

⁴⁵ Lag (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna, art. 13, p. 7.

2.3 Sammanfattning av kapitlet

Avgörande för huruvida skattskyldigheten är obegränsad eller begränsad är omfattningen av anknytningen till Sverige. Den som bor, stadigvarande vistas eller har väsentlig anknytning till Sverige är obegränsat skattskyldig och beskattas därmed för alla inkomster i Sverige och från utlandet. Således grundas beskattningen vid obegränsad skattskyldighet på hemviststatsprincipen. Den som inte är obegränsat skattskyldig är begränsat skattskyldig och beskattas endast för vissa inkomster med anknytning till Sverige, så som inkomster från fastighet i Sverige. Beskattningen vid begränsad skattskyldighet grundas således på källstatsprincipen, där den stat där inkomsten har uppkommit har ett beskattningsanspråk.

Då två eller flera beskattningsprinciper tillämpas samtidigt av olika stater kan en skattskyldig beskattas för samma inkomst två gånger. För att undvika sådan internationell juridisk dubbelbeskattning tillämpas skatteavtal. Skatteavtal avgör vilken stat som ska ha beskattningsrätt för en viss inkomst. En stats skatteanspråk kan dock aldrig utvidgas genom skatteavtal, utan endast begränsas. Ofta tjänar OECD:s modellavtal som utgångspunkt för skatteavtalen. Modellavtalet innehåller dock inga bestämmelser om beskattning då en person flyttar från en stat till en annan och därmed byter hemvist. Skatteavtalen är således avgörande för möjligheten att utöva den beskattningsrätt som följer av intern internationell skatterätt.

3 Exitbeskattning i svensk lagstiftning

Förevarande kapitel inleds med en förklaring av innebörden av exitbeskattning. Resterande del av kapitlet utreder vilka regler om exitbeskattning som återfinns i svensk skattelagstiftning. Utredningen presenterar tioårsregeln liksom reglerna om uttagsbeskattning och uppskovsavdrag, vilka kan bli föremål för tillämpning vid utflyttning.

3.1 Innebörden av exitbeskattning

För att förstå problematiken kring exitbeskattning kan det underlätta med en presentation av exitbeskattningens innebörd. Exitbeskattning, eller utflyttningsskattning som det också kan benämnas, saknar en klar definition. Det kan avse såväl engångsskatter som utlöses vid utflyttningstillfället som kvardröjande skattskyldighet efter utflyttning.⁴⁶

Vid en rent inhemsk situation beskattas vanligen tillgångar vid realisering. Vid en utflyttning där exitbeskattning tillämpas sker beskattning av en vinst eller inkomst som om den realiserats vid tidpunkten för utflyttning.⁴⁷ Vid exitbeskattning beskattas således värdestegringar när de lämnar en jurisdiktion. Exitbeskattning syftar därför till att skydda en stats skattebas genom att beskatta värdestegringar i det land de uppkommit.⁴⁸

3.2 Tioårsregeln

Tioårsregeln är en utflyttningsregel som avgör hur kapitalvinst ska beskattas då en skattskyldig flyttar från Sverige. Förenklat innebär tioårsregeln att kapitalvinster som uppstår vid avyttring av delägaraktier ska beskattas i Sverige de tio följande åren efter utflyttning från Sverige.⁴⁹

⁴⁶ Wiman, Bertil, 'Svenska eller utländska aktier och neutralitet, i Gorton', Lars (red.), *Festskrift till Gunnar Karnell*, 1 uppl., Carlsson Law Network, Stockholm, 1999, s. 837.

⁴⁷ Mutén, Leif, 'EG-domstolen och exitskatten', *SN 2004*, s. 294.

⁴⁸ Világi, Réka, 'Exit taxation on various types of corporate reorganizations in light of EU law', *European taxation*, no. 7, 2012, IBFD, s. 346.

⁴⁹ Lodin m.fl., 2017, s. 658 f.

Tioårsregelns infördes 1983 för att säkerställa svensk beskattning av fysiska personers kapitalvinst vid avyttring av aktier i samband med utflyttning från Sverige. Före tioårsregelns införande förekom det att en obegränsat skattskyldig som flyttade ut från Sverige sköt upp beskattningen av kapitalvinsten till dess att den skattskyldige blev begränsat skattskyldig. När den skattskyldige blev begränsat skattskyldig var han eller hon inte längre skattskyldig för kapitalvinsten i Sverige.⁵⁰ Syftet med tioårsregeln är främst att Sverige ska tillförsäkras beskattningsrätten på kapitalvinst vid försäljning av vissa aktier i samband med att aktieägaren flyttar utomlands.⁵¹

Som utgångspunkt är en begränsat skattskyldig inte skattskyldig för kapitalvinst på delägarätter. För den som tidigare varit obegränsat skattskyldig i Sverige kan dock skattskyldighet för kapitalvinst på delägarätter följa av tioårsregeln.⁵² Tioårsregeln stadgar att en begränsat skattskyldig person är skattskyldig för kapitalvinst på vissa angivna tillgångar och förpliktelser. Skattskyldigheten förutsätter att den skattskyldige vid något tillfälle under det kalenderår då avyttringen sker eller under de föregående tio åren har varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige. Skattskyldigheten förutsätter även att delägarätterna förvärvats under den tid då den skattskyldige varit obegränsat skattskyldig i Sverige. Således innebär tioårsregeln en utsträckning av skattskyldigheten för inkomster som inte realiserats vid tiden för utflyttning. Skattskyldigheten gäller oavsett i vilket inkomstslag inkomsten ska tas upp. Det innebär bland annat att vinster på andelar i fåmansföretag som ska tas upp i inkomstslaget tjänst omfattas.⁵³

⁵⁰ Lodin m.fl., 2017, s. 658.

⁵¹ Prop. 1982/83:144, s. 11, 30 ff.

⁵² 3 kap. 19-19 a §§ IL.

⁵³ Lodin m.fl., 2017, s. 659.

3.3 Uttagsbeskattning

Bolag kan av olika anledningar välja att flytta sin skatterättsliga hemvist utomlands, vilket medför att bolaget blir föremål för en exitskatt i form av uttagsbeskattning.⁵⁴

Reglerna om uttagsbeskattning tillämpas i inkomstlagen näringsverksamhet i en mängd olika situationer. Regleringen beskattar uttag ur en näringsverksamhet som om tillgången avyttrats till marknadsvärdet. Med uttag avses förfoganden över tillgångar i en näringsverksamhet som sker utan erhållande av marknadsmässig ersättning. Som exempel kan nämnas överlåtelse av verksamhet som sker till underpris mellan bolag i en koncern.⁵⁵

Reglerna om uttagsbeskattning tillämpas inte enbart vid underprisöverlåtelser, utan även i en mängd andra situationer.⁵⁶ En sådan situation är då skattskyldigheten för en näringsverksamhet helt eller delvis upphör, vilket kan vara fallet då ett bolag flyttar sin skatterättsliga hemvist utomlands.⁵⁷ En annan sådan situation är då inkomst från en näringsverksamhet helt eller delvis inte längre ska beskattas i Sverige på grund av skatteavtal.⁵⁸ Uttagsbeskattning aktualiseras även då tillgångar förs över från en del av en näringsverksamhet till en annan del om den senare delen men inte den förra är undantagen från beskattning i Sverige på grund av skatteavtal.⁵⁹ Vid dessa gränsöverskridande situationer syftar reglerna om uttagsbeskattning till att säkerställa att vinster som upparbetats i Sverige beskattas i Sverige.⁶⁰

Vid uttagsbeskattning kan det utflyttande bolaget drabbas av likviditetsproblem, då uttaget behandlas som en avyttring till marknadsvärdet. Beskattning sker således av orealiserade tillgångar, varför den skattskyldige inte erhållit medel att betala skatten med. Därför finns, under vissa förutsättningar,

⁵⁴ 22 kap. 5 § 2, 4 och 5 p. IL.

⁵⁵ 22 kap. 3 § IL; 22 kap. 7 § IL.

⁵⁶ 22 kap. 5 § IL.

⁵⁷ 22 kap. 5 § 2 p. IL.

⁵⁸ 22 kap. 5 § 4 p. IL.

⁵⁹ 22 kap. 5 § 2, 4 och 5 p. IL.

⁶⁰ Prop. 2009/10:39, s. 13.

möjlighet till anstånd med skattebetalningen. En första förutsättning för anstånd är att den som beviljas anstånd är obegränsat skattskyldig i Sverige.⁶¹ Ytterligare en förutsättning är att det rör sig om situationer som omfattas av 22 kap. 5 § 4 eller 5 p. IL.⁶² Dessa lagrum tillämpas då inkomst från en näringsverksamhet helt eller delvis inte längre ska beskattas i Sverige på grund av skatteavtal respektive då tillgångar förs över från en del av näringsverksamheten till en annan om den senare men inte den förra delen är undantagen från beskattning i Sverige på grund av skatteavtal. Anstånd förutsätter också att det aktuella skatteavtalet ingåtts med en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) och att de uttagna tillgångarna ingår i en näringsverksamhet inom EES efter uttaget. Vidare får, för beviljande av anstånd, den näringsverksamhet som ska beskattas i en annan stat inte ha upphört.⁶³

Möjligheten till anstånd har sin grund i ett mål från år 2008 där ett svenskt aktiebolag skulle byta skatterättslig hemvist från Sverige till Malta.⁶⁴ Enligt skatteavtalet mellan Sverige och Malta skulle inkomsten från näringsverksamheten inte längre beskattas i Sverige, varför uttagsbeskattning aktualiserades. HFD ansåg att uttagsbeskattning utgjorde ett hinder mot fri etableringsrätt som kunde rättfärdigas med fördelning av beskattningsrätten. Regleringen ansågs dock inte stå i rimlig proportion till dess syfte, då det fanns mindre ingripande sätt att nå samma resultat.

Anstånd medges inte när en näringsverksamhet helt eller delvis upphör och uttagsbeskattning ska ske i enlighet med 22 kap. 5 § 2 p. IL. Motiven bakom denna ståndpunkt är att det, om anstånd skulle medges, vore omöjligt att beskatta den utflyttade för tillgångar upparbetade i Sverige, eftersom begränsat skattskyldiga endast är skattskyldiga för inkomst från fast driftställe eller fastighet i Sverige i inkomstslaget näringsverksamhet.⁶⁵

⁶¹ Prop. 2009/10:39, s. 19; 63 kap. 14 § 1 st. SFL.

⁶² Prop. 2009/10:39, s. 21; 63 kap. 14 § 1 st. 1 p. SFL.

⁶³ Prop. 2009/10:39, s. 21; 63 kap. 14 § SFL.

⁶⁴ RÅ 2008 ref. 30.

⁶⁵ 3 kap. 18 § 3 p. IL; Skatteverket, *Uttagsbeskattning och återföring av periodiserings-, ersättnings-, respektive expansionsfond när inkomst av näringsverksamhet inte längre ska beskattas i Sverige*, SKV Dnr 131 228506-11/111, 2011-06-07.

Reglerna om uttagsbeskattning har varit föremål för prövning i förhållande till EU-rätten. I avsnitt 5.4.2 återfinns en närmare redogörelse av uttagsbeskattnings förhållande till EU-rätten.

3.4 Uppskovsavdrag

Även reglerna om uppskov aktualiseras i utflyttningssituationer. Reglerna om uppskov syftar till att eliminera den inlåsningsseffekt som annars uppstår vid beskattning av värdestegringar vid avyttring. Inlåsningsen grundas i att beskattningen av kapitalvinsten minskar det kapital som kan användas för anskaffning av en ny tillgång.⁶⁶ Reglerna om uppskovsavdrag tillämpas då en fysisk person avyttrar en bostad (ursprungsbostad) och förvärvar en ny bostad (ersättningsbostad). Om kapitalvinsten uppgår till minst 50 000 kronor finns möjlighet för den skattskyldige att i en sådan situation göra avdrag med ett uppskovsbelopp.⁶⁷ Uppskovsbeloppet motsvarar kapitalvinsten, ökat med eventuellt tidigare uppskovsbelopp, om ersättningen för ersättningsbostaden uppgår till minst samma belopp som ersättningen för ursprungsbostaden. Är ersättningen för ersättningsbostaden lägre än för ursprungsbostaden uppkommer ett överskott, varför fullt uppskovsbelopp inte anses nödvändigt.⁶⁸ När ersättningsbostaden avyttras ska uppskovsbeloppet återföras till beskattning.⁶⁹

När en skattskyldig avyttrar en ursprungsbostad i Sverige för att bosätta sig utomlands och där förvärvar en ny bostad, aktualiseras således reglerna om uppskov. För att uppskov ska medges krävs, bland annat, att såväl ursprungsbostaden som ersättningsbostaden ligger inom EES.⁷⁰ De ursprungliga reglerna om uppskovsavdrag tillämpades endast om ursprungsbostaden och

⁶⁶ Lodin m.fl., 2017, s. 224.

⁶⁷ 47 kap. IL.

⁶⁸ 47 kap. 7 § IL.

⁶⁹ 47 kap. 11 § IL.

⁷⁰ 47 kap. 3 § IL; 47 kap. 5 § IL.

ersättningsbostaden låg i Sverige, något som senare ändrades med hänsyn till EU-rätten.⁷¹

3.5 Sammanfattning av kapitlet

Den begränsade skattskyldigheten utsträcks i tid genom tioårsregeln, vilken innebär att en begränsat skattskyldig även beskattas för kapitalvinst på delägarrätter under vissa förutsättningar. Avgörande för tillämpning av tioårsregeln är internationella skatteavtal, som syftar till att undvika att samma skattskyldig beskattas för samma inkomst i flera länder. Vid utflyttning aktualiseras även reglerna om uttagsbeskattning, förutsatt att den obegränsade skattskyldigheten för en inkomst från näringsverksamhet upphör eller att skattskyldigheten upphör på grund av skatteavtal. I en situation då den utflyttade avyttrar sin bostad i Sverige, bosätter sig i utlandet och där förvärvar en ny bostad tillämpas reglerna om uppskovsavdrag. Dessa regler – tioårsregeln, uttagsbeskattningsreglerna och uppskovsreglerna – utgör alla regler om exitbeskattning eftersom de tillämpas vid utflyttning.

⁷¹ Se avsnitt 5.4.1.

4 Skatteverkets förslag

Kapitlet presenterar inledningsvis skälen för förslaget, varpå kapitlet närmare redogör för förutsättningarna för exitbeskattning i enlighet med förslaget. Avslutningsvis belyser kapitlet remissinstansernas ställningstaganden liksom den debatt som förekommit kring förslaget i media.

4.1 Skäl för förslaget

I förslaget anför Skatteverket att tioårsregeln inte fungerar som den var tänkt att fungera. Verket anser inte att tioårsregeln är tillräckligt effektiv för att säkerställa att Sverige behåller rätten att beskatta kapitalvinster som upparbetats i Sverige om den skattskyldige flyttar utomlands.⁷²

Som framgår ovan⁷³ infördes tioårsregeln i syfte att säkerställa svensk beskattning av vissa kapitalvinster då en fysisk person flyttar från Sverige. Regeln syftar således till att undvika skatteflykt.⁷⁴ Enligt Skatteverket är det dock, trots tioårsregeln, möjligt att undgå beskattning av vissa kapitalvinster då en fysisk person flyttar från Sverige. I förslaget redogör verket för tre omständigheter som inskränker den svenska beskattningsrätten på kapitalvinster i samband med utflyttning. En sådan omständighet är de svenska skatteavtalen. Flera av de svenska skatteavtalen innehåller bestämmelser som ger Sverige rätt att beskatta kapitalvinster hos en person som enligt skatteavtal fått hemvist i annan avtalsslutande stat. Sådana bestämmelser har varierande innehåll, men det är vanligt förekommande att de innehåller någon form av inskränkning i den svenska beskattningsrätten. Som exempel kan nämnas en obegränsat skattskyldig fysisk person som flyttar från Sverige till Portugal och enligt skatteavtal får hemvist i Portugal. När den utflyttade personen avyttrar sina andelar är den svenska rätten att beskatta kapitalvinsten villkorad av att personen ska ha haft hemvist i Sverige vid något tillfälle under de

⁷² Skatteverket, 2017, s. 54.

⁷³ Se avsnitt 3.2.

⁷⁴ Prop. 1982/83:144, s. 10 f.

fem år som föregår avyttringen, liksom av att personen ska ha varit ägare till andelarna när han eller hon hade hemvist i Sverige.⁷⁵

Den andra omständigheten som inskränker Sveriges beskattningsrätt på kapitalvinster i samband med utflyttning utgörs av möjligheten att överlåta tillgångar till underpris till företag inom EES. Enligt Inkomstskattelagen får sådan överlåtelse ske utan beskattningseffekter, vilket innebär att den som före utflytt från Sverige säljer sina svenska bolagsandelar till underpris till ett eget bolag inom EES kan sälja andelarna i det utländska bolaget efter utflytt från Sverige utan att vinsten beskattas i Sverige.⁷⁶

Som en tredje omständighet som inskränker den svenska beskattningsrätten anför Skatteverket möjligheten för den utflyttade att tillgodogöra sig bolagets värde genom utdelning istället för avyttring, då tioårsregeln inte är tillämplig vid utdelning.⁷⁷

Skatteverket menar således att de tre omständigheterna utgör stöd för att tioårsregeln inte är tillräckligt effektiv för att säkerställa svensk beskattning på vissa kapitalvinster i samband med att en fysisk person flyttar utomlands. Därför är det, enligt verket, nödvändigt att förändra den interna internationella skatterätten. I förslaget har Skatteverket övervägt tre alternativ för att åstadkomma en sådan förändring. Ett alternativ är att förändra tioårsregeln. Verket anför dock att en sådan förändring inte skulle få någon omedelbar effekt eftersom skatteavtal begränsar möjligheterna att tillämpa den utsträckta beskattningsrätt som tioårsregeln innebär.⁷⁸ Det skulle således vara nödvändigt att omförhandla skatteavtalen – något som skulle ta tid. Ett annat alternativ är, enligt Verket, att komplettera tioårsregeln med bestämmelser om exitbeskattning. Verket anser dock att en ordning med dubbla regelverk skulle vara alltför komplicerad och svåröverskådlig. Som ett sista alternativ anför

⁷⁵ Lag (2003:758) om skatteavtal mellan Sverige och Portugal, art. 13.4.

⁷⁶ 53 kap. IL.

⁷⁷ Skatteverket, 2017, s. 54.

⁷⁸ Se exemplet om det portugisiska skatteavtalet ovan.

Verket att avskaffa tioårsregeln och införa regler om exitbeskattning.⁷⁹ Nedan följer en närmare presentation av innebörden av Skatteverkets förslag om exitbeskattning.

4.2 Förutsättningar för exitbeskattning

4.2.1 Vem kan exitbeskattas?

Reglerna om exitbeskattning ska enligt förslaget tillämpas på fysiska personer som flyttar från Sverige och upphör att vara obegränsat skattskyldiga eller enligt dubbelbeskattningsavtal får hemvist i en annan avtalsslutande stat.⁸⁰

Enligt förslaget finns ett krav på viss tids skattskyldighet för att exitbeskattning ska ske. Det är således inte alla som flyttar från Sverige som kan exitbeskattas. Kravet på viss tids skattskyldighet består i att den utflyttade personen ska ha varit obegränsat skattskyldig och inte enligt skatteavtal haft hemvist i annan stat under mer än fem av de tio år som föregår utflyttningen. Kravet kan benämnas 5/10-regeln. 5/10-regeln gäller dock inte den som har exitbeskattats och återinvandrat till Sverige. 5/10-regeln gäller inte heller den som har erhållit beskattningsbara tillgångar eller förpliktelser benefikt från närstående som har varit skattskyldig sammanlagt mer än fem av de tio år som föregår utflyttningen eller som har utflyttningsbeskattats och återinvandrat till Sverige.⁸¹

4.2.2 Vilka tillgångar omfattas av exitbeskattning?

De tillgångar och förpliktelser som enligt förslaget ska omfattas av exitbeskattning är;

- delägarrätter,
- fordringsrätter och
- förpliktelser vars underliggande tillgångar består av
 - delägarrätter,
 - fordringsrätter,

⁷⁹ Skatteverket, 2017, s. 56.

⁸⁰ Skatteverket, 2017, s. 57.

⁸¹ Skatteverket, 2017, s. 75.

- räntor eller råvaror,
- andelar i svenska handelsbolag eller i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person samt annan lös egendom som inte är för personligt bruk.⁸²

Det föreslås även att tillgångar som överläts benefikt till en person som inte är skattskyldig i Sverige ska anses avyttrade för marknadsvärdet och därmed beskattas hos överlåtaren.⁸³ Eftersom benefikt överlåtna tillgångar föreslås tas upp till marknadsvärdet innebär förslaget, som Juridiska fakulteten vid Lunds universitet anfört i sitt remissyttrande, ett avsteg från kontinuitetsprincipen.⁸⁴ Även Skatteverket självt menar att de föreslagna reglerna om benefika överlåtelse utgör ett avsteg från kontinuitetsprincipen. Skatteverket anser att ett sådant avsteg är nödvändigt för att Sverige inte ska gå miste om beskattningsrätten vid benefika överlåtelse. Utan ett sådant avsteg skulle det, enligt Skatteverket, finnas en generell möjlighet att undgå svensk beskattning genom att ge bort tillgångarna till en person som inte är skattskyldig i Sverige.⁸⁵

Fastigheter och bostadsrätter omfattas inte av förslaget. Det beror på att sådana tillgångar kan beskattas i Sverige oavsett vilken stat ägaren befinner sig i, eftersom Sverige är källstat.⁸⁶ Läsaren kan dock notera att andelar i oäkta bostadsföretag⁸⁷ beskattas enligt reglerna om delägar rättigheter och därmed ingår i förslaget om exitbeskattning.⁸⁸

Avslutningsvis föreslås att kapitalvinsten ska tas upp till beskattning endast om den sammanlagda beskattningsbara kapitalvinsten uppgår till minst 100

⁸² Skatteverket, 2017, s. 58.

⁸³ Skatteverket, 2017, s. 155 ff.

⁸⁴ Juridiska fakulteten vid Lunds universitet, *Remiss: Skatteverkets promemoria Exitbeskattning för fysiska personer*, 2018-02-20.
<http://www.regeringen.se/492a1a/contentassets/9801a1ed0b4942ad87c1993b43c85754/juridiska-fakulteten-vid-lunds-universitet.pdf>

⁸⁵ Skatteverket, 2017, s. 155 f.

⁸⁶ 3 kap. 18 § 1 st. 11 p. IL; OECD:s modellavtal, art. 13 p. 1 och art. 6 p. 2.

⁸⁷ De bostadsrättsföreningar som inte uppfyller kraven för privatbostadsföretag i 2 kap. 17 § IL kallas oäkta bostadsföretag, se prop. 2003/04:19, s. 47.

⁸⁸ Skatteverket, 2017, s. 58.

000 kronor. Skälet bakom denna bestämmelse består i att underlätta det administrativa arbetet med att bevaka och säkerställa att skatten betalas på rätt sätt. Om den sammanlagda beskattningsbara kapitalvinsten uppgår till minst 100 000 kronor ska vinsten beskattas i sin helhet.⁸⁹

4.2.3 När sker exitbeskattning?

Som redogjorts för i föregående avsnitt tillämpas reglerna om exitskatt på fysiska personer som flyttar från Sverige och upphör att vara obegränsat skattskyldiga eller enligt skatteavtal får hemvist i en annan avtalsslutande stat. Utflyttning anses ha skett då den obegränsade skattskyldigheten upphör eller då den skattskyldige får ny hemvist i enlighet med skatteavtal. Vid vilken tidpunkt utflyttning anses ske är beroende av vilka personliga och ekonomiska intressen den utflyttade har kvar i Sverige efter flytten. Som exempel kan nämnas en person som flyttar utomlands men har kvar sin villa och sin familj i Sverige. Den utflyttade kan då anses ha väsentlig anknytning till Sverige och därmed är den utflyttade obegränsat skattskyldig i Sverige trots utflyttningen.⁹⁰ När den fysiska utflyttningen sker är således inte avgörande för när den beskattningsgrundande händelsen inträffar.⁹¹

Avyttring av sådana tillgångar eller förpliktelser som omfattas av förslaget anses ske dagen före den utflyttade personen upphör att vara obegränsat skattskyldig eller enligt ett skatteavtal får hemvist i en annan avtalsslutande stat. Genom en sådan fiktiv avyttring bestäms Sveriges skatteanspråk då Sverige fortfarande har rätt att beskatta värdeökningar som har upparbetats men ännu inte realiserats. Exitbeskattningen initieras således innan beskattningsrätten övergår till den nya hemviststaten.⁹²

Exitskatten ska beslutas för det beskattningsår som utflyttningen äger rum. Den som flyttar till en stat inom EES ska beviljas anstånd med

⁸⁹ Skatteverket, 2017, s. 77 ff.

⁹⁰ 3 kap. 7 § IL.

⁹¹ Skatteverket, 2017, s. 57.

⁹² Skatteverket, 2017, s. 58 f.

skattebetalningen till den tidpunkt då tillgången faktiskt avyttras.⁹³ Anstånd ska även beviljas för den som flyttar till ett land utanför EES, förutsatt att Sverige har ett skatteavtal med denna stat och att avtalet innehåller bestämmelser om informationsutbyte. Vid flytt till ett land utanför EES får anståndet villkoras av att säkerhet ställs och anståndstiden ska bestämmas till längst fem år efter dagen för skattebeslutet.⁹⁴ Varje år ska alla anståndshavare, såväl inom som utom EES, lämna uppgifter till Skatteverket som ska pröva om förutsättningarna för anstånd fortfarande är uppfyllda. När anståndet upphör sätts skatteanspråket ned om den underliggande tillgången förlorat i värde efter utflyttningen.⁹⁵

Slutligen ska det nämnas att möjlighet till anstånd helt saknas vid benefika överlåtelser.⁹⁶

4.3 Kritik

4.3.1 Inledning

Skatteverkets förslag om exitbeskattning remitterades av Finansinspektionen till 48 remissinstanser, varav 42 instanser inkom med yttranden.⁹⁷ Som figuren⁹⁸ nedan visar tillstyrker 2 % av remissinstanserna förslaget medan 26 % inte har några synpunkter på förslaget. 12 % av remissinstanserna har såväl positiva som negativa synpunkter medan 60 % avstyrker förslaget.

⁹³ Skatteverket, 2017, s. 96.

⁹⁴ Skatteverket, 2017, s. 100.

⁹⁵ Skatteverket, 2017, s. 96 ff.

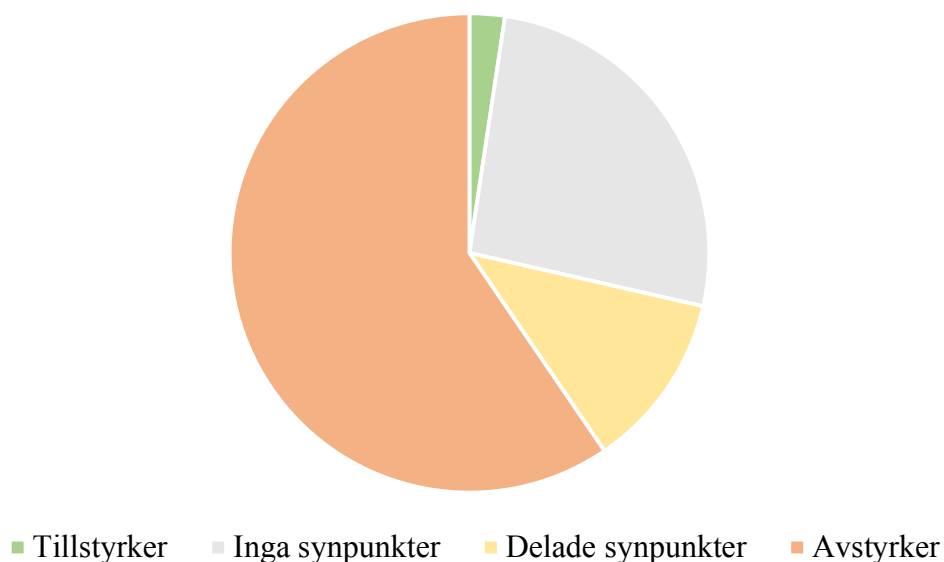
⁹⁶ Skatteverket, 2017, s. 116.

⁹⁷ Regeringskansliet, Remiss, Fi2017/04529/S1, 2017-12-08.

<http://www.regeringen.se/4ae5ed/contentassets/9801a1ed0b4942ad87c1993b43c85754/remissinstanser-exitbeskattning-for-fysiska-personer.pdf>

⁹⁸ Se figur 1, författarens egen sammanställning av remissinstansernas ställningstaganden. <http://www.regeringen.se/remisser/2017/12/remiss-av-skatteverkets-promemoria-exitbeskattning-for-fysiska-personer/>

Fördelning av remissinstansernas yttranden



Figur 1

Den enda remissinstansen som tillstyrker förslaget i sin helhet är Landsorganisationen i Sverige, LO. LO anför i sitt yttrande, liksom Skatteverket i sitt förslag, att tioårsregeln inte är ett fungerande skydd mot kapitalskatteflykt i samband med utflyttning från Sverige. Därför menar LO att det är synnerligen motiverat att få till stånd en reglering avseende exitbeskattning. LO påpekar också att regleringen, av såväl legitimitetsskäl som av statsfinansiella skäl, bör träda ikraft så snart som möjligt.⁹⁹

Den kritik som framförs av de remissinstanser som avstyrker förslaget kan delas upp i två delar. Den ena delen utgörs av formell kritik som behandlar förslagets form, medan den andra delen utgörs av materiell kritik som behandlar förslagets innehåll. Det kommande avsnittet belyser den formella kritiken och följs av ett avsnitt som belyser den materiella kritiken.

⁹⁹ Landsorganisationen Sverige, *Yttrande över promemorian Exitbeskattning för fysiska personer*, (Fi2017/04529/S1;20170456), 2018-02-16
<http://www.regeringen.se/492bb8/contentassets/9801a1ed0b4942ad87c1993b43c85754/landsorganisationen-i-sverige.pdf>

4.3.2 Formell kritik

Förslaget har utarbetats internt inom Skatteverket utan delegation från regeringen, något som kritiserats med utgångspunkt i maktodelningsprincipen.¹⁰⁰ Upptakten till förslaget var en förstudie om försäljning av aktier som Skatteverket gjorde år 2007, där Verket konstaterade att ett stort antal personer flyttade utomlands för att i utlandet avyttra aktier med i Sverige upparbetade vinster. I utlandet kunde aktierna beskattas med en lägre skattesats alternativt avyttras skattefritt. Skatteverket kunde också konstatera att sådan skattedriven utflyttning tenderade att öka.¹⁰¹ Skatteverket har sedan tillsatt en intern utredning, vilket kritiserats av såväl remissinstanser som av debattörer i media. Kammarrätten i Göteborg ifrågasätter i sitt yttrande huruvida en intern utredning inom Skatteverket är den lämpligaste formen för att utarbeta ett förslag om exitskatt.¹⁰² Uppfattningen delas av bland andra¹⁰³ Förvaltningsrätten i Jönköping som i sitt yttrande anför att förslaget utgör en genomgripande förändring av den svenska skatteregleringen och att förslaget därför bör föregås av en utredning.¹⁰⁴

Kammarrätten i Göteborg och Förvaltningsrätten i Jönköping får medhåll från Mikael Carlén och Hans Peter Larsson, partners på PwC. Carlén och Larsson menar i en debattartikel att problem med rättssäkerhet och kvalitet uppstår när en myndighet är såväl utredare som tillämpare av lagstiftning.¹⁰⁵

¹⁰⁰ Se exempelvis Dahlman, Christian, *Rätt och rättfärdigande: en tematisk introduktion i allmän rättslära*, 2 uppl., Studentlitteratur, Lund, 2010, s. 64.

¹⁰¹ Skatteverket. 'Försäljning av aktier efter utflyttning', Malmö, 2007-06-01.

¹⁰² Kammarrätten i Göteborg, *Yttrande över Skatteverkets promemoria Exitbeskattning för fysiska personer*, (Fi2017/04529/S1;456/17), 2018-03-05.

<http://www.regeringen.se/49360d/contentassets/9801a1ed0b4942ad87c1993b43c85754/kammarratten-i-goteborg.pdf>.

¹⁰³ Jfr. Sveriges advokatsamfund, *Remissyttrande över Skatteverkets promemoria Exitskatt för fysiska personer*, (Fi2017/04529/S1;R-2017/2270), 2018-02-26, [Sveriges advokatsamfund, remissyttrande].

<http://www.regeringen.se/4931ea/contentassets/9801a1ed0b4942ad87c1993b43c85754/sveriges-advokatsamfund.pdf>.

¹⁰⁴ Förvaltningsrätten i Jönköping, *Remissyttrande över promemorian Exitbeskattning för fysiska personer*, (Fi2017/04529/S1;FJO 2017/303), 2018-02-28.

<http://www.regeringen.se/492bb8/contentassets/9801a1ed0b4942ad87c1993b43c85754/forvaltningratten-i-jonkoping.pdf>.

¹⁰⁵ Carlén, Mikael; Larsson, Hans Peter, 'Nya lagar ska inte tas fram av Skatteverket'; *Dagens industri*, 2018-01-19, s. 4.

Vidare kritiseras förslaget formellt för dess avsaknad av en komparativ jämförelse. Föreningen auktoriserade revisorer, FAR, efterfrågar i sitt yttrande en redogörelse för andra staters regleringar avseende exitbeskattning. Skatteverket anför som ett skäl till förslaget att andra länder har infört liknande reglering som den föreslagna. Därför ifrågasätter bland andra FAR, Näringslivets skattedelegation, NSD, och föreningen Svenskar i världen varför en redogörelse för andra staters reglering av exitbeskattning saknas.¹⁰⁶

Remissinstanserna riktar även kritik mot förslaget på grund av dess avsaknad av en djupgående EU-rättslig analys. FAR anför i sitt yttrande att en exitskatt kommer motverka rörligheten och därmed skada svensk ekonomi och konkurrenskraft.¹⁰⁷ Även NSD ifrågasätter delar av förslaget utifrån ett EU-rättsligt perspektiv. En del som ifrågasätts i förhållande till den EU-rättsliga proportionalitetsprincipen är kravet på årlig uppgiftsskyldighet för att behålla anståndet.¹⁰⁸ Förslagets proportionalitet ifrågasätts också av Lantbrukarnas riksförbund, LRF.¹⁰⁹ Stockholms handelskammare liksom föreningen Svenskar i världen efterfrågar i sina yttranden en djupgående EU-rättslig analys av förslaget.¹¹⁰

¹⁰⁶ Föreningen auktoriserade revisorer, *Remissyttrande över promemorian Exitbeskattning för fysiska personer*, (Fi2017/04529/S1), 2018-03-01, [FAR, remissyttrande].

<http://www.regeringen.se/492bb8/contentassets/9801a1ed0b4942ad87c1993b43c85754/far.pdf>

Näringslivets skattedelegation, *Remiss av Skatteverkets promemoria Exitbeskattning för fysiska personer*, (Fi2017/04529/S1), 2018-02-27, [NSD, remissyttrande].

<http://www.regeringen.se/4933fc/contentassets/9801a1ed0b4942ad87c1993b43c85754/naringslivets-skattedelegation.pdf>;

Svenskar i världen, *Remissyttrande avseende Skatteverkets promemoria Exitbeskattning för fysiska personer*, (Fi2017/04529/S1), 2018-03-01, [Svenskar i världen, remissyttrande].

<http://www.regeringen.se/492bb8/contentassets/9801a1ed0b4942ad87c1993b43c85754/foreningen-svenskar-i-varlden.pdf>

¹⁰⁷ FAR, remissyttrande.

<http://www.regeringen.se/492bb8/contentassets/9801a1ed0b4942ad87c1993b43c85754/far.pdf>.

¹⁰⁸ NSD, remissyttrande.

¹⁰⁹ Lantbrukarnas riksförbund, *Yttrande över Skatteverkets promemoria Exitbeskattning för fysiska personer*, (Fi2017/04529/S1; 2017/8032), 2018-03-02.

<http://www.regeringen.se/49360d/contentassets/9801a1ed0b4942ad87c1993b43c85754/lrf.pdf>

¹¹⁰ Stockholms handelskammare, *Remissyttrande – Exitbeskattning för fysiska personer*, (Fi2017/04529/S1), 2018-03-05.

<http://www.regeringen.se/49360c/contentassets/9801a1ed0b4942ad87c1993b43c85754/stockholms-handelskammare.pdf>;

Svenskar i världen, remissyttrande.

Även medialt diskuteras förslaget förenlighet med EU-rätten. I en debattartikel menar Carola Lemne och Johan Fall, svenskt näringsliv, att förslaget ”rimmar illa” med EU-rätten.¹¹¹ Även Svenska Dagbladets ledarskribent Maria Ludvigsson anser att förslaget strider mot fri rörlighet.¹¹² Peter Sundgren, skatterättsjurist och redaktör för WebJournal on International Taxation in Sweden, menar däremot att även om exitbeskattning utgör ett hinder mot fri rörlighet kan det rättfärdigas genom möjligheten till anstånd med skattebetalningen.¹¹³ En djupgående EU-rättslig analys återfinns i kapitel sex i förevarande uppsats.

4.3.3 Materiell kritik

Den formella kritiken av förslaget följs av en materiell kritik. Ur remissinstansernas yttranden kan flera problemområden utläsas avseende förslagets innehåll. Förevarande avsnitt koncentreras till att belysa tre av de problemområden som är föremål för diskussion.

Det första problemområdet utgörs av förslagets oförutsebarhet. Enligt Sveriges advokatsamfund är förslaget oförutsebart eftersom det föreligger betydande tillämpningsproblem i samband med att skatten ska bestämmas när en utflyttad person innehar andelar i ett onoterat bolag.¹¹⁴ Den oförutsebarhet som Sveriges advokatsamfund menar att förslaget innebär har sin grund i att exitsskatten ska beräknas med utgångspunkt i tillgångarnas marknadsvärde vid tiden för utflyttning.¹¹⁵ En sådan värdering av onoterade andelar kan enligt Sveriges advokatsamfund vara såväl svår som dyr.¹¹⁶ Även föreningen

¹¹¹ Fall, Johan; Lemne, Carola, ’Säg nej till nya arvsskatten’; *Dagens industri*, 2018-01-05, s. 4.

¹¹² Ludvigsson, Maria, ’DDR-skatt från Magdalena Andersson’; *Svenska dagbladet*, 2018-01-17, s. 2.

¹¹³ Sundgren, Peter, ’Förslaget om svensk exitsskatt är inte något radikalt – trots starka reaktioner’; *Dagens juridik*, 2017-12-22.

<http://www.dagensjuridik.se/2017/12/forslaget-om-en-svensk-exitsskatt-ar-inte-nagot-radikalt-trots-starka-reaktioner>.

¹¹⁴ Sveriges advokatsamfund, remissyttrande.

¹¹⁵ Skatteverket, 2017, s. 67 ff.

¹¹⁶ Sveriges advokatsamfund, remissyttrande.

Svenskar i världen framför att det är problematiskt att göra en värdering av onoterade andelar innan andelarna är föremål för försäljning.¹¹⁷

Ett andra problemområde som jag valt att belysa består i de svårigheter som förslaget kan medföra för företag som vill etablera sig utomlands. NSD menar i sitt yttrande att en exitskatt skapar inlåsnings effekter och hinder för företags möjligheter att expandera sin verksamhet och söka nya marknader. Ägare kan dessutom, enligt NSD, tvingas flytta från Sverige i ett tidigt skede innan någon större värdeökning i bolaget har skett.¹¹⁸ Även Nasdaq och Swedish Private equity & venture capital association (SVCA) menar i sina yttranden att en exitskatt kan hämma möjligheterna för svenska företag att flytta sin verksamhet utomlands.¹¹⁹

Även i den mediala debatten framförs svårigheter för företag att etablera sig utomlands som ett argument mot exitskatt. Torbjörn Kronander, verkställande direktör för börsnoterade medicinteknik- och kommunikationsföretag Sectra, exemplifierar problematiken genom två personer som tillsammans bildar ett aktiebolag med lika ägande. I samband med en exportsatsning är det, enligt Kronander, vanligt att en av grundarna flyttar utomlands för att bygga upp marknaden i utlandet. Efter några år flyttar ägaren normalt hem till Sverige igen. Med det nya förslaget om exitbeskattning beskattas den ägare som flyttar utomlands för en fiktiv kapitalvinst medan den ägare som stannar i Sverige inte beskattas. För att betala skatten kan ägaren som flyttar utomlands tvingas sälja en del av sitt aktieinnehav medan ägaren som stannar i Sverige undgår en sådan försäljning. Kronander menar därför att en exitskatt

¹¹⁷ Svenskar i världen, remissyttrande.

¹¹⁸ NSD, remissyttrande.

¹¹⁹ Nasdaq, *Yttrande avseende Skatteverkets promemoria Exitbeskattning av fysiska personer*, (Fi2017/04529/S), 2018-03-05.

<http://www.regeringen.se/49360d/contentassets/9801a1ed0b4942ad87c1993b43c85754/nasdaq-stockholm-ab.pdf>;

Swedish Private equity & venture capital association, *Remissyttrande – Skatteverkets promemoria Exitskatt för fysiska personer*, (Fi2017/04529/S), 2018-03-02.

<http://www.regeringen.se/49381d/contentassets/9801a1ed0b4942ad87c1993b43c85754/swedish-private-equity-and-venture-capital-association.pdf>.

skulle medföra svårigheter att få medarbetare att flytta utomlands för att etablera sitt företag utanför Sverige.¹²⁰

Det tredje och avslutande problemområdet som avsnittet uppmärksammar är de svårigheter för generationsskiften som den föreslagna regleringen kan medföra. Förslaget kan, enligt Juridiska fakulteten vid Lunds universitet, innebära att familjeföretag måste styckas eller tömmas på likviditet för att kunna genomföra generationsskiften.¹²¹ Denna remissinstans menar således att familjeföretaget saknar medel att betala skatten med när en benefik överlåtelse ska tas upp till marknadsvärdet och beskattning ska ske vid tidpunkten för överlåtelsen, utan möjlighet till anstånd. Flertalet andra remissinstanser är eniga i den mening som Juridiska fakulteten vid Lunds universitet framför avseende generationsskiften i sitt remissyttrande.¹²² Problematiken som den föreslagna exitskatten kan medföra vid generationsskiften har även varit föremål för debatt i media. Medialt har denna problematik genererat storslagna rubriker som ”Slopa DDR-retoriken om utflyttningsskatten”, där en krönikör på Expressen uttrycker att den kritik förslaget mötts av till stor del är befogad, liksom ”DDR-skatt från Magdalena Andersson”, där en skribent på Svenska dagbladet menar att den föreslagna regleringen kring generationsskiften riskerar att medföra stora skattekonsekvenser.¹²³

¹²⁰ Kronander, Torbjörn, ’Exitskatten straffar utlandssatsningar’; *Dagens industri*, 2018-02-07, s. 4.

¹²¹ Juridiska fakulteten vid Lunds universitet, *Remiss: Skatteverkets promemoria Exitbeskattning för fysiska personer*, (Fi2017/04529/S1;V2017/2113), 2018-02-20. <http://www.regeringen.se/492a1a/contentassets/9801a1ed0b4942ad87c1993b43c85754/juridiska-fakulteten-vid-lunds-universitet.pdf>.

¹²² Se exempelvis TCO, *Exitbeskattning för fysiska personer*, (Fi2017/04529/S1), 2018-03-01. <http://www.regeringen.se/492bb8/contentassets/9801a1ed0b4942ad87c1993b43c85754/tco.pdf>;

Företagarna, *Remissyttrande: Skatteverkets promemoria Exitskatt för fysiska personer*, (Fi2017/04529/S1), 2018-03-05. <http://www.regeringen.se/49360d/contentassets/9801a1ed0b4942ad87c1993b43c85754/foretagarna.pdf>.

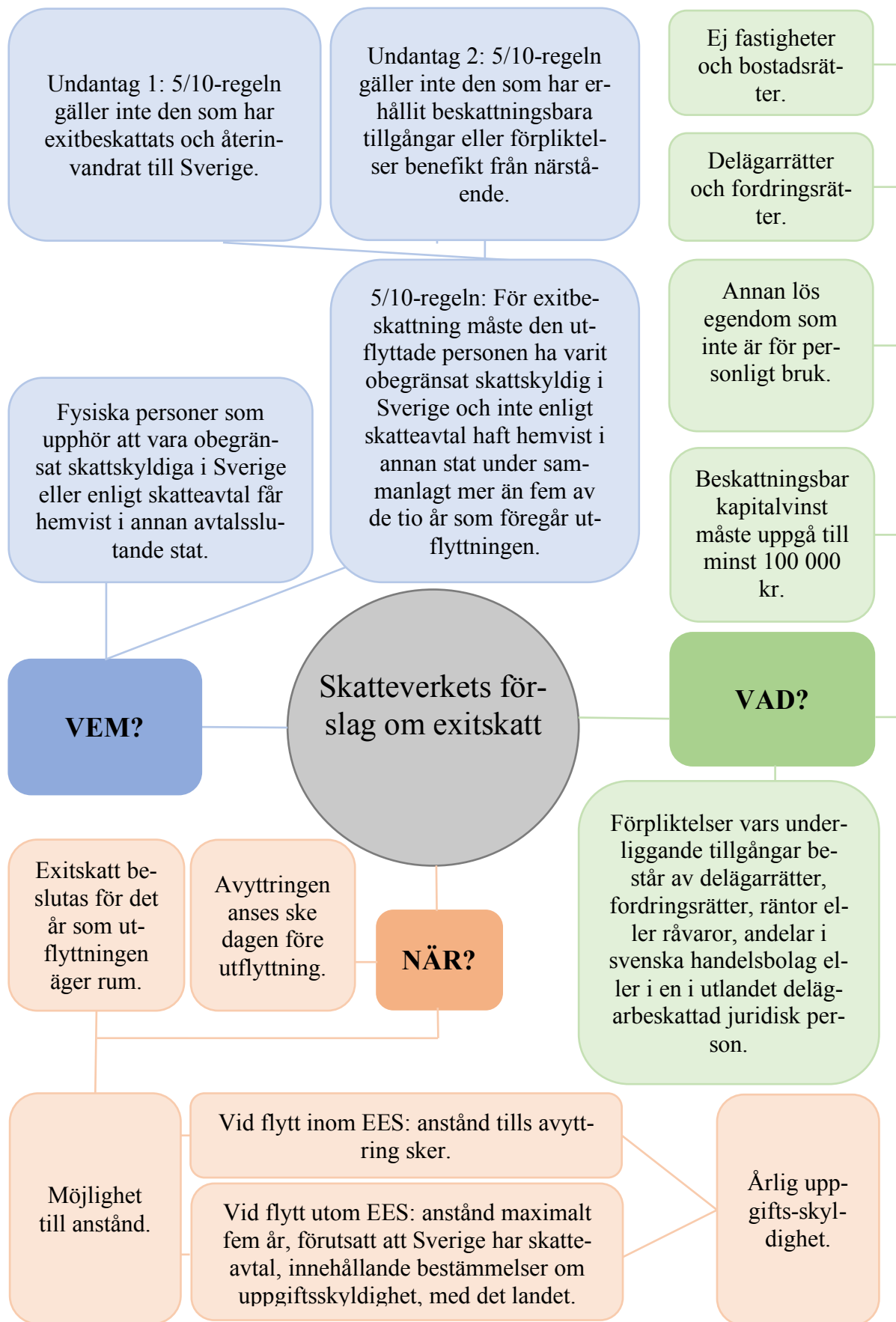
¹²³ Ludvigsson, Maria, ’DDR-skatt från Magdalena Andersson’; *Svenska dagbladet*, 2018-01-17, s. 2.

4.4 Sammanfattning av kapitlet

Skatteverkets förslag om exitbeskattning av fysiska personer syftar till att säkerställa att kapitalvinster som har upparbetats i Sverige beskattas i Sverige, även om den fysiska personen som äger tillgångarna flyttar utomlands. Förslaget innebär att tioårsregeln upphävs och ersätts med regler om exitbeskattning som föreslås träda ikraft den 1 januari 2020. Nedan följer en sammanfattande figur av förslaget.¹²⁴

Förslaget har bemötts med kritik från en majoritet av de remissinstanser som Finansdepartementet remitterat förslaget till. Kritiken berör såväl de formella som de materiella delarna av förslaget. Formellt kritiseras förslaget för den ordning i vilken förslaget tillkommit, avsaknaden av en komparativ analys samt avsaknaden av en EU-rättslig analys. Materiellt belyser kapitlet tre problemområden som kan identifieras i diskussionen kring förslaget. Det första problemområdet utgörs av oförutsebarhet medan det andra problemområdet utgörs av svårigheter för företag som vill etablera sig utomlands. Det avslutande problemområdet består i de svårigheter vid generationsskiften som den föreslagna regleringen kan medföra. Remissinstansernas synpunkter delas av flertalet debattörer i media. I nästkommande kapitel utreder uppsatsen fri rörlighet och EU-rättsliga aspekter på exitbeskattning.

¹²⁴ Se figur 2.



5 EU-rättsliga aspekter på exitbeskattning

Kapitlet innehåller inledningsvis en presentation av förhållandet mellan EU-rätt och nationell rätt följt av en bakgrund till EU:s bestämmelser om fri rörlighet. Vidare redogör kapitlet för de förutsättningar under vilka inskränkningar i rätten till fri rörlighet kan rättfärdigas. Kapitlet belyser avslutningsvis EU-rättslig praxis avseende exitbeskattning liksom Europeiska kommissionens meddelande om exitbeskattning.

5.1 Förhållandet mellan EU-rätt och nationell rätt

Förevarande avsnitt belyser närmare förhållandet mellan EU-rätt och nationell rätt. Förståelsen för detta samspel är av stor betydelse för kommande kapitel, där exitbeskattnings förhållande till fri rörlighet utreds och analyseras.

EU-rätten är en självständig rättsordning som samtidigt utgör en del av varje medlemsstats rättsordning.¹²⁵ Detta kan framstå som svårbegripligt – vilken av dessa rättsordningar ska ge vika vid konflikt? Låt oss belysa saken närmare. Förhållandet mellan EU-rätt och nationell rätt behandlas i fördragen liksom i EU-domstolens praxis. Praxis har numera kodifierats i en förklaring till Fördraget om Europeiska unionen¹²⁶, vari det anges att EU-rätten har företräde framför nationell rätt på de villkor som framgår av EU-domstolens fasta rättspraxis.¹²⁷ Principen om unionsrättens företräde fastslogs dock långt före kodifieringen i förklaringen till FEU, nämligen i målet *Costa mot ENEL*.¹²⁸ I detta mål vägrade den italienske medborgaren Costa att betala en elräkning från det statliga elföretaget ENEL, då Costa ansåg att vissa italienska bestämmelser om nationalisering av elbolag stred mot EU-rätten. EU-domstolen framhöll att medlemsstaterna genom sina inträden i EU inskränkt

¹²⁵ Bernitz & Kjellgren, 2018, s. 100.

¹²⁶ Citeras FEU.

¹²⁷ Förklaring (nr 17) om företräde i Förklaringar som fogas till slutakten från den regeringskonferens som antagit Lissabonfördraget, undertecknat den 13 december 2007, EUT, C 326/337.

¹²⁸ 6-64, *Costa mot ENEL*.

sina suveräna rättigheter och att EU:s regelverk förpliktade såväl staterna som deras medborgare.¹²⁹

I svensk rätt kommer EU-rättens företrädare till uttryck i Regeringsformen (1974:152)¹³⁰, som stadgar att Riksdagen kan överlåta beslutanderätt till EU.¹³¹ I samband med Sveriges inträde i EU stiftades även en särskild ankningslag, EU-lagen, för att säkra EU-rättens genomslag i svensk rätt.¹³² EU-lagen klargör att EU-rätten gäller generellt och fullt ut i Sverige med de rättsverkningar som tillkommer den enligt praxis från EU-domstolen. Fördragen har således införlivats i svensk rätt och utgör en del av den svenska rättsordningen. Även sekundärrätten har införlivats i svensk rätt genom att EU-lagen anger att rättsakterna gäller med den rättsverkan som anges i fördragen. Sverige lyder således under EU-rätten.¹³³

5.2 Fri rörlighet

5.2.1 Allmänt om fri rörlighet

Ett av EU:s syften är att upprätthålla en inre marknad.¹³⁴ Den inre marknaden grundas på frihandel, vars fördelar kan sammanfattas med att den tillåter medlemsstaterna att specialisera sig.¹³⁵ Den inre marknaden ska omfatta ett område utan inre gränser, där fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital säkerställs.¹³⁶ Den fria rörligheten för dessa produktionsfaktorer brukar kallas ”de fyra friheterna”.¹³⁷

Reglerna om fri rörlighet återfinns i den tredje delen av FEUF och tar sikte på nationella regler och åtgärder som hindrar rörligheten mellan EU:s medlemsstater. De fyra friheterna syftar således till att upprätthålla likabehandlingsprincipen, som ska säkerställa likabehandling och likvärdiga möjligheter

¹²⁹ Ibid.

¹³⁰ Citeras RF.

¹³¹ 10 kap. 6 § RF.

¹³² Lag (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen.

¹³³ Bernitz & Kjellgren, 2018, s. 111.

¹³⁴ Art. 3.3 FEU.

¹³⁵ Bernitz & Kjellgren, 2018, s. 284.

¹³⁶ Art. 26.2 FEUF.

¹³⁷ Bernitz & Kjellgren, 2018, s. 286.

till marknadstillträde oavsett nationalitet.¹³⁸ För att EU:s medborgare ska tillförsäkras likabehandling och lika möjligheter uppställer EU-rätten ett förbud mot nationella regler som är diskriminerande i förhållande till de fyra friheterna.¹³⁹ Medlemsstaterna är skyldiga att iaktta EU-rättens bestämmelser om fri rörlighet vid frågor om skatter, även om sådana frågor inte faller inom EU:s behörighetsområde.¹⁴⁰ Nedan belyser uppsatsen fri etableringsrätt, som utgör en del av den fria rörligheten för personer, liksom fri rörlighet för kapital. Den vidare framställningen begränsas till att omfatta dessa två friheter, eftersom det främst är de som är aktuella vid en prövning av exitbeskattningsförenlighet med EU-rätten. Motsvarande regler om fri etableringsrätt och fri rörlighet för kapital gäller inom EES.¹⁴¹

5.2.2 Etableringsfrihetens tillämpningsområde och innebörd

Fri rörlighet för personer innebär att en person har rätt att röra sig fritt mellan EU:s medlemsstater. Rörligheten delas upp i fri rörlighet för arbetstagare och fri etableringsrätt. Etableringsfriheten kännetecknas av en rätt att bilda och driva verksamhet i andra medlemsstater.¹⁴² Vidare kännetecknas etableringsfriheten av en rätt att upprätta kontor, filial eller dotterbolag i andra medlemsstater.¹⁴³

Fri etableringsrätt innebär att inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på annan medlemsstats territorium är förbjudna.¹⁴⁴ Det ska således råda likhet i etableringsförutsättningarna, det vill säga likhet mellan nationella rättssubjekt och rättssubjekt från andra medlemsstater beträffande förutsättningarna att etablera sig i en medlemsstat.¹⁴⁵ Främst syftar bestämmelsen om etableringsfrihet i art. 49 FEUF till att säkerställa nationell likabehandling i värdstaten, men artikeln innebär även ett förbud mot att

¹³⁸ Art. 18 FEUF; Bernitz & Kjellgren, 2018, s. 286.

¹³⁹ Art. 18, 34, 35, 45.2, 49, 56 och 63 FEUF; Derlén, Mattias; Ingmanson, Staffan & Lindholm, Johan, *Grundläggande EU-rätt*, 1 uppl., Liber, Stockholm, 2015, s. 54.

¹⁴⁰ C-446/03, *Marks & Spencer*, p. 29; C-9/02, *Lasteyrie du Saillant*, p. 44.

¹⁴¹ Art. 29, 31 & 40 Agreement on the European economic area (EES-avtalet).

¹⁴² Art. 49.2 FEUF; Bernitz & Kjellgren, 2018, s. 345.

¹⁴³ Art. 49.1 FEUF; Bernitz & Kjellgren, 2018, s. 345.

¹⁴⁴ Art. 45 och 49 FEUF.

¹⁴⁵ Bernitz & Kjellgren, 2018, s. 343.

ursprungsstaten hindrar sina medborgare från att etablera sig i en annan medlemsstat.¹⁴⁶

Förbudet mot inskränkningar av etableringsfriheten omfattar såväl förbud mot direkt som indirekt diskriminering. En reglering som är direkt diskriminerande förfördelar uttryckligen medlemsstatens egna medborgare, jämfört med medborgare i andra medlemsstater i en jämförbar situation.¹⁴⁷ Indirekt diskriminering kan bestå i åtgärder som, genom att ålägga den som vill utöva sin etableringsfrihet oproportionerliga bördor, hindrar ekonomisk aktivitet med gränsöverskridande moment.¹⁴⁸ Enligt praxis från EU-domstolen förbjuder etableringsfriheten varje åtgärd som innebär att utövandet av etableringsfriheten försvåras eller blir mindre attraktivt. Som exempel på en sådan åtgärd kan nämnas en nationell bestämmelse enligt vilken det för att kollektiva uppsägningar ska få vidtas krävs tillstånd från myndigheterna. En sådan bestämmelse kan verka avskräckande för utländska företag som vill etablera sig i medlemsstaten.¹⁴⁹ Ett annat exempel på en sådan avskräckande åtgärd är förbud mot vissa typer av bankkonton, något som av EU-domstolen ansågs avskräckande för utländska banker som önskar etablera sig i medlemsstaten.¹⁵⁰ Etableringsfrihetens tillämpningsområde är, sammanfattningsvis, omfattande och inte ens en snäv eller obetydlig inskränkning är tillåten.¹⁵¹

Prövningen av huruvida en nationell åtgärd utgör hinder mot etableringsfriheten sker stegvis. Inledningsvis krävs att ett gränsöverskridande moment föreligger. Det gränsöverskridande momentet behöver inte ha genomförts, även åtgärder som förhindrar att ett gränsöverskridande moment genomförs omfattas av etableringsfriheten. Rent inhemska situationer faller således utanför etableringsfrihetens tillämpningsområde.¹⁵² Etableringsfrihetens

¹⁴⁶ C-251/98, *Baars*, p. 28.

¹⁴⁷ Chalmers, Damian; Davies, Gareth & Monti, Georgio, *European union law; text and materials*. 3 uppl., Cambridge university press, Cambridge, 2014, [Chalmers, 2014], s. 875.

¹⁴⁸ Chalmers, 2014, s. 858.

¹⁴⁹ C-201/15, *AGET Iraklis*, p. 48-49.

¹⁵⁰ C-442/02, *Caixa Bank*, p. 13-14.

¹⁵¹ C-34/98, *Kommissionen mot Frankrike*, p. 49.

¹⁵² Chalmers, 2014, s. 850 ff.

tillämpningsområde för bolag avgörs i stor grad av associationsrättsliga aspekter. Då etableringsfriheten omfattar medborgare i en medlemsstat¹⁵³ blir det aktuellt att utreda när ett bolag anses vara medborgare i en medlemsstat. Bolag likställs med fysiska personer som är medborgare i en medlemsstat, under förutsättning att bolaget bildats i enlighet med en medlemsstats lagstiftning och har sitt säte, huvudkontor eller huvudsakliga verksamhet inom unionen.¹⁵⁴ Därför är medlemsstaternas nationella rätt avgörande för bestämmandet av ett bolags nationalitet och därmed även för huruvida ett bolag omfattas av etableringsfriheten.¹⁵⁵ Associationsrättsligt finns huvudsakligen två principer för bestämmandet av ett bolags nationalitet – registreringsprincipen och sätesprincipen. Enligt registreringsprincipen styrs ett bolags nationalitet av i vilken stat bolaget är registrerat.¹⁵⁶ Enligt sätesprincipen styrs ett bolags nationalitet av i vilken stat bolaget har sitt faktiska säte.¹⁵⁷ Dessa associationsrättsliga anknytningsfaktorer avgör bolagets nationalitet och under vilket lands lagstiftning bolaget lyder.¹⁵⁸ Det finns således ett tydligt samband mellan associationsrätten och skatterätten, men de två rättsområdena bör hållas åtskilda. Ett bolag kan nämligen ha associationsrättslig hemvist i en stat medan det har skatterättslig hemvist i en annan stat. Den skatterättsliga hemvist kan avgöras av såväl registrering, säte och huvudsaklig verksamhet¹⁵⁹ som av skatteavtal. Ett bolag som flyttar sin skatteavtalsrättsliga hemvist från en stat som tillämpar registreringsprincipen, vilken innebär att bolaget fortsättningsvis har sin associationsrättsliga hemvist i ursprungsstaten, kan således åberopa etableringsfriheten.¹⁶⁰

Nästa steg i prövningen består i att utreda den gränsöverskridande situation särbehandlas negativt, vilket görs genom att jämföra situationen med en rent inhemsk situation. Om gränsöverskridande situationer behandlas mer

¹⁵³ Art. 49 1 st. FEUF.

¹⁵⁴ Art. 54 FEUF.

¹⁵⁵ Ceije, Katia, 'Utflyttning av bolag', *SvSkT 2012*, s. 165[Ceije, 2012]; C-81/87, *Daily Mail*, p. 19–23; C-381/10, *National Grid Indus*, p. 26.

¹⁵⁶ 2 kap. 24-25 §§ ABL.

¹⁵⁷ Nelson, Maria, 'Beskattnings vid aktiebolags hemvistbyte', *SvSkT 2006*, s. 607 f.

¹⁵⁸ Ceije, 2012, s. 165.

¹⁵⁹ Se avsnitt 2.1.

¹⁶⁰ C-381/10, *National Grid Indus*.

betungande än motsvarande omständigheter i rent inhemska situationer föreligger negativ särbehandling.¹⁶¹ Detta steg i prövningen kan ibland vålla problem, eftersom det inte alltid är självklart vad som utgör en jämförbar situation.¹⁶² Endast objektivt jämförbara situationer är av betydelse. Om situationerna inte är objektivt jämförbara föreligger inget hinder för medlemsstaterna att tillämpa särbehandla den gränsöverskridande situationen.¹⁶³ Praxis har preciserat vilka situationer som är objektivt jämförbara. Generellt har EU-domstolen uttalat att situationen för en medlemsstats invånare inte är objektivt jämförbar med situationen för personer som inte har hemvist i medlemsstaten avseende direkta skatter. Ställningstagandet grundas i att det föreligger objektiva skillnader avseende inkomstkälla och skatteförmåga beroende på om en person är invånare i medlemsstaten eller inte.¹⁶⁴ Om objektiva skillnader saknas ska dock situationerna ses som jämförbara.¹⁶⁵

Det sista steget i prövningen av en nationell åtgärd utgörs av rättfärdigandeprövningen, vilken beskrivs närmare i avsnitt 5.3.

5.2.3 Den fria kapitalrörlighetens tillämpningsområde och innebörd

EU-domstolen har i ett mål från 2006 bedömt den fria kapitalrörlighetens tillämplighet i förhållande till de andra friheterna. I målet ansåg EU-domstolen att fri rörlighet för kapital inte kan åberopas om en annan fördragsfrihet är dominerande, trots att den dominerande fördragsfriheten inte kan tillämpas gentemot tredje land.¹⁶⁶ EU-domstolens ståndpunkt bekräftades i målet *Skatteverket mot A och B* från år 2007 där Regeringsrätten begärde förhandsavgörande i frågan om huruvida fri rörlighet för kapital var tillämplig.¹⁶⁷ EU-domstolens ställningstaganden i dessa mål kan få konsekvenser för exitskattens

¹⁶¹ Hilling, Maria, 'Är det möjligt att utforma EU-förenliga skatteflyktsregler?' *SvSkT* 2012, s. 757.

¹⁶² Ceije, 2012, s. 184.

¹⁶³ Ståhl, 2011, s. 175.

¹⁶⁴ C-231/05, *OY AA*.

¹⁶⁵ C-279/93, *Schumacker*.

¹⁶⁶ C-452/04, *Fidium Finanz*, p. 34 och 49.

¹⁶⁷ C-102/05, *Skatteverket mot A och B*, p. 27-28.

förenlighet med den fria kapitalrörligheten, något som uppsatsen belyser i uppsatsens sjätte kapitel.

Innebörden av fri kapitalrörlighet är att transaktioner ska kunna ske fritt mellan EU:s medlemsstater. FEUF förbjuder alla restriktioner för kapitalrörelser och betalningar mellan medlemsstaterna.¹⁶⁸ Kapitalrörelser avser främst kapitalöverföringar till annat land, men även investeringar i fastigheter och etableringar omfattas av begreppet. I direktivet om fria kapitalrörelser återfinns en uppräknig av de transaktioner som utgör fria kapitalrörelser.¹⁶⁹ Betalningar avser likvider vid köp av varor över gränserna liksom hyror, löner, räntor och liknande.¹⁷⁰ I motsats till de tre övriga friheterna tillämpas fri rörlighet för kapital även i förhållande till stater utanför EU.¹⁷¹

Inskränkningar i den fria kapitalrörligheten kan återfinnas i såväl den stat där en inhemsk person har sin hemvist, hemstaten, som i den stat där en utländsk person önskar investera, investeringsstaten. Skattehinder i hemstaten består vanligen i skatteregler som beskattar inhemska investerare hårdare när investeringen sker i utlandet än när den sker i hemstaten.¹⁷² EU-domstolen har exempelvis bedömt skatteregler som inneburit en förmånligare skattemässig behandling av inhemska fastigheter än av utländska fastigheter som oförenliga med den fria kapitalrörligheten.¹⁷³ Skattehinder i investeringsstaten utgörs främst av skatteregler som särbehandlar investeringar som företagits av utländska investerare jämfört med investeringar som företagits av inhemska investerare.¹⁷⁴ Som exempel på bestämmelser i investeringsstaten som av EU-domstolen bedömts som otillåtna kan nämnas beskattning av kapitalvinster som inneburit förmånligare behandling av personer bosatta i hemstaten än personer bosatta utomlands.¹⁷⁵

¹⁶⁸ Art. 63.1 FEUF.

¹⁶⁹ Rådets direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget.

¹⁷⁰ Bernitz & Kjellgren, 2018, s. 363.

¹⁷¹ Art. 63.2 FEUF.

¹⁷² Ståhl, 2011, s. 142 f.

¹⁷³ C-35/08, *Busley and Cibrian*.

¹⁷⁴ Ståhl, 2011, s. 141.

¹⁷⁵ C-443/06, *Hollmann*.

5.3 Rättfärdigandegrunder

5.3.1 Rättfärdigandegrunder enligt FEUF

Genom bestämmelser i FEUF ges medlemsstaterna möjlighet att begränsa den fria rörligheten. Därtill har sådana möjligheter även getts medlemsstaterna genom praxis från EU-domstolen. Detta avsnitt redogör för de fördragsbestämmelser som ger medlemsstaterna möjlighet att begränsa den fria etableringsrätten respektive den fria kapitalrörligheten.

Avseende den fria etableringsrätten innehåller FEUF endast två grunder som tillåter att den begränsas. Den första tillåtna begränsningen utgörs av att etableringsfriheten inte tillämpas för verksamhet som är förenad med utövande av offentlig makt.¹⁷⁶ Den andra tillåtna begränsningen utgörs av hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa rättfärdiga undantag från den fria rörligheten, det är dock sällsynt att skatteregler kan motiveras med hänsyn till dessa omständigheter.¹⁷⁷ EU-domstolen har fastslagit att risk för skatteflykt inte utgör en rättfärdigandegrund genom fördragets regler om hänsyn till allmän ordning. Som läsaren kan notera nedan utgör däremot risk för skatteflykt, under vissa förutsättningar, en rättfärdigandegrund genom praxis.¹⁷⁸

Avseende den fria kapitalrörligheten begränsas den på så vis att den inte påverkar medlemsstaternas rätt att tillämpa bestämmelser som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat kapital på olika ort. Den fria kapitalrörligheten påverkar inte heller medlemsstaternas rätt att vidta nödvändiga åtgärder för att förhindra överträdelser av nationella författningar.¹⁷⁹ Sådana inskränkningar i den fria rörligheten för kapital får dock inte utgöra godtycklig diskriminering eller en förtäckt inskränkning i fri rörlighet för kapital.¹⁸⁰ För att sådana inskränkningar ska vara tillåtna ställs

¹⁷⁶ Art. 51 FEUF.

¹⁷⁷ Art. 52 FEUF; Ståhl, 2011, s. 147.

¹⁷⁸ Se avsnitt 5.3.

¹⁷⁹ Art. 65.1 FEUF.

¹⁸⁰ Art. 65.3 FEUF.

krav på trängande allmänintresse, ändamålsenlighet och proportionalitet, i enlighet med praxis som redogörs för i nästkommande avsnitt.¹⁸¹

5.3.2 Rättfärdigandegrunder enligt praxis

Som ovan nämnts ges medlemsstaterna, utöver bestämmelser i FEUF, möjlighet att begränsa den fria rörligheten genom praxis. EU-domstolen har i målet Gebhard utvecklat en princip för när en annars fördragsstridig inskränkning av den fria rörligheten kan rättfärdigas. Testet kan benämnas Rule of reason och tillämpas på samtliga fyra friheter. Rule of reason innehåller följande fyra kriterier som alla måste vara uppfyllda för att en inskränkning i den fria rörligheten ska rättfärdigas;

1. Regeln är tillämplig på ett icke-diskriminerande sätt,
2. Regeln framstår som motiverad med hänsyn till ett trängande allmänintresse,
3. Regeln är ägnad att säkerställa förverkligandet av den målsättning som eftersträvas genom den och
4. Regeln går inte utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målsättningen.¹⁸²

Det första kriteriet i Rule of reason medför att öppet diskriminerande skatteregler inte är tillåtna.

Det andra kriteriet innebär ett krav på att en nationell skatteregel som begränsar den fria rörligheten motiveras av ett viktigt nationellt intresse som uppväcker intresset av att upprätthålla den fria rörligheten. Sådana viktiga nationella intressen kan benämnas tvingande hänsyn till allmänintresset. Omständigheten att en nationell regel motiveras med risk för skatteflykt utgör inte per se en tillåten begränsning med hänsyn till allmänintresset.¹⁸³ För att skatteflykt ska godtas som en rättfärdigandegrund krävs att den nationella regeln riktas mot rent konstlade upplägg. Med rent konstlade upplägg avses upplägg

¹⁸¹ Se avsnitt 5.3.2; Bernitz & Kjellgren, 2018, s. 365.

¹⁸² C-55/94, *Gebhard*, p. 37-39; C-19/92, *Kraus*, p. 32.

¹⁸³ 270/83, *Kommissionen mot Frankrike*.

med avsikt att uppnå en skattemässig fördel. För att ett upplägg ska vara rent konstlat krävs också att det av objektiva omständigheter framgår att det ändamål som eftersträvas av etableringsfriheten inte har uppnåtts trots att de EU-rättsliga kraven formellt har iakttagits.¹⁸⁴ Vidare har EU-domstolen även godtagit risk för skatteflykt som rättfärdigandegrund när den åberopats tillsammans med andra rättfärdigandegrunder, så som bevarandet av fördelningen av beskattningsrätten.¹⁸⁵

Fördelning av beskattningsrätten har godtagits som rättfärdigandegrund såväl tillsammans med andra rättfärdigandegrunder som separat. I målet *Marks & Spencer* godtogs fördelning av beskattningsrätten tillsammans med rättfärdigandegrunderna risk för skatteflykt och förhindrande av dubbelt utnyttjande av förluster.¹⁸⁶ Fördelning av beskattningsrätten har också godtagits som rättfärdigandegrund enbart tillsammans med risk för skatteflykt¹⁸⁷ liksom separat¹⁸⁸.

Ett motiv som EU-domstolen tidigt godtog som rättfärdigandegrund är nödvändigheten av att bevara skattesystemets inre sammanhang.¹⁸⁹ För att denna rättfärdigandegrund ska accepteras krävs ett direkt samband mellan en skattefördel och en skattenackdel. Som exempel kan nämnas målet *Bachmann* som rörde avdragsförbud för premier på försäkringar tecknade i försäkringsbolag i andra medlemsstater. Vid avdragsrätt förelåg skatteplikt medan det utfallande beloppet vid avdragsförbud var skattefritt. Således förelåg en koppling mellan skattefördelen och skattenackdelen och därför godtogs bevarandet av skattesystemets inre sammanhang som rättfärdigandegrund.¹⁹⁰ Sedan *Bachmann*-målet har denna rättfärdigandegrund tillämpats mycket restriktivt av EU-domstolen.¹⁹¹

¹⁸⁴ C-196/04, *Cadbury Schweppes*.

¹⁸⁵ C-446/03, *Marks & Spencer*, p. 44-46.

¹⁸⁶ C-446/03, *Marks & Spencer*, p. 44-48.

¹⁸⁷ C-231/05, *OY AA*.

¹⁸⁸ C-337/08, *X Holding*.

¹⁸⁹ C-204/90, *Bachmann*.

¹⁹⁰ C-204/90, *Bachmann*, p. 22.

¹⁹¹ Ståhl, 2011, s. 159.

En nationell skatteregel som inte är öppet diskriminerande och som motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset måste, i enlighet med kriterium tre och fyra i Rule of reason, också vara ändamålsenlig och proportionerlig för att rättfärdigas. Med ändamålsenlighet och proportionalitet avses att en åtgärd för att uppnå ett visst ändamål inte får vara mer betungande eller långtgående än nödvändigt för att uppnå det eftersträvade ändamålet. Om flera skilda tillvägagångssätt finns för att uppnå det eftersträvade ändamålet ska det minst betungande tillvägagångssättet väljas. Prövningen av en åtgärds proportionalitet tar sin utgångspunkt i huruvida åtgärden uppnår det eftersträvade ändamålet. Sedan prövas om åtgärden är nödvändig för att uppnå det eftersträvade ändamålet. Slutligen prövas om åtgärden står i rimlig proportion till de negativa effekter som åtgärden kan medföra.¹⁹²

5.4 EU-rättslig praxis avseende exitbeskattning

5.4.1 Uppskovsmålet

I Uppskovsmålet¹⁹³, eller Kommissionen mot Sverige som är målets officiella titel, prövades huruvida de dåvarande svenska reglerna om uppskov var förenliga med fri rörlighet. Enligt den dåvarande regleringen krävdes för uppskovsavdrag att såväl ursprungsbostaden som ersättningsbostaden låg i Sverige.¹⁹⁴

Kommissionen menade att bestämmelserna om uppskovsavdrag, särskilt de som stadgade att sådant avdrag villkorades av att ersättningsbostaden låg i Sverige, utgjorde ett hinder mot fri etableringsrätt, fri rörlighet för arbetstagare och fri rörlighet för kapital.¹⁹⁵

Sverige menade att uppskovsavdrag förvisso hindrade den fria rörligheten, men att regleringen rättfärdigades av tvingade hänsyn till allmänintresset i

¹⁹² Bernitz & Kjellgren, 2018, s. 164 ff.

¹⁹³ C-104/06, *Kommissionen mot Sverige*.

¹⁹⁴ 47 kap. 3 § och 47 kap. 5 § IL i sin lydelse före 2008-01-01.

¹⁹⁵ C-104/06, *Kommissionen mot Sverige*, p. 8.

form av behovet att upprätthålla det nationella skattesystemets inre sammanhang.¹⁹⁶

EU-domstolen konstaterade att reglerna om uppskovsavdrag inte innehöll något förbud för en person i Sverige att inneha anställning eller etablera sig i en annan medlemsstat. EU-domstolen menade dock att regleringen om uppskovsavdrag hade en avskräckande effekt, på så vis att den kunde avhålla personer från att avyttra sin bostad i Sverige för att bosätta sig i en annan medlemsstat. Den avskräckande effekten grundades i att personer som avytttrade en bostad i Sverige och förvärvade en ny bostad i en annan medlemsstat behandlades sämre än de som förvärvade en ny bostad inom Sveriges gränser. Därmed konstaterade EU-domstolen att hinder mot fri rörlighet för personer förelåg.¹⁹⁷

Vidare prövade EU-domstolen om regleringen avseende uppskovsavdrag kunde rättfärdigas. I denna del konstaterade EU-domstolen att en prövning i enlighet med Rule of reason var nödvändig och hänvisade till prövningarna i Lasteyrie och N-målet. EU-domstolen framhöll att behovet av att upprätthålla det inre sammanhanget i ett skattesystem kan rättfärdiga en inskränkning i den fria rörligheten. EU-domstolen menade dock att Sverige inte anfört ett direkt samband mellan den aktuella skatteförmånen och den kompensation i form av ett visst skatteuttag som svarar mot denna förmån, vilket krävs för rättfärdigande. Således ansågs reglerna om uppskovsavdrag utgöra hinder mot fri rörlighet för personer.¹⁹⁸

Observeras kan att EU-domstolen inte fann anledning att pröva hur reglerna om uppskovsavdrag förhöll sig till fri rörlighet för kapital, då hinder mot fördragets regler om fri rörlighet för personer redan konstaterats.¹⁹⁹

¹⁹⁶ C-104/06, *Kommissionen mot Sverige*, p. 9.

¹⁹⁷ C-104/06, *Kommissionen mot Sverige*, p. 21-22.

¹⁹⁸ C-104/06, *Kommissionen mot Sverige*, p. 25-27.

¹⁹⁹ C-104/06, *Kommissionen mot Sverige*, p. 37.

5.4.2 Uttagsbeskattning

5.4.2.1 *National Grid Indus*

Huruvida regler om uttagsbeskattning är proportionerliga prövades även av EU-domstolen i målet *National Grid Indus*.²⁰⁰ *National Grid Indus* (bolaget) var ett bolag med skatterättslig hemvist i Nederländerna. Bolaget hade en fordran mot ett bolag i Storbritannien. På grund av valutakursförändring i Storbritannien uppstod en orealiserad valutakursvinst på bolagets fordran. Bolaget flyttade sin verkliga ledning till Storbritannien och fick därmed, enligt skatteavtal mellan Nederländerna och Storbritannien, skatterättslig hemvist i Storbritannien. Därför erhöll Storbritannien rätt att beskatta bolaget.²⁰¹

Enligt nederländsk lagstiftning skulle bolaget uttagsbeskattas eftersom skattskyldigheten för inkomst som uppstått medan bolaget hade skatterättslig hemvist i Nederländerna upphört.²⁰² Regleringen innehöll ingen möjlighet till anstånd med skattebetalningen och tog inte hänsyn till värdeminskningar som uppstod efter utflyttning.

EU-domstolen konstaterade att hinder mot fri etableringsrätt förelåg då bolag som flyttade sin skatterättsliga hemvist utomlands särbehandlades jämfört med bolag som behöll sin skatterättsliga hemvist i Nederländerna.²⁰³ Inskränkningen i den fria etableringsrätten kunde dock rättfärdigas med fördelning av beskattningsrätten, eftersom Nederländerna endast beskattade orealiserad vinst som uppstått under den tid som bolaget haft skatterättslig hemvist i Nederländerna. Däremot ansågs regleringen vara alltför ingripande, eftersom anstånd inte medgavs. Att värdenedgång efter utflyttning inte beaktades ansågs vara proportionerligt, något som bedömts annorlunda i de mål som uppsatsen redogör för i avsnitt 5.3.3 nedan, *Lasteyrie* och *N*-målet. Men först ges en presentation av ytterligare ett uttagsbeskattningsmål – Kommissionen mot Portugal.

²⁰⁰ C- 371/10, *National Grid Indus*.

²⁰¹ C- 371/10, *National Grid Indus*, p. 11-13.

²⁰² C- 371/10, *National Grid Indus*, p. 14.

²⁰³ C- 371/10, *National Grid Indus*, p. 41.

5.4.2.2 *Kommissionen mot Portugal*

Ett mål som har stora likheter med *National Grid Indus* är *Kommissionen mot Portugal*.²⁰⁴ I detta mål prövades de portugisiska reglerna om uttagsbeskattning, som stadgade att beskattning skulle ske då ett bolag flyttade sitt säte eller sin verkliga ledning utomlands. Möjlighet till anstånd med skattebetalningen saknades.²⁰⁵

Kommissionen menade att Portugal, genom dess lagstiftning om uttagsbeskattning, bröt mot bestämmelserna om fri etableringsrätt.²⁰⁶ EU-domstolen konstaterade inledningsvis att de portugisiska reglerna utgjorde hinder mot fri etableringsrätt, vilket domstolen grundade i att ett portugisiskt bolag som flyttar sitt säte eller sin verkliga ledning utomlands beskattas för orealiserade vinster medan ett bolag som har kvar sitt säte och sin verkliga ledning i Portugal inte beskattas förrän vid avyttring. Således sker en negativ särbehandling av bolag som väljer att flytta sitt säte eller sin verkliga ledning från Portugal och utnyttja sin fria etableringsrätt.²⁰⁷ Liksom i *National Grid Indus* ansåg EU-domstolen att hindret förvisso kunde rättfärdigas med fördelning av beskattningsrätten, men att avsaknaden av möjlighet till anstånd var oproportionerlig.²⁰⁸

5.4.3 Exitskatt för fysiska personers orealiserade kapitaltillgångar

5.4.3.1 *Lasteyrie*

I målet *Lasteyrie*²⁰⁹ ställde fransk domstol en fråga avseende tolkningen av fri etableringsrätt.²¹⁰ Enligt den dåvarande franska regleringen om exitskatt beskattades den som haft skatterättslig hemvist i Frankrike under minst sex av de senaste tio åren för värdeökningar på bolagsandelar vid utflyttning.

²⁰⁴ C-38/10, *Kommissionen mot Portugal*.

²⁰⁵ C-38/10, *Kommissionen mot Portugal*, p. 3.

²⁰⁶ C-38/10, *Kommissionen mot Portugal*, p. 7.

²⁰⁷ C-38/10, *Kommissionen mot Portugal*, p. 28-29.

²⁰⁸ C-38/10, *Kommissionen mot Portugal*, p. 31.

²⁰⁹ C-9/02, *Lasteyrie du Saillant*.

²¹⁰ Art. 49 FEUF i sin nuvarande lydelse.

Anstånd med skattebetalning medgavs till tidpunkten för avyttring, under förutsättning att den skattskyldige ställde säkerhet för skattebetalningen.²¹¹

Målet handlade om den franska medborgaren Lasteyrie som flyttade från Frankrike till Belgien. Lasteyrie ägde vid tidpunkten för utflyttningen aktier i ett franskt bolag och hade under sex av de senaste tio åren haft sin skatterättsliga hemvist i Frankrike. Vid utflyttningen hade aktierna ett högre marknadsvärde än förvärvspriset, därför beskattades han för den orealiserade kapitalvinsten.²¹²

Lasteyrie åberopade att den franska regleringen om exitskatt var rättsstridig med hänsyn till EU-rätten, varvid den franska domstolen ställde följande fråga till EU-domstolen; utgör principen om fri etableringsrätt hinder för en medlemsstat att, i syfte att förhindra skatteflykt, inrätta ett system som innebär att värdeökningar beskattas när det skatterättsliga hemvistet flyttas?²¹³

EU-domstolen konstaterade att den franska regleringen om exitskatt inte utgjorde ett förbud mot att en i Frankrike skattskyldig person utövade sin rätt till fri etablering. Regleringen kunde dock begränsa utövandet av den fria etableringsrätten genom att verka avskräckande på skattskyldiga personer som önskade etablera sig i en annan medlemsstat. Begränsningen i utövandet av den fria etableringen grundades enligt EU-domstolen i att personer som flyttade sin hemvist från Frankrike behandlades sämre än de som behöll sin hemvist i Frankrike.²¹⁴

EU-domstolen menade således att den franska regleringen om exitskatt utgjorde ett hinder mot fri etableringsrätt och framhöll att ett sådant hinder endast kan rättfärdigas om den nationella regleringen uppfyller de fyra kriterier som uppställdes i målet Gebhard.²¹⁵ Enligt den franska regeringen var

²¹¹ C-9/02, *Lasteyrie du Saillant*, p. 3.

²¹² C-9/02, *Lasteyrie du Saillant*, p. 12.

²¹³ C-9/02, *Lasteyrie du Saillant*, p. 18.

²¹⁴ C-9/02, *Lasteyrie du Saillant*, p. 45-46.

²¹⁵ C-9/02, *Lasteyrie du Saillant*, p. 49; se avsnitt 5.3.2.

ändamålet med exitskatt att förhindra skatteflykt. EU-domstolen menade att förhindrande av skatteflykt visserligen kunde utgöra ett trängande allmänintresse. EU-domstolen menade dock att alla skattskyldiga personer som flyttar från Frankrike inte genomförde flytten i syfte att kringgå den franska skattelagstiftningen.²¹⁶ Därför ansåg EU-domstolen att den franska regleringen om exitskatt inte var ägnat att säkerställa förverkligandet av målsättningen som eftersträvades – att undvika skatteflykt. Dessutom framhöll EU-domstolen att kravet på ställande av säkerhet för anstånd med skattebetalningen inte var proportionerligt. Den franska regleringen om exitskatt gick därmed utöver vad som var nödvändigt för att uppnå förhindrande av skatteflykt.²¹⁷ Den franska regleringen om exitskatt uppfyllde således inte de fyra kriterierna som uppställs i enlighet med Rule of reason och utgjorde därför ett hinder mot fri etableringsrätt.²¹⁸

5.4.3.2 *N-målet*

I *N-målet*²¹⁹ utvecklade EU-domstolen sin syn på exitbeskattning. Målet rörde den nederländska medborgaren N som flyttade från Nederländerna till Storbritannien. Den nederländska skattelagstiftningen innehöll bestämmelser om exitskatt liknande dem i *Lasteyrie-målet*, varför N vid utflyttningen beskattades för orealiserad kapitalvinst avseende aktier.²²⁰ N beviljades anstånd med skattebetalningen men tvingades, i enlighet med den nederländska regleringen om exitskatt, ställa säkerhet.²²¹ N ifrågasatte den nederländska regleringen om exitskatt och dess förenlighet med EU-rätten.²²² Den nederländska domstolen ställde bland annat frågan om etableringsfriheten utgjorde ett hinder för den nederländska regleringen om exitskatt.²²³

EU-domstolen förde ett liknande resonemang som i *Lasteyrie-målet*. En skillnad i den nederländska regleringen om exitskatt jämfört med den franska

²¹⁶ C-9/02, *Lasteyrie du Saillant*, p. 52.

²¹⁷ C-9/02, *Lasteyrie du Saillant*, p. 54.

²¹⁸ C-9/02, *Lasteyrie du Saillant*, p. 69.

²¹⁹ C-470/04, *N*.

²²⁰ C-470/04, *N*, p. 3-10.

²²¹ C-470/04, *N*, p. 11-13.

²²² C-470/04, *N*, p. 17.

²²³ C-470/04, *N*, p. 19.3.

regleringen var att i Nederländerna medförde värdeminskningar som uppstod efter utflyttning inte att skatteskulden reducerades. Skatten på den fiktiva kapitalvinsten kunde således överstiga den skatt som den skattskyldige skulle betalat om avyttringen skett vid samma tidpunkt utan att hemvisten flyttats från Nederländerna. Dessutom ställde regleringen krav på ställande av säkerhet för skattebetalningen liksom på uppgiftsskyldighet i form av att den skattskyldige vid tiden för utflyttning var tvungen att lämna skattedeklaration.²²⁴ Mot denna bakgrund ansåg EU-domstolen att den nederländska regleringen om exitskatt inskränkte utövandet av etableringsfriheten.²²⁵

EU-domstolen prövade sedan huruvida inskränkningen i etableringsfriheten kunde rättfärdigas. Vid prövningen ansågs det oproportionerligt att regleringen inte tog hänsyn till värdeminskningar som uppstod efter utflyttning. Det ansågs vidare inte proportionerligt att regleringen krävde ställande av säkerhet för beviljande av anstånd med skattebetalning. Det ska dock påpekas att den uppgiftsskyldighet som den nederländska regleringen om exitskatt innehöll ansågs proportionerlig.²²⁶

5.5 Kommissionens arbete med exitbeskattning

Europeiska kommissionen uppmanade i ett meddelande från år 2006 medlemsstaterna att åstadkomma en bättre inbördes samordning av sina nationella bestämmelser om utflyttningsbeskattning.²²⁷ I meddelandet sammanfattar Kommissionen rättsläget och föreslår riktlinjer för hur medlemsstaternas nationella lagstiftning kan anpassas för att undvika dubbelbeskattning, oavsiktlig icke-beskattning, förhindra missbruk och förebygga att skattebasen urholkas.

I riktlinjerna föreslås att regleringar om exitbeskattning bör innehålla ett villkorslöst skatteanstånd för att undvika skillnader i behandlingen mellan

²²⁴ C-470/04, N, p. 8.

²²⁵ C-470/04, N, p. 37-39

²²⁶ C-470/04, N, p. 49.

²²⁷ Kommissionens meddelande ”Utflyttningsbeskattning och behovet av samordning av medlemsstaternas skattepolitik”, KOM(2006) 825.

utflyttade och icke-utflyttade personer.²²⁸ Riktlinjerna uppmanar även till samarbete mellan skattemyndigheterna i respektive medlemsstat för att undvika dubbelbeskattning.²²⁹

Kommissionens meddelande besvarades av Europeiska unionens råd genom en resolution från år 2008.²³⁰ I resolutionen instämmer Rådet i Kommissionens uppmaning till medlemsstaterna om att vidta åtgärder för att samordna medlemsstaternas skattelagstiftning i syfte att undvika dubbelbeskattning.²³¹

5.6 Sammanfattning av kapitlet

Den inre marknaden utgör en grundsten i EU-rätten och innebär att fri rörlighet för varor, tjänster, kapital och personer ska upprätthållas inom unionen. EU-rätten uppställer förbud mot nationella regler som är diskriminerande i förhållande till dessa fyra friheter. Genom FEUF ges medlemsstaterna möjlighet att begränsa den fria rörligheten. Utöver fördragets möjligheter till begränsning av den fria rörligheten ger även praxis från EU-domstolen sådana möjligheter. För att en inskränkning av den fria rörligheten ska rättfärdigas måste den nationella regeln klara testet Rule of reason som utvecklats i praxis.

EU-domstolens praxis avseende uttagsbeskattning innebär att en sådan reglering, för konformitet med etableringsfriheten, måste ge möjlighet till anstånd. Det krävs dock inte att hänsyn tas till värdeminskningar som uppkommit efter utflytt. Avseende uppskovsavdrag krävs, för förenlighet med etableringsfriheten, att sådant avdrag medges även för fall då ersättningsbostaden ligger i en annan stat inom EES.

Av de två EU-rättsliga mål avseende exitbeskattning för fysiska personers kapitaltillgångar som kapitlet redogjort för, Lasteyrie-målet och N-målet, framgår att exitbeskattning kan utgöra hinder för fri etableringsrätt. För att

²²⁸ Ibid, s. 6.

²²⁹ Ibid, s. 5.

²³⁰ Rådets resolution av den 2 december 2008 om samordning av utflyttningsbeskattning, 2008/C 323/01.

²³¹ Ibid.

exitbeskattning ska rättfärdigas krävs att anstånd medges fram till tidpunkten för avyttring och att anståndet inte villkoras av ställande av säkerhet. För rättfärdigande krävs också att utflyttningsstaten tar hänsyn till framtida värde-minskningar av kapitalvinsten.

Avslutningsvis kan konstateras att Kommission och Rådet har arbetat med exitbeskattning och uppmanar medlemsstaterna att samordna sina skattelagstiftningar i syfte att undvika dubbelbeskattning.

6 EU-rättslig prövning av exitbeskattning

Kapitlet utreder hur exitbeskattning förhåller sig till fri rörlighet. Inledningsvis prövas EU-konformiteten av Skatteverkets förslag. Vidare görs en EU-rättslig undersökning av regleringen om uttagsbeskattning och uppskovsavgifter. Som nämnts i dispositionen²³² utgör en betydande del av kapitlet författarens analys. Störst vikt läggs vid prövningen av Skatteverkets förslag.

6.1 Skatteverkets förslag

6.1.1 Utgör Skatteverkets förslag hinder mot fri rörlighet?

6.1.1.1 Tillämpligheten av fri etableringsrätt

Skatteverkets förslag om exitskatt beskattar den som upphör att vara obegränsat skattskyldig i Sverige eller som enligt skatteavtal får skatterättslig hemvist i annan stat för orealiserade kapitalvinster. Detta avsnitt utreder hur utflyttningsbeskattningen förhåller sig till fri etableringsrätt. Fri etableringsrätt innefattar, som ovan konstaterats²³³, en rätt för medborgare från en medlemsstat att etablera sig på en annan medlemsstats territorium. Konstateras kan att exitskatten i Skatteverkets förslag inte innebär ett förbud för svenska medborgare att etablera sig på en annan medlemsstats territorium. Exitskatten innebär inte heller ett förbud för medborgare från andra medlemsstater att etablera sig i Sverige. Etableringsfriheten sträcker sig dock längre än så – den förbjuder varje åtgärd som innebär att utövandet av etableringsfriheten försvåras eller blir mindre attraktivt.²³⁴ Förbudet omfattar således även åtgärder som kan verka avskräckande på skattskyldiga personer som önskar etablera sig i en annan medlemsstat.²³⁵ En i Sverige obegränsat skattskyldig person som önskar utöva sin etableringsfrihet och flytta från Sverige behandlas genom exitskatten sämre än en person som stannar kvar i Sverige. Den som flyttar

²³² Se avsnitt 1.5.

²³³ Se avsnitt 5.2.2.

²³⁴ Se avsnitt 5.2.2; C-201/15, *AGET Iraklis*, p. 48-49.

²³⁵ Se avsnitt 5.2.2; C-9/02, *Lasteyrie du Saillant*, p. 45-46.

utomlands blir ju skattskyldig för orealiserade kapitalvinster enbart på grund av flytten. Den som stannar kvar i Sverige beskattas inte för tillgångarna för rän, och endast i den utsträckning som, de eventuellt realiserar. Skillnaden i behandlingen av den person som flyttar utomlands och den som bor kvar i Sverige kan ha en stor ekonomisk betydelse och därmed verka avskräckande för den som önskar utöva sin etableringsfrihet och flytta från Sverige. Enligt min mening utgör därför Skatteverkets förslag om exitskatt ett hinder mot den fria etableringsrätten.

6.1.1.2 Tillämpligheten av fri rörlighet för kapital

Som ovan nämnts²³⁶ innebär den fria kapitalrörligheten att transaktioner ska kunna ske fritt inom EU. Samtliga restriktioner för kapitalrörelser och betalningar mellan medlemsstaterna är förbjudna. Den fria rörligheten för kapital är även den enda av de fyra friheterna som kan åberopas gentemot tredje land. Huruvida exitskatt utgör ett hinder mot fri rörlighet för kapital är således beroende av om en utflyttning utgör en kapitalrörelse. Skatteverket menar att syftet med exitskatten, att beskatta kapitalvinster som upparbetats i Sverige, medför att de föreslagna reglerna inte hindrar kapitalrörelser. Skatteverket resonerar vidare att de finansiella flödena möjligen kan minska som en följd av minskad utflyttningen, men Verket menar att en sådan minskning får ses som en oundviklig följd av inskränkningen i etableringsfriheten.²³⁷ Som ovan nämnts har EU-domstolen uttalat att om en annan fördragsfrihet är dominerande kan fri kapitalrörlighet inte tillämpas.²³⁸ Eftersom etableringsfriheten, enligt Skatteverket, är den dominerande fördragsfriheten kan således fri kapitalrörlighet inte åberopas.

Mot bakgrund av EU-domstolens ställningstaganden i *Fidium Finanz* och *Skatteverket mot A och B* instämmer jag, i vart fall på ett övergripande plan, i Skatteverkets resonemang kring tillämpligheten av den fria kapitalrörligheten. Det ska dock nämnas att Kommissionen har uttalat att fri rörlighet för

²³⁶ Se avsnitt 5.2.3.

²³⁷ Skatteverket, 2017, s. 96 f.

²³⁸ Se avsnitt 5.2.3.

kapital kan omfatta vissa transaktioner vid utflyttning till tredje land.²³⁹ Kommissionen utvecklar dock inte sitt resonemang mer än så. Mot bakgrund av ovanstående menar jag att det inte kan uteslutas att den fria kapitalrörligheten är tillämplig. Om den fria rörligheten för kapital är tillämplig kan den föreslagna regleringen om exitskatt utgöra ett hinder för denna frihet, eftersom en person som flyttar utomlands behandlas sämre än en person som väljer att inte flytta. Detta då den som flyttar beskattas för orealiserade kapitalvinster redan vid utflyttningen, med möjlighet till anstånd som skiljer sig åt beroende på om flytten sker inom eller utom EES. Den som väljer att inte flytta beskattas först vid en eventuell avyttring. Vid flytt inom EES är det av ringa betydelse vilken av friheterna – etableringsfrihet och fri kapitalrörlighet – som tillämpas eftersom resultatet bör bli detsamma. Vid flytt utom EES är det dock endast fri rörlighet för kapital som kan tillämpas, varför det är avgörande vilken av friheterna som åberopas.

Avseende den del av förslaget som rör benefika överlåtelser kan en annan bedömning av tillämpligheten av den fria kapitalrörligheten göras. Den föreslagna regleringen tar i den delen sikte på kapitaltillgångar som överförs till en begränsat skattskyldig person, det vill säga en person som är hemmahörande i en annan stat än Sverige. Om överlåtelserna sker till en person hemmahörande i en annan stat än Sverige beskattas mottagaren istället för överlåtarens. Dessutom tidigareläggs beskattningen.²⁴⁰ Regleringen riktas således direkt mot kapitaltillgångars rörlighet över nationsgränserna, till skillnad från den del av förslaget som rör utflyttningsskattning där regleringen riktas mot personers rörlighet över nationsgränserna. Jag menar därför att den dominerande friheten vid benefika överlåtelser är fri rörlighet för kapital. Eftersom benefika överlåtelser till en person hemmahörande i en annan stat än Sverige särbehandlas menar jag att den föreslagna regleringen utgör ett hinder mot fri rörlighet för kapital. I nästkommande avsnitt utreds huruvida de hinder mot fri rörlighet som Skatteverkets förslag medför kan rättfärdigas.

²³⁹ Kommissionens meddelande ”Utflyttningsskattning och behovet av samordning av medlemsstaternas skattepolitik”, KOM(2006) 825.

²⁴⁰ Se avsnitt 4.2.2.

6.1.2 Rättfärdigandegrunder för Skatteverkets förslag

För att en nationell regel som inskränker rätten till fri rörlighet ska rättfärdigas krävs att regeln klarar Rule of reason-testet.²⁴¹ Rule of reason stadgar inledningsvis att regeln ska vara tillämplig på ett icke-diskriminerande sätt. Reglerna om exitskatt är inte direkt diskriminerande, eftersom de behandlar svenska och utländska medborgare på samma sätt. Fortsättningsvis ska reglerna framstå som motiverade med hänsyn till ett trängande allmänintresse. I denna del anför Skatteverket, som ett första skäl till regler om exitskatt, skatteflykt.²⁴² Förevarande avsnitt utreder huruvida skatteflykt utgör ett sådant trängande allmänintresse som kan rättfärdiga exitskatt som ett hinder mot fri rörlighet.

Som ovan framgått²⁴³, kan skatteflykt, under vissa förutsättningar motivera en begränsning i den fria rörligheten med hänsyn till ett trängande allmänintresse. Så är fallet om den nationella regeln riktas mot rent konstlade upplägg, vilket innebär upplägg med avsikt att uppnå en skattemässig fördel. Den exitskatt som Skatteverket föreslår riktas sig förvisso mot rent konstlade upplägg – som exempel på sådana upplägg nämner Skatteverket i sitt förslag att det är vanligt förekommande att till underpris sälja ett svenskt fåmansföretag med stort obeskattat kapital till ett cypriotiskt holdingbolag. Det fria egna kapitalet kan då delas ut till det cypriotiska bolaget utan beskattningseffekter. Skatteverket nämner också att den fysiska ägaren bosätter sig på Malta där han eller hon mottar utdelning från det cypriotiska bolaget, eftersom utdelning från cypriotiska bolag inte beskattas i Malta.²⁴⁴ Detta är ett exempel på ett rent konstlat upplägg. Skatteverkets förslag riktas sig dock inte enbart mot rent konstlade upplägg, utan även mot utomlandsflytt som sker av helt andra skäl.

Enligt min mening kan skatteflykt således inte rättfärdiga Skatteverkets förslag om exitskatt genom att det enbart riktas mot rent konstlade upplägg.

²⁴¹ Se avsnitt 5.3.2.

²⁴² Skatteverket, 2017, s. 54 f.

²⁴³ Se avsnitt 5.3.2.

²⁴⁴ Skatteverket, 2017, s. 54.

Skatteflykt kan dock utgöra ett trängande allmänintresse som motiverar rörlighetshindrande regler också om skatteflykt anförs som rättfärdigande grund tillsammans med andra rättfärdigande grunder. Som presenteras nedan har Skatteverket även anfört fördelning av beskattningsrätten som rättfärdigande grund. Skatteflykt tillsammans med fördelning av beskattningsrätten kan således utgöra ett trängande allmänintresse som kan rättfärdiga Skatteverkets förslag.²⁴⁵

Ytterligare ett skäl som Skatteverket motiverar sitt förslag med är fördelning av beskattningsrätten.²⁴⁶ Fördelning av beskattningsrätten är en rättfärdigande grund som accepterats av domstolen såväl ensamt som tillsammans med andra rättfärdigande grunder.²⁴⁷ Skatteflykt kan således tillsammans med fördelning av beskattningsrätten rättfärdiga den föreslagna regleringen medan fördelning av beskattningsrätten ensamt kan verka som rättfärdigande grund. Huruvida förslaget står i rimlig proportion till dessa rättfärdigande grunder utreds i följande avsnitt.

6.1.3 Proportionalitetsprövning av Skatteverkets förslag

6.1.3.1 Anstånd

Enligt Rule of reason är det inte tillräckligt att en begränsning av den fria rörligheten motiveras av ett trängande allmänintresse. För rättfärdigande krävs också att den nationella regeln står i rimlig proportion till de negativa effekter som regeln kan tänkas medföra.²⁴⁸ Flera delar av Skatteverkets förslag kräver, enligt min mening, en närmare proportionalitetsprövning. Inledningsvis kan nämnas regleringen kring anståndsmöjligheter. Som den uppmärksamme läsaren noterat har EU-domstolen uppställt krav på anstånd för att rättfärdiga exitskatt. Vid flytt inom EES medger Skatteverkets förslag anstånd till dess faktisk avyttring sker, således tar således Skatteverkets förslag i denna del hänsyn till EU-domstolens krav på anstånd.²⁴⁹ Vid benefika

²⁴⁵ Se avsnitt 5.3.2.

²⁴⁶ Skatteverket, 2017, s. 37 och 55.

²⁴⁷ Se avsnitt 5.3.2.

²⁴⁸ Se avsnitt 5.3.2.

²⁴⁹ Skatteverket, 2017, s. 96 ff.

överlåtelse saknas dock möjlighet till anstånd, något som enligt min mening kan ifrågasättas ur ett EU-rättsligt perspektiv. Skatteverket menar att den föreslagna regleringen av benefika överlåtelse förvisso utgör ett hinder mot fri kapitalrörlighet. Verket menar dock att en möjlighet till anstånd inte skulle fylla någon funktion då överlåtelse och förvärvare är olika personer, då anståndsmöjligheten syftar till att motverka de likviditetsproblem som kan uppstå när beskattning sker redan vid utflyttning. Enligt Skatteverket rättfärdigas hindret mot fri kapitalrörlighet genom fördelning av beskattningsrätten. Verket menar också att den föreslagna beskattningen av benefika överlåtelse är mindre ingripande än utflyttningsbeskattning eftersom en benefik överlåtelse innebär en faktisk överlåtelse.²⁵⁰

Jag ställer mig tveksam till Skatteverkets resonemang om rättfärdigande i denna del. Konstateras kan att en person som benefikt överlåter tillgångar till en begränsat skatteskyldig behandlas sämre än en person som benefikt överlåter tillgångar till en obegränsat skattskyldig. Vid benefik överlåtelse till en obegränsat skattskyldig tillämpas kontinuitetsprincipen – förvärvaren träder i överlåtarens ställe och beskattas vid en framtida avyttring av tillgångarna. Överlåtare undgår beskattning. Enligt min mening kan denna skillnad i behandling verka avskräckande för en person som önskar överlåta tillgångar benefikt till en begränsat skattskyldig person. Fördelning av beskattningsrätten utgör visserligen en rättfärdigandegrund, men i motsats till Skatteverket menar jag att förslaget i denna del är så ingripande att det inte står i rimlig proportion till rättfärdigandegrunden. En möjlighet till anstånd skulle medföra att den föreslagna regleringen blir mindre ingripande, då beskattningen skulle ske först då förvärvaren avyttrar tillgången. I enlighet med proportionalitetsprincipen bör den minst ingripande åtgärden väljas, varför jag menar att anstånd bör medges även vid benefika överlåtelse.

Möjligheten till anstånd begränsas inte enbart vid benefika överlåtelse, utan även vid utflyttning till ett land utanför EES. Vid flytt till ett land utanför EES

²⁵⁰ Skatteverket, 2017, s. 161.

tidsbegränsas anståndet till maximalt fem år och kan villkoras med ställande av säkerhet. Dessutom medges anstånd endast om Sverige har skatteavtal med utflyttningsstaten och skatteavtalet innehåller bestämmelser om informationsutbyte. Som jag ovan resonerat kan det inte helt uteslutas att den fria rörligheten för kapital är tillämplig.²⁵¹ Klart är att en person som väljer att flytta till ett tredje land behandlas sämre än en person som väljer att inte flytta. Den som väljer att flytta till ett tredje land behandlas också sämre än den som flyttar inom EES. Villkorat anstånd i form av krav på ställande av säkerhet har av EU-domstolen i N-målet bedömts som oproportionerligt.²⁵² N-målet rörde dock inte förhållandet gentemot ett tredje land och dessutom var det den fria etableringsfriheten som var föremål för prövning. Eftersom resultatet av tillämpning av de fyra friheterna ska bli detsamma anser jag ändå att det av N-målet går att dra följande slutsats; villkorat anstånd i form av krav på ställande av säkerhet är alltför långtgående även vid en prövning i förhållande till den fria kapitalrörligheten gentemot tredje land. Således menar jag, förutsatt att den fria kapitalrörligheten är tillämplig, att villkorat anstånd i form av ställande av säkerhet inte är förenligt med Rule of reasons krav på proportionalitet. Kravet på att Sverige har skatteavtal med utflyttningsstaten och att skatteavtalet innehåller bestämmelser om informationsutbyte bör också belysas närmare. I detta avseende har Kommissionen uttalat att administrativt samarbete kan motivera begränsningar i den fria rörligheten, varför denna begränsning nog får anses rättfärdigad.²⁵³

6.1.3.2 Uppgiftsskyldighet

En annan del av Skatteverkets förslag som jag menar är i behov av ytterligare utredning ur ett EU-rättsligt perspektiv är uppgiftsskyldigheten. Uppgiftsskyldigheten innebär en skyldighet för samtliga anståndshavare att årligen lämna uppgifter om sitt kapitalinnehav. Liknande skyldighet återfanns i den nederländska exitskatteregleringen i N-målet. Där uttalade EU-domstolen att en sådan uppgiftsskyldighet förvisso är ägnad att göra det mindre attraktivt

²⁵¹ Se avsnitt 5.2.3.

²⁵² Se avsnitt 5.4.3.2.

²⁵³ Kommissionens meddelande ”Utflyttningsbeskattning och behovet av samordning av medlemsstaternas skattepolitik”, KOM(2006) 825.

för en skattskyldig person att utöva sina grundläggande friheter, men att uppgiftsskyldigheten inte är oproportionerlig i förhållande till syftet att fördela beskattningsrätten.²⁵⁴ Som konstaterats i föregående avsnitt grundas Skatteverkets förslag, liksom den nederländska regleringen, bland annat på en vilja att upprätthålla fördelningen av beskattningsrätten. Kanske skulle EU-domstolen, med stöd i N-målet, bedöma uppgiftsskyldigheten som återfinns i Skatteverkets förslag på liknande sätt som i N-målet vid en prövning. Uppgiftsskyldigheten i Skatteverkets förslag skiljer sig dock gentemot den nederländska uppgiftsskyldigheten på så vis att den utgör en förutsättning för att behålla anståndet.²⁵⁵ EU-domstolen har i såväl Lasteyrie-målet som N-målet uttalat att anstånd kan rättfärdiga en annars fördragsstridig exitskattreglering, under förutsättning att anståndet inte förenas med villkor.²⁵⁶ En mindre långtgående åtgärd för att få uppgifter om den skattskyldiges kapitalinnehav kan kanske vara ett samarbete mellan medlemsstaternas skattemyndigheter. Uppgiftsskyldigheten kan således, enligt min mening, ifrågasättas utifrån kravet på proportionalitet.

6.1.3.3 Hänsyn till omständigheter efter utflytt

I tillägg till EU-domstolens krav på anstånd för rättfärdigande av regler om exitskatt finns även krav på att hänsyn tas till värdenedgång som sker efter överlåtelsen. Vid prövningen i N-målet ansågs det oproportionerligt att regleringen inte tog hänsyn till värdeminskningar som uppstod efter utflyttning.²⁵⁷ För att Skatteverkets förslag ska vara proportionerligt i förhållande till dess syfte krävs således att regleringen tar hänsyn till omständigheter som uppkommer efter utflyttningen. Enligt den föreslagna regleringen beaktas värdeminskningar som uppstår efter utflyttning på så vis att den slutliga skatten sätts ned vid verkliga och definitiva värdenedgångar.²⁵⁸ Därför är förslaget i denna del, enligt min mening, proportionerligt.

²⁵⁴ Se avsnitt 5.4.3.2; C-470/04, *N*, punkt 49.

²⁵⁵ Skatteverket, 2017, s. 110.

²⁵⁶ Se avsnitt 5.4.3.

²⁵⁷ Se avsnitt 5.4.3.2.

²⁵⁸ Skatteverket, 2017, s. 129 ff.

6.2 Uttagsbeskattning

Genom praxis från EU-domstolen kan konstateras att etableringsfriheten är tillämplig då bolag flyttar utomlands och därmed träffas av uttagsbeskattning.²⁵⁹ För att utröna huruvida uttagsbeskattning utgör ett hinder mot fri etableringsrätt jämförs en inhemsk situation med en gränsöverskridande situation. I en inhemsk situation beskattas bolag först vid avyttring eller likvidation. Vid en gränsöverskridande situation beskattas bolaget vid tidpunkten för utflyttning, eftersom det då upphör att vara skattskyldigt i Sverige. Således tidigareläggs beskattningstidpunkten, varför en negativ särbehandling av gränsöverskridande situationer föreligger. Uttagsbeskattning utgör därför en inskränkning i etableringsfriheten.

Inskränkningen i etableringsfriheten kan rättfärdigas med fördelning av beskattningsrätten, vilket är aktuellt vid uttagsbeskattning eftersom ursprungsstaten avser att beskatta vinster som upparbetats under den tid verksamheten bedrivits i Sverige. I den mån regleringar om uttagsbeskattning är proportionerliga har EU-domstolen godtagit sådana skatter som förenliga med fri rörlighet.²⁶⁰ Proportionaliteten har, enligt min mening, varit den centrala frågan i EU-domstolens prövningar av uttagsbeskattning. Klart är att uttagsbeskattning får fastställas vid tidpunkten för utflyttning – hänsyn till senare uppkomna värdeminskningar krävs således inte.

Klart är också att en reglering om uttagsbeskattning inte kan kräva att betalningen ska ske omedelbart vid utflyttning – möjlighet till anstånd måste finnas för att proportionalitet ska föreligga. Enligt min mening kvarstår dock frågan om när skattebetalningen ska ske. Enligt praxis är inte ens en snäv otillåten inskränkning av etableringsfriheten tillåtet. Detta skulle innebära att skattebetalningen ska erläggas vid samma tidpunkt som vid en inhemsk situation, det vill säga vid faktisk realisering. EU-domstolen har dock uttalat att en annan tidpunkt för skattebetalningen än vid faktisk realisation är tillåten för vissa tillgångar som inte är avsedda att avyttras. Det kan dock ifrågasättas

²⁵⁹ Se avsnitt 5.4.2.

²⁶⁰ Se avsnitt 5.4.2.

huruvida det är nödvändigt att beskattningstidpunkten i de svenska reglerna om uttagsbeskattning sammanfaller med utflyttningstidpunkten. Svenska bolag är som bekant skattskyldiga för alla sina inkomster såväl från Sverige som från utlandet. Sverige har beskattningsrätt avseende begränsat skattskyldiga fysiska och juridiska personer för inkomster från näringsverksamhet hänförlig till fast driftställe eller fastighet i Sverige. Det saknas dock reglering om beskattningstidpunkten. Således kan värden som upparbetats i Sverige i de flesta fall beskattas i Sverige med dessa allmänna beskattningsregler. För att en sådan beskattning ska säkra skatteintäkten kan beskattningen hänföras till en inkomst eller värdestegring upparbetad i Sverige. Dock skulle beskattningstidpunkten senareläggas.²⁶¹ Uttagsbeskattning och därmed tidigarelagd beskattningstidpunkt kan därför, enligt min mening, vara oproportionerligt – det finns mindre ingripande åtgärder. Kanske är det av EU-domstolen ett medvetet val att vara vag i frågan om beskattningstidpunkten, då det kan vara svårt att generellt bestämma en tidpunkt då skattebetalning ska ske. Omständigheterna i det enskilda fallet kan skilja sig och medföra att olika tidpunkter kan vara motiverade och proportionerliga.

Den svenska regleringen om uttagsbeskattning medger anstånd med skattebetalningen under vissa förutsättningar. För immateriella tillgångar och inventarier sker en successiv betalning av skattebetalningen, vilket kan ifrågasättas i förhållande till etableringsfrihetens krav på anstånd. Vid en jämförelse med en rent inhemsk situation tidigareläggs beskattningen vid en utflyttningssituation. Vid en inhemsk situation sker ju ingen beskattning förrän de immateriella tillgångarna eller inventarierna realiserar. Det kan dock vara så att det är dessa typer av tillgångar som EU-domstolen menar inte är avsedda att avyttras. En immateriell tillgång, så som ett varumärke eller ett patent, är kanske inte en tillgång som ett bolag vanligen avyttrar. Det torde dock inte vara ovanligt att sådana tillgångar avyttras vid en inkråmsöverlåtelse. Konstateras kan att det vore intressant med en EU-rättslig prövning av de svenska

²⁶¹ Thim, Johan, 'En kritisk analys av svenska uttagsbeskattningsregler vid gränsöverskridande transaktioner', *SN 2010*, s. 783.

reglerna om uttagsbeskattning, särskilt den del som avser immateriella tillgångar.

6.3 Uppskovsavdrag

Liksom reglerna om uttagsbeskattning kan även reglerna om uppskovsavdrag diskuteras utifrån ett EU-rättsligt perspektiv. Som uppsatsen redogjort för har de svenska reglerna om uppskovsavdrag ändrats för konformitet med bestämmelserna om fri rörlighet efter en prövning i EU-domstolen. Nuvarande reglering innebär att uppskov medges oavsett om ursprungsbostad eller ersättningsbostad ligger inom Sveriges gränser eller i en medlemsstat inom EES. Det föreligger således ingen negativ särbehandling av gränsöverskridande situationer och därmed föreligger inte heller något hinder mot fri rörlighet. Således saknas anledning att genomföra en rättfärdigandeprövning.

6.4 Sammanfattning av kapitlet

I kapitlet konstateras att Skatteverkets förslag utgör hinder mot fri etableringsrätt liksom att det inte kan uteslutas att förslaget också hindrar den fria kapitalrörligheten. Vidare undersöks de rättfärdigandegrunder, skatteflykt och fördelning av beskattningsrätten, som Skatteverket anför i sitt förslag. Rättfärdigandegrunderna kan tillsammans rättfärdiga den föreslagna regleringen, förutsatt att regleringen står i rimlig proportion till rättfärdigandegrunderna. Kapitlet belyser delar av förslaget som har varit centrala för proportionalitetsprövningen i EU-domstolens domar om exitbeskattning – anstånd, uppgiftsskyldighet och hänsyn till omständigheter efter utflytt. Avseende anstånd kan nämnas att avsaknaden av anståndsmöjlighet vid benefika överlåtelser ifrågasätts med hänsyn till proportionalitetsprincipen. Det ifrågasätts också huruvida det är proportionerligt att anståndet villkoras av ställande av säkerhet vid flytt till ett land utanför EES. Avseende uppgiftsskyldigheten menar jag att den i sig är proportionerlig, dock är den alltför ingripande då den utgör ett villkor för anstånd. Avslutningsvis tar den föreslagna regleringen, enligt min mening, hänsyn till omständigheter som uppkommer efter utflytt.

Kapitlet undersöker även hur uttagsbeskattning och uppskovsavdrag förhåller sig till fri rörlighet. Det konstateras att uttagsbeskattning utgör en inskränkning i etableringsfriheten som kan rättfärdigas med fördelning av beskattningsrätten. EU-rätten uppställer krav på att en reglering om uttagsbeskattning ska innehålla möjlighet till anstånd. Den svenska regleringen medger anstånd under vissa förutsättningar, kapitlet konstaterar att det kan ifrågasättas huruvida det är förenligt med EU-rättens krav att inte fullt ut medge anstånd för immateriella tillgångar och inventarier.

Avslutningsvis utreds förhållandet mellan regleringen avseende uppskovsavdrag och fri rörlighet. Enligt nu gällande lagstiftning medges uppskovsavdrag förutsatt att ursprungsbostaden och ersättningsbostaden ligger inom EES, varför regleringen inte utgör hinder mot fri rörlighet.

7 Analys och avslutande ord

7.1 Regler om exitbeskattning i svensk lagstiftning

I uppsatsens avslutande kapitel ämnar jag återgå till uppsatsens frågeställningar. Den första frågeställningen behandlar vilka regler om exitbeskattning som återfinns i svensk skattelagstiftning. Avseende denna frågeställning kan inledningsvis konstateras att exitbeskattning inte är något nytt i svensk skattelagstiftning. Såväl reglerna om uttagsbeskattning som reglerna om uppskovsavdrag utgör exempel på regler om exitbeskattning, då de tillämpas i utflyttningssituationer. Det kanske mest centrala i problematiken kring exitbeskattning är de likviditetsproblem som kan uppstå vid sådan beskattning. Likviditetsproblemen grundas i att beskattning sker av orealiserade tillgångar. På så vis skyddas skattebasen, varför en sådan beskattning ur statens perspektiv bör vara gynnsam. Det latent skattekrav på upparbetade vinster som vid rent inhemska situationer föreligger gentemot skattskyldiga upphör ju vid utflyttningsbeskattning. Det ligger också i statens intresse att behålla skattskyldiga inom statens gränser, för fortsatt beskattning. En reglering om exitbeskattning kan avhålla skattskyldiga från utflyttning, varför en sådan reglering torde vara fördelaktig ur statens perspektiv även i detta avseende.

7.2 Skatteverkets förslag

För att besvara uppsatsens andra frågeställning – hur regler om exitbeskattning och Skatteverkets förslag förhåller sig till fri rörlighet – har uppsatsen redogjort för innebörden av Skatteverkets förslag. Förslaget lades fram hösten 2017 och innebär att tioårsregeln upphävs och ersätts med regler om exitskatt. Personer som upphör att vara obegränsat skattskyldiga i Sverige eller som enligt skatteavtal får hemvist i annan stat föreslås betala skatt för orealiserade kapitaltillgångar i Sverige. Syftet med den föreslagna exitskatten varierar mellan en fördelning av beskattningsrätten i enlighet med territorialitetsprincipen och en skatteflyktsregel, något som får stor betydelse för hur förslaget

förhåller sig till fri rörlighet. Jag återkommer därför till förslagets syften i avsnitt 7.3.2 som diskuterar just förslagets förhållande till fri rörlighet.

När jag möttes av förslagets innehåll var min första tanke följande: med vilka pengar ska skatten betalas? Vid en ”vanlig” kapitalvinstbeskattning har kapitaltillgången avyttrats och därmed har medel för skattebetalningen erhållits. Men vid en beskattning av orealiserade tillgångar måste medel för att betala skatten tas någon annanstans ifrån. Kanske tvingas den skattskyldige sälja kapitaltillgången helt.

Kanske kan möjligheten till anstånd kompensera för den bristande skatteförmågan som annars uppstår i en exitskattsituation. Den föreslagna regleringen medger evigt anstånd vid flytt inom EES. Vid en flytt inom EES uppstår således ingen omedelbar beskattningskonsekvens utan beskattning sker först vid en eventuell avyttring. Vid en avyttring erhålls medel att betala skatten med, varför anstånd enligt min mening medför att förslaget, till den del det rör flytt inom EES, blir mindre ingripande. Vid flytt utom EES är situationen dock en annan. Vid en sådan flytt är anståndet tidsbegränsat till maximalt fem år. Om den skattskyldige inte sålt den beskattningsbara kapitaltillgången när fem år förflutit blir han eller hon således beskattad för tillgången, trots att inga medel erhållits för att betala skatten. Något som skulle medföra att exitskatten blir mindre ingripande är förlängd anståndstid. Förlängd anståndstid kompenserar dock inte, enligt min mening, till fullo för den bristande skatteförmågan.

Inte enbart förslagets förhållande till skatteförmågeprincipen kan diskuteras, utan även dess förhållande till kontinuitetsprincipen liksom till realisationsprincipen. I den del förslaget rör benefika överlåtelse åsidosätts kontinuitetsprincipen helt, något som enligt min mening är anmärkningsvärt. Förslaget har i denna del mötts av hård kritik, då den föreslagna regleringen kan försvåra för generationsskiftet. Ska ett generationsskifte kunna genomföras utan att företaget tvingas sälja tillgångar, något som med stor sannolikhet är nödvändigt vid en omedelbar beskattning vid benefika överlåtelse, måste den

övertagande generationen stanna inom Sveriges gränser. Om den föreslagna regleringen hade medgett anstånd även vid benefika överlåtelse hade den blivit mindre ingripande och utgjort ett mindre hinder för genomförandet av generationsskiftet.

Skatteverkets förslag har även kritiserats för att försvåra för företag som vill etablera sig utomlands. Jag menar också att konkurrenskraften kan hämmas genom att utlänningar som kommer till ett land för att starta företag kan föredra att lämna landet innan reglering om exitbeskattning blir tillämplig. Konkurrensen kan också hämmas på så vis att företag flyttar utomlands innan några större värden hunnit upparbetats i landet, i syfte att undvika exitbeskattning.

Avslutningsvis kan nämnas att exitbeskattning kan medföra ökade administrativa krav på utflyttade enskilda och bolag. Som uppsatsen visat innehåller flertalet regleringar om exitbeskattning krav på årlig uppgiftsskyldighet. Dessutom ska tillgångarna vanligen värderas till marknadsvärdet. En sådan värdering kan vara såväl svår att genomföra som kostsam. Konstateras kan att det finns såväl positiva som negativa aspekter av en den föreslagna exitbeskattningen, beroende på ur vems perspektiv beskattningen ses. Nedan diskuteras exitbeskattning i allmänhet och Skatteverkets förslag i synnerhet ur ett EU-rättsligt perspektiv.

7.3 Exitbeskattning och dess förhållande till fri rörlighet

7.3.1 Fri rörlighet och EU-domstolens prövning

För att besvara uppsatsens andra frågeställning, som rör exitbeskattningsförhållande till fri rörlighet, har uppsatsen redogjort för och tillämpat EU-rätten. Inledningsvis kan konstateras att EU och dess inre marknad medför ett mer sammansvetsat Europa i många avseenden. Exempelvis underlättar fri rörlighet inom unionen för investeringar liksom för arbetstagare att ta anställning i andra medlemsstater. Rörligheten medför dock inte enbart ett mer sammansvetsat Europa, utan medför även att skillnader hos medlemsstaterna tydliggörs. En sådan skillnad är medlemsstaternas lagstiftning. På flera

rättsområden har medlemsstaternas lagstiftning harmoniserats för att underlätta rörligheten och för att skapa ett än mer sammansvetsat Europa. På skatterättsens område kvarstår dock skillnader i medlemsstaternas lagstiftning. Skatterätten i ett medlemsland är inte utformad för de förutsättningar som föreligger i ett annat medlemsland, vilket kan medföra såväl svårigheter som möjligheter vid gränsöverskridande rörelser. Sådana svårigheter kan exempelvis bestå i att beskattningstidpunkten tidigareläggs, medan sådana möjligheter kan bestå i en mer förmånlig beskattning än vad som följer av nationell rätt.

Förhållandet mellan exitbeskattning och fri rörlighet har i ett flertal mål prövats av EU-domstolen. EU-domstolens prövning av nationella regler om utflyttningsbeskattning sker stegvis. Det första steget i prövningen är att avgöra huruvida den fria rörligheten är tillämplig i det enskilda fallet. Nästa steg i prövningen av nationella regler om utflyttningsbeskattning är hindersprövningen – föreligger hinder mot fri rörlighet? Det enskilda fallet jämförs med en rent inhemsk situation. Om den gränsöverskridande situationen negativt särbehandlas föreligger hinder mot fri rörlighet. För att en reglering ska anses hindra den fria rörligheten räcker det med att regleringen verkar avskräckande för utövandet av den fria rörligheten. Det tredje steget i prövningen utgörs av en rättfärdigandeprövning, som innehåller en prövning mot proportionalitetsprincipen. I denna del har flertalet rättfärdigande grunder för utflyttningsbeskattning godtagits. Den kanske mest förekommande rättfärdigande grunden är en välavvägd fördelning av beskattningsrätten, vilken har stor likhet med territorialitetsprincipen. De rättfärdigande grunder som godtagits av EU-domstolen hör ofta samman, då de på ett eller annat vis syftar till att skydda en stats skattebas. Inte sällan åberopas flera rättfärdigande grunder samtidigt och efter EU-domstolens prövning i *Marks & Spencer* finns flera exempel på att åtskilliga rättfärdigande grunder tillsammans kan motivera en annars rörlighetshindrande reglering. Således görs en samlad bedömning av rättfärdigande grunderna, vilket kan medföra att det blir otydligt vilken av rättfärdigande grunderna som vägt tyngst i bedömningen. En sådan otydlighet kan innebära

svårigheter att förutsätta utfallet i en prövning i EU-domstolen, särskilt eftersom rättfärdigandegrunderna endast etablerats genom praxis.

7.3.2 Skatteverkets förslag och dess förhållande till fri rörlighet

I uppsatsens föregående kapitel har en EU-rättslig prövning av Skatteverkets förslag genomförts för att besvara uppsatsens andra frågeställning. Frågeställningen har besvarats i föregående kapitel, varför förevarande avsnitt diskuterar förhållandet mellan den föreslagna exitskatten och EU-rätten.

Exitbeskattnings förhållande till fri rörlighet har engagerat såväl domarna i EU-domstolen som kommissionärerna i EU-kommissionen. EU-domstolens praxis avseende exitbeskattnings har, enligt min mening, bidragit på så vis att rättsläget klargjorts. Praxis har uppställt vissa krav på en reglering om exitskatt för att fördragets bestämmelser om fri rörlighet ska iakttas. Det mest centrala kravet är kravet på anstånd. Kravet hör samman med att möjligheten till anstånd medför att skillnaderna i beskattning av en person som hör hemma i ursprungsstaten och en person som hör hemma i destinationsstaten elimineras – beskattning sker vid avyttring. På så vis undanröjs exitskatteregler som annars skulle utgöra hinder mot fri rörlighet.

Praxis uppställer även krav på att regler om exitskatt tar hänsyn till värdeminskningar som uppkommer efter utflytt. Kravet är, enligt min mening, logiskt. Om sådan hänsyn inte tas skulle en person som exitbeskattas och vars tillgångar minskar i värde efter utflytt beskattas för ett högre värde än om personen hade stannat i ursprungsstaten och därmed beskattats vid avyttringstillfället. En sådan reglering kan verka avskräckande för den som funderar på att lämna ursprungsstaten för att bosätta sig i en annan stat, varför den utgör ett hinder mot fri rörlighet. Om hänsyn tas till värdeminskningar som uppstår efter utflytt undanröjs detta hinder.

Även om EU-domstolens praxis har medfört ett tydligare rättsläge avseende exitbeskattnings kvarstår vissa frågor. Exempelvis har de mål om exitbeskattnings som prövats av EU-domstolen endast prövats i förhållande till fri

etableringsrätt. Önskvärt hade således varit ett tydligare rättsläge avseende exitskatt i förhållande till fri rörlighet kapital, särskilt eftersom denna frihet är tillämplig även gentemot tredje land. Genom domen *Fidium Finanz*, där EU-domstolen fastslog att fri rörlighet för kapital inte kan åberopas om någon av de andra fördragsfriheterna är tillämpliga och dominerande, har tillämpningsområdet för fri rörlighet för kapital begränsats. Mot vilken av fördragsfriheterna prövningen sker har mindre betydelse för transaktioner inom EU, eftersom resultatet blir detsamma oavsett vilken fördragsfrihet som har brutits. Vid transaktioner mot tredje land är situationen dock en annan, eftersom den endas tillämpliga fördragsfriheten mot tredje land är fri rörlighet för kapital. Kommissionen har uttalat att utflyttning till tredje land kan innebära vissa transaktioner som omfattas av den fria rörligheten för kapital. Därför kan det, enligt min mening, inte uteslutas att även bestämmelser om fri kapitalrörlighet måste iakttas vid utformningen av regler om exitskatt. Om regler avseende exitskatt skulle prövas mot fri kapitalrörlighet och denna frihet skulle anses tillämplig, kan det antas att resultatet skulle bli detsamma som vid en prövning mot fri etableringsrätt. Således skulle kravet på anstånd även gälla gentemot tredje land.

EU-domstolens praxis är också av stor vikt för rättfärdigandeprövningen. Som uppsatsen har redogjort för är den föreslagna regleringens syften att fördela av beskattningsrätten liksom att förhindra skatteflykt. Vid en prövning av rättfärdigande och proportionalitet av Skatteverkets förslag är dessa syften av central betydelse, eftersom prövningen består i huruvida förslaget innehåll står i rimlig proportion till de eftersträlvade ändamålen. Därför hade jag gärna sett att Skatteverket tydliggjort vilket syfte som grundar vilken åtgärd. Exempelvis anför Verket att fördelning av beskattningsrätten utgör motivet bakom den föreslagna regleringen om benefika överlåtelse. Sedan framkommer dock att regleringen föreslås eftersom det annars skulle vara möjligt att undvika beskattning vid utflyttning.²⁶² Således är väl syftet förhindrande av

²⁶² Denna aspekt har även framförts i Juridiska fakulteten vid Lunds universitet, *Remiss: Skatteverkets promemoria Exitbeskattning för fysiska personer*, 2018-02-20. <http://www.regeringen.se/492a1a/contentassets/9801a1ed0b4942ad87c1993b43c85754/juridiska-fakulteten-vid-lunds-universitet.pdf>

skatteflykt? Vilket syfte som är det faktiska har betydelse, eftersom det är för att rättfärdiga en rörlighetshindrande regel med enbart förhindrande av skatteflykt som rättfärdigandegrund krävs att regeln endast riktas mot rent konstlade upplägg. Fördelning av beskattningsrätten kan såväl ensam som tillsammans med andra rättfärdigande grunder rättfärdiga regler som utgör hinder mot fri rörlighet.

7.3.3 Uttagsbeskattning och dess förhållande till fri rörlighet

Som föregående kapitel konstaterat utgör uttagsbeskattning en inskränkning av fri etableringsrätt som kan rättfärdigas med fördelning av beskattningsrätten. För proportionalitet krävs att regleringen innehåller anständsmöjligheter. Hur uttagsbeskattning förhåller sig till fri rörlighet har således behandlats i föregående kapitel, varför förevarande avsnitt endast kort diskuterar uttagsbeskattning ur ett EU-rättsligt perspektiv.

EU-domstolen har i ett flertal mål prövat uttagsbeskattning och dess förhållande till etableringsfriheten. Uttagsbeskattning skiljer sig från beskattning av fysiska personers orealiserade kapitaltillgångar på så vis att den träffar bolag istället för fysiska personer. En fråga som kan diskuteras är huruvida EU-domstolens domar som rör exitbeskattning av fysiska personer, det vill säga Lasteyrie och N-målet, är tillämpliga vid exitbeskattning av bolag. Etableringsfriheten ska tillförsäkras såväl fysiska som juridiska personer, men frågan är om tillämpningen av etableringsfriheten för fysiska personer skiljer sig mot tillämpningen av etableringsfriheten för juridiska personer.

En aspekt där tillämpningen enligt praxis skiljer sig åt är att uttagsbeskattning får fastställas vid tidpunkten för utflyttning – hänsyn till senare uppkomna värdeminskningar krävs således inte. Avseende exitskatt för fysiska personers orealiserade kapitaltillgångar krävs, för proportionalitet, att sådan hänsyn tas. Skillnaden har sin grund i att beskattningen träffar olika inkomstslag. Vid uttagsbeskattning sker beskattningen i inkomstslaget näringsverksamhet medan beskattningen sker i inkomstslaget kapital vid exitskatt för fysiska

personers orealiserade kapitaltillgångar. Således skiljer sig möjligheterna att exitbeskatta bolag respektive individer.

7.3.4 Uppskovsavdrag och dess förhållande till fri rörlighet

Som föregående kapitel konstaterat kan regleringar om uppskovsavdrag utgöra en inskränkning i etableringsfriheten. En sådan inskränkning föreligger om uppskovsavdrag begränsas till att endast medges om ursprungsbostad och ersättningsbostad ligger på en medlemsstats territorium. De svenska reglerna om uppskovsavdrag medger numera uppskovsavdrag förutsatt att ursprungsbostad och ersättningsbostad är placerade inom EES. Hur uppskovsavdrag förhåller sig till fri rörlighet har således behandlats i föregående kapitel.

Möjligen kan EU-domstolens prövning av den svenska regleringen om uppskovsavdrag tillföra något till diskussionen om Skatteverkets förslag och dess förhållande till fri rörlighet. I EU-domstolens prövning konstaterades nämligen att även regler som inte utgör ett förbud mot ett visst gränsöverskridande moment kan innebära hinder mot fri rörlighet. Det rör sig då om regler som kan verka avskräckande och därför avhålla medborgare från rörlighet över nationsgränserna. Vid en prövning av Skatteverkets förslag kan det antas att principen om att även avskräckande regler kan utgöra hinder mot fri rörlighet skulle tillämpas. I Uppskovsmålet var den aktuella rättfärdigande grunden dock bevarandet av det inre sammanhanget i ett skattesystem, vilken Skatteverket inte anfört som en rättfärdigande grund i sitt förslag. Därför kan några jämförelser mellan Uppskovsmålet och Skatteverkets förslag, enligt min mening, inte göras avseende rättfärdigandeprövningen.

7.4 Avslutande ord

Som förevarande uppsats har lyft fram har Skatteverkets förslag om exitkatt för fysiska personer bemötts med stor kritik. Den 10 mars 2018 publicerade Dagens Industri en artikel där det framkommer att regeringen motsätter sig delar av Skatteverkets förslag. Enligt artikeln anser regeringen att delar av den föreslagna regleringen är alltför långtgående och utgör ett stort hinder för

generationsskiften. Resterande delar av förslaget ska enligt artikeln analyseras vidare.²⁶³ Det dröjde dock inte länge förrän regeringen återigen yttrade sig om förslaget. Den 26 mars 2018, nästan exakt fyra månader efter att Skatteverkets förslag om exitskatt presenterades, lämnade finansminister Magdalena Andersson besked om att förslaget stoppas.²⁶⁴ I artikeln framhåller Andersson dock att en reform av tioårsregeln är nödvändig. En framtida exitskatt är således inte utesluten, varför jag anser att mitt arbete med förevarande uppsats, trots förkastandet av Skatteverkets förslag, är av betydelse.

Efter arbetet med förevarande uppsats kan jag konstatera att utflyttningsbeskattning är problematiskt. Trots att det finns olika metoder, så som möjlighet till anstånd, för att undanröja de hinder som utflyttningsbeskattning medför kan en sådan beskattning knappast främja rörlighet. Det finns här en konflikt mellan den fria rörligheten och en medlemsstats beskattningsrätt. På flera grunder, så som förhindrande av skatteflykt eller fördelning av beskattningsrätten, har ju en stat goda skäl att beskatta en utflyttad. Det krävs således ett system som tar hänsyn till denna konflikt och väger den enskildes intresse av fri rörlighet mot det fiskala intresset av att beskatta utflyttade.

Avslutningsvis kan konstateras att exitbeskattning kan ifrågasättas ur ett EU-rättsligt perspektiv. En sådan beskattning kan försvåra för enskilda att investera i utländska bolag liksom för bolag att organisera sig på önskat vis. Detta skapar inlåsnings effekter – ett bolag som funderar på att flytta sin verksamhet utomlands kanske väljer att avstå när skattekonsekvenserna blir större än fördelarna av en sådan flytt. Sådana inlåsnings effekter innebär att skattjakten sker på rörlighetens bekostnad.

²⁶³ Öjemar, Fredrik, 'Utländsfamiljer slipper exitskatt', *Dagens Industri*, 2018-03-10, s. 8.

²⁶⁴ Andersson, Magdalena, 'Vi stoppar exitskatten', *Dagens industri*, 2018-03-26, s. 4.

8 Käll- och litteraturförteckning

8.1 Författningar

Kommunalskattelag (1928:370).

Regeringsform (1974:152).

Lag (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen.

Lag (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna.

Inkomstskattelag (1999:1229).

Lag (2003:758) om skatteavtal mellan Sverige och Portugal.

Aktiebolagslag (2005:551).

Skatteförfarandelag (2011:1244).

8.2 Offentligt tryck

8.2.1 Sverige

Prop. 1927:102, *Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till kommunalskattelag m.m., given Stockholms slott den 22 februari 1927.*

Prop. 1982/83:144, *om utvidgning av skattskyldigheten i Sverige för aktievinster m.m.*

SOU 1997:2, del II, *Inkomstskattelag.*

Prop. 1999/2000:2, *Inkomstskattelagen.*

Prop. 2003/04:19, *Vissa skattefrågor rörande fastigheter och bostadsrätter*.

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

8.2.2 Europeiska unionen

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

Agreement on the European economic area, EUT 1994 L 1/3.

Kommissionens meddelande ”Utflyttningsbeskattning och behovet av samordning av medlemsstaternas skattepolitik”, KOM(2006) 825.

Förklaring (nr 17) om företräde i Förklaringar som fogas till slutakten från den regeringskonferens som antagit Lissabonfördraget, undertecknat den 13 december 2007, EUT, C 326/337.

Rådets resolution av den 2 december 2008 om samordning av utflyttningsbeskattning, EUT 2008 C 323/01.

Fördraget om Europeiska unionen, EUT 2016 C 202/13.

Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, EUT 2016 C 326/47.

8.3 Litteratur

Bengtsson, Bertil, ’SOU som rättskälla’, *SvJT 2011*.

Bernitz, Ulf och Kjellgren, Anders, *Europarättens grunder*, 6 uppl., Stockholm, 2018.

Ceijs, Katia, ’Utflyttningsbeskattning av bolag’, *SvSkT 2012*.

Chalmers, Damian; Davies, Gareth & Monti, Georgio, *European union law; text and materials*. 3 uppl., Cambridge university press, Cambridge, 2014.

Dahlman, Christian, *Rätt och rättfärdigande: en tematisk introduktion i allmän rättslära*, 2 uppl., Studentlitteratur, Lund, 2010

Derlén, Mattias; Ingmanson, Staffan och Lindholm, Johan. *Grundläggande EU-rätt*. 1. uppl., Liber, Stockholm, 2015.

Hettne, Jörgen & Otken Eriksson, Ida (red.), *EU-rättslig metod; teori och genomslag i svensk rättstillämpning*, 2 uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2011.

Hilling, Maria, 'Är det möjligt att utforma EU-förenliga skatteflyktsregler?' *SvSkT 2012*.

Jonsson, Lars, Inkomstskattelag (1999:1229) 3 kap. 7 §, Lexino 2014-01-01.

Kleineman, Jan, 'Rättsdogmatisk metod', i Korling, Fredric och Zamboni, Mauro (red.), 1 uppl., *Juridisk metodlära*, Studentlitteratur, Lund, 2013.

Lambertz, Göran, 'Nyttig eller onyttig rättsvetenskap', *SvJT 2002*, s. 265 ff.

Lehrberg, Bert, *Praktisk juridisk metod*, 9 uppl., Iusté, Uppsala, 2016.

Lodin, Sven-Olof; Lindencrona, Gustaf; Melz, Peter; Silfverberg, Christer & Simon-Almendal, Teresa, *Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt, Del 2*, 16 uppl., Studentlitteratur, Lund, 2017.

Mutén, Leif, 'EG-domstolen och exitskatten', *SN 2004*.

Nelson, Maria, 'Beskattning vid aktiebolags hemvistbyte', *SvSkT 2006*.

Peczenik, Aleksander, 'Juridikens allmänna läror', *SvJT* 2005, s. 250.

Reichel, Jane, 'EU-rättslig metod' i Korling, Fredric och Zamboni, Mauro (red.), 1 uppl., *Juridisk metodlära*, Studentlitteratur, Lund, 2013.

Sandgren, Claes, 'Är rättsdogmatiken dogmatisk?' *Tidskrift for rettsvitenskap*, 2005.

Ståhl, Kristina, *EU-skatterätt*, 3 uppl., Iustus, Uppsala, 2011.

Thim, Johan, 'En kritisk analys av svenska uttagsbeskattningsregler vid gränsoverskridande transaktioner', *SN* 2010.

Világi, Réka, 'Exit taxation on various types of corporate reorganizations in light of EU law', *European taxation*, no. 7, 2012.

Wiman, Bertil, 'Svenska eller utländska aktier och neutralitet', i Gorton, Lars (red.), *Festskrift till Gunnar Karnell*, 1 uppl., Carlsson Law Network, Stockholm, 1999.

8.4 Övriga källor

Andersson, Magdalena, 'Vi stoppar exitskatten'; *Dagens industri*, 2018-03-26.

Carlén, Mikael; Larsson, Hans Peter, 'Nya lagar ska inte tas fram av Skatteverket'; *Dagens industri*, 2018-01-19.

EU-domstolens hemsida.

<http://curia.europa.eu/>

Hämtad (2018-04-05).

Fall, Johan; Lemne, Carola, 'Säg nej till nya arvsskatten'; *Dagens industri*, 2018-01-05.

Företagarna, *Remissyttrande: Skatteverkets promemoria Exitsskatt för fysiska personer*, 2018-03-05, (Fi2017/04529/S1). <http://www.regeringen.se/49360d/contentassets/9801a1ed0b4942ad87c1993b43c85754/foretagarna.pdf>
(Hämtad 2018-04-11).

Förvaltningsrätten i Jönköping, *Remissyttrande över promemorian Exitbeskattning för fysiska personer*, (Fi2017/04529/S1;FJO 2017/303), 2018-02-28.
<http://www.regeringen.se/492bb8/contentassets/9801a1ed0b4942ad87c1993b43c85754/forvaltningsratten-i-jonkoping.pdf>
(Hämtad 2018-03-21).

Föreningen auktoriserade revisorer, *Remissyttrande över promemorian Exitbeskattning för fysiska personer*, (Fi2017/04529/S1), 2018-03-01.
<http://www.regeringen.se/492bb8/contentassets/9801a1ed0b4942ad87c1993b43c85754/far.pdf>
(Hämtad 2018-03-20).

Hatzigeorgiu, Andreas, Ekonomistudion (tv-program), *Svenska dagbladet*, 2018-01-16.
<https://www.svd.se/en-sadan-skatt-skulle-skada-sveriges-rykte>
(Hämtad 2018-02-07).

Juridiska fakulteten vid Lunds universitet, *Remiss: Skatteverkets promemoria Exitbeskattning för fysiska personer*, 2018-02-20, (Fi2017/04529/S1;V2017/2113).
<http://www.regeringen.se/492a1a/contentassets/9801a1ed0b4942ad87c1993b43c85754/juridiska-fakulteten-vid-lunds-universitet.pdf>
(Hämtad 2018-04-05).

Kammarrätten i Göteborg, *Yttrande över Skatteverkets promemoria Exitbeskattning för fysiska personer*, (Fi2017/04529/S1;456/17), 2018-03-05.
<http://www.regeringen.se/49360d/contentassets/9801a1ed0b4942ad87c1993b43c85754/kammarratten-i-goteborg.pdf>
(Hämtad 2018-03-21).

Kronander, Torbjörn, 'Exitsskatten straffar utlandssatsningar'; *Dagens industri*, 2018-02-07.

Landsorganisationen Sverige, *Yttrande över promemorian Exitbeskattning för fysiska personer*, (Fi2017/04529/S1;20170456), 2018-02-16.
<http://www.regeringen.se/492bb8/contentassets/9801a1ed0b4942ad87c1993b43c85754/landsorganisationen-i-sverige.pdf>
(Hämtad 2018-03-21).

Lantbrukarnas riksförbund, *Yttrande över Skatteverkets promemoria Exitbeskattning för fysiska personer*, (Fi2017/04529/S1; 2017/8032), 2018-03-02.
<http://www.regeringen.se/49360d/contentassets/9801a1ed0b4942ad87c1993b43c85754/lrf.pdf>
(Hämtad 2018-03-21).

Ludvigsson, Maria, 'DDR-skatt från Magdalena Andersson'; *Svenska dagbladet*, 2018-01-17.

Nasdaq, *Yttrande avseende Skatteverkets promemoria Exitbeskattning av fysiska personer*, (Fi2017/04529/S), 2018-03-05.
<http://www.regeringen.se/49360d/contentassets/9801a1ed0b4942ad87c1993b43c85754/nasdaq-stockholm-ab.pdf>
(Hämtad 2018-03-22).

Näringslivets skattedelegation, *Remiss av Skatteverkets promemoria Exitbeskattning för fysiska personer*, (Fi2017/04529/S1), 2018-02-27.
<http://www.regeringen.se/4933fc/contentassets/9801a1ed0b4942ad87c1993b43c85754/naringslivets-skattedelegat-ion.pdf>

(Hämtad 2018-03-21).

OECD:s modellavtal.

Regeringskansliet, Remiss, Fi2017/04529/S1, 2017-12-08.

<http://www.regeringen.se/4ae5ed/contentassets/9801a1ed0b4942ad87c1993b43c85754/remissinstanser-exitbeskattning-for-fysiska-personer.pdf>

(Hämtad 2018-02-07).

Regeringskansliet, Remiss av Skatteverkets promemoria Exitbeskattning för fysiska personer, Fi2017/04529/S1.

<http://www.regeringen.se/remisser/2017/12/remiss-av-skatteverkets-promemoria-exitbeskattning-for-fysiska-personer/>

(Hämtad 2018-03-15).

Skatteverket, *Exitbeskattning för fysiska personer*, Fi2017/04529/S1, 2017.

Skatteverket, *Försäljning av aktier efter utflyttning*, 2007-06-01.

Skatteverket, *Uttagsbeskattning och återföring av periodiserings-, ersättnings-, respektive expansionsfond när inkomst av näringsverksamhet inte längre ska beskattas i Sverige*, SKV Dnr 131 228506-11/111, 2011-06-07.

Stockholms handelskammare, *Remissyttrande – Exitbeskattning för fysiska personer*. (Fi2017/04529/S1), 2018-03-05.

<http://www.regeringen.se/49360c/contentassets/9801a1ed0b4942ad87c1993b43c85754/stockholms-handelskammare.pdf>

(Hämtad 2018-03-21).

Sundgren, Peter, 'Förslaget om en svensk exitskatt är inte något radikalt – trots starka reaktioner', *Dagens juridik*, 2017-12-22.

<http://www.dagensjuridik.se/2017/12/forslaget-om-en-svensk-exitskatt-ar-inte-nagot-radikalt-trots-starka-reaktioner>

(Hämtad 2018-02-07).

Svenskar i världen, *Remissyttrande avseende Skatteverkets promemoria Exitbeskattning för fysiska personer*, (Fi2017/04529/S1), 2018-03-01.

<http://www.regeringen.se/492bb8/contentassets/9801a1ed0b4942ad87c1993b43c85754/foreningen-svenskar-i-varlden.pdf>

(Hämtad 2018-02-26).

Sveriges advokatsamfund, *Remissyttrande över Skatteverkets promemoria Exitskatt för fysiska personer*, (Fi2017/04529/S1;R-2017/2270), 2018-02-26.

<http://www.regeringen.se/4931ea/contentassets/9801a1ed0b4942ad87c1993b43c85754/sveriges-advokatsamfund.pdf>

(Hämtad 2018-03-22).

<https://www.svd.se/om/panamadokumenten>

(Hämtad 2018-04-04).

SVT Nyheter, 2016-14-03.

<https://www.svt.se/nyheter/enorm-lacka-avslojar-de-rika-och-maktigas-dolda-skatteplanering>

(Hämtad 2018-04-04).

Swedish Private equity & venture capital association, *Remissyttrande – Skatteverkets promemoria Exitskatt för fysiska personer*, (Fi2017/04529/S1), 2018-03-02.

<http://www.regeringen.se/49381d/contentassets/9801a1ed0b4942ad87c1993b43c85754/swedish-private-equity-and-venture-capital-association.pdf>

(Hämtad 2018-03-22).

TCO, *Exitbeskattning för fysiska personer*, (Fi2017/04529/S1), 2018-03-01.

<http://www.regeringen.se/492bb8/contentassets/9801a1ed0b4942ad87c1993b43c85754/tco.pdf>

(Hämtad 2018-04-11)

Wikström, Tobias, 'Bygg inte en berlinmur runt Sveriges företagare', *Dagens industri*, 2017-12-13.

<https://www.di.se/ledare/tobias-wikstrom-bygg-inte-en-berlinmur-runt-sveriges-foretagare/>, (Hämtad 2018-02-07).

Öjemar, Fredrik, 'Utlandsfamiljer slipper exitskatt'; *Dagens Industri*, 2018-03-10.

9 Rättsfallsförteckning

9.1 Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 1996 ref. 38.

RÅ 2008 ref. 16.

RÅ 2008 ref. 30.

RÅ 2008 ref. 56.

RÅ 2008 not. 166.

9.2 EU-domstolen

6-64, *Costa mot ENEL*, EU:C:1964:66.

270/83, *Kommissionen mot Frankrike*, EU:C:1986:37.

C-81/87, *Daily Mail*: EU:C:1988:456.

C-204/90, *Bachmann*, EU:C:1992:35.

C-19/92, *Kraus*, EU:C:1993:125.

C-279/93, *Schumacker*, EU:C:1995:31.

C-55/94, *Gebhard*, EU:C:1995:411

C-34/98, *Kommissionen mot Frankrike*: EU:C:2000:84.

C-251/98, *Baars*, EU:C:2000:205.

C-9/02, *Lasteyrie du Saillant*, EU:C:2004:138.

C-442/02, *Caixa Bank*, EU:C:2004:586.

C-446/03, *Marks & Spencer*, EU:C:2005:763.

C-470/04, *N*, EU:C:2006:525.

C-196/04, *Cadbury Schweppes*, EU:C:2006:544.

C-452/04, *Fidium Finanz*, EU:C:2006:631.

C-104/06, *Kommissionen mot Sverige*, EU:C:2007:40.

C-102/05, *Skatteverket mot A och B*, EU:C:2007:275.

C-231/05, *OY AA*, EU:C:2007:439.

C-443/06, *Hollmann*, EU:C:2007:600.

C-35/08, *Busley and Cibrian*, EU:C:2009:625.

C-337/08, *X Holding*, EU:C:2010:89.

C- 371/10, *National Grid Indus*, EU:C:2011:785.

C-38/10, *Kommissionen mot Portugal*, EU:C:2012:521.

C-201/15, *AGET Iraklis*, EU:C:2016:972.