



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Terese Lundeslöf

Finns den svenska utflyttningsbeskattningen av näringsverksamhet mellan golv och tak?

En uppsats om svensk utflyttningsbeskattnings förenlighet med
ATAD och EU-rättens etableringsfrihet

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Termin för examen: Period 2 HT2018

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	5
1.1 Introduktion	5
1.2 Syfte och frågeställningar	6
1.3 Avgränsningar	6
1.4 Metod och material	7
1.5 Forskningsläge	9
1.6 Disposition	10
2 EU OCH DESS SKATTERÄTT	11
2.1 Inledning	11
2.2 EU-rättens olika delar	12
2.3 Skatterätt inom EU	15
2.4 Förenlighet med EU-rätten	16
2.4.1 Rätt till fri rörlighet	16
2.4.2 Hinder för den fria rörligheten	19
2.4.3 Neutralisering av hinder	20
2.4.4 Rättfärdigande av hinder	20
2.5 Oförenlighet med EU-rätten	24
2.6 Avslutande kommentar	25
3 INTERNATIONELL SKATTERÄTT	27
3.1 Inledning	27
3.2 Skatteavtal	27
3.2.1 Kommentar	30
3.3 BEPS	30
3.3.1 Kommentar	31
4 ATAD – DIREKTIV MOT SKATTEFLYKTSMETODER	32
4.1 Inledning	32
4.2 Syftet med ATAD	32
4.3 Allmänna bestämmelser	33
4.4 Innebörden av utflyttningsbeskattning	34
4.4.1 Överföring av tillgång från huvudkontor till fast driftställe	35
4.4.2 Överföring av tillgång från fast driftställe till huvudkontor eller annat fast driftställe	35
4.4.3 Överföring av det skatterättsliga hemvistet	36
4.4.4 Överföring av näringsverksamhet	36
4.5 Anstånd	36
4.6 Ränta	37
4.7 Garanti eller återkrav av skatteskulden	38
4.8 Anståndets upphörande	38
4.9 Ingångsvärdet	39

4.10	Marknadsvärdet	39
4.11	Undantag	40
4.12	Avslutande kommentar	40
5	UTFLYTTNINGSBESKATTNING ENLIGT SVENSK RÄTT	44
5.1	Inledning	44
5.2	Bakgrund	44
5.3	Skattskyldighet i Sverige	46
5.4	Uttagsbeskattning	48
5.4.1	Allmänt	48
5.4.2	Syftet med uttagsbeskattning	50
5.4.3	Innebörden av uttagsbeskattning	50
5.4.3.1	Näringsverksamhet upphör	51
5.4.3.1.1	Gällande rätt	51
5.4.3.1.2	Finansdepartementets promemoria	52
5.4.3.1.3	Kommentar	52
5.4.3.2	Skattskyldighet för inkomst helt eller delvis upphör	53
5.4.3.2.1	Gällande rätt	53
5.4.3.2.2	Finansdepartementets promemoria	54
5.4.3.2.3	Kommentar	55
5.4.3.3	Skattskyldighet för tillgång upphör vid överföring till annan del av samma näringsverksamhet	56
5.4.3.3.1	Gällande rätt	56
5.4.3.3.2	Finansdepartementets promemoria	57
5.4.3.3.3	Kommentar	57
5.4.3.4	Inkomst helt eller delvis inte längre ska beskattas i Sverige på grund av skatteavtal	58
5.4.3.4.1	Gällande rätt	58
5.4.3.4.2	Finansdepartementets promemoria	58
5.4.3.4.3	Kommentar	59
5.4.3.5	Tillgång överförs till annan del av näringsverksamhet som är undantagen beskattning i Sverige på grund av skatteavtal	59
5.4.3.5.1	Gällande rätt	59
5.4.3.5.2	Finansdepartementets promemoria	60
5.4.3.5.3	Kommentar	60
5.5	Anstånd	61
5.5.1	Syftet med anståndsreglerna	61
5.5.2	Gällande rätt	61
5.5.3	Finansdepartementets promemoria	63
5.5.4	Kommentar	64
5.6	Ränta	65
5.6.1	Gällande rätt	65
5.6.2	Finansdepartementets promemoria	65
5.6.3	Kommentar	65
5.7	Garanti eller återkrav av skatteskulden	66
5.7.1	Gällande rätt	66
5.7.2	Finansdepartementets promemoria	66
5.7.3	Kommentar	66
5.8	Anståndets upphörande	67
5.8.1	Gällande rätt	67
5.8.2	Finansdepartementets promemoria	67
5.8.3	Kommentar	68

5.9 Ingångsvärdet	68
5.9.1 Gällande rätt	68
5.9.2 Finansdepartementets promemoria	70
5.9.3 Kommentar	70
5.10 Marknadsvärde	71
5.10.1 Gällande rätt	71
5.10.2 Finansdepartementets promemoria	72
5.10.3 Kommentar	73
5.11 Undantag	73
5.11.1 Gällande rätt	73
5.11.2 Finansdepartementets promemoria	73
5.11.3 Kommentar	74
5.12 Periodiserings-, ersättnings- och expansionsfond	74
5.12.1 Gällande rätt	74
5.12.2 Finansdepartementets promemoria	76
5.12.3 Kommentar	77
6 SAMMANFATTANDE KOMMENTAR	79
KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	82
RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	86

Summary

The purpose of this thesis is to study and analyse if the Swedish exit taxation is compatible with both the Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD) and the freedom of establishment within the European Union (EU).

Within the EU, one of the fundamental freedoms is establishment. EU-law has developed mainly through EU-court case law. In this case, the territorial principle in the balance between a country's tax sovereignty and the free movement has meant that each country should tax the part of an increase in value that arose during the taxpayer's tax liability in the country. However, a direct payment has been considered disproportionate in relation to the freedom of establishment. Therefore, there are also rules on deferral of payment of the exit tax.

In 2016, a directive was also issued against tax evasion methods, i.e. the ATAD. The Member States shall have adjusted their legislation by 1 January 2020 to comply with the Directive. In the Swedish law, exit taxation is regulated as a fictive taxation (uttagsbeskattning) and the reversal of deductions for untaxed reserves (periodiserings- och ersättningsfond). According to the Directive, exit taxation is applicable in four situations. These are the transfer of tax residence, business and assets, both from head office to permanent establishment, and from permanent establishment to head office or another permanent establishment. The Directive covers transfers between Member States or to third countries with which there is a mutual assistance agreement for the recovery of tax claims.

Due to the Directive, the Ministry of Finance has published a memorandum on 5 February 2019. In my review of the Swedish rules and the Ministry of Finance's investigation, my opinion is that the fictive taxation meets the requirements for exit taxation according to the Directive. There are then the rules on the reversal of deductions for untaxed reserves, where there must be an adjustment regarding the possibility of deferral of the payment. For deferral of payment in connection with the fictive taxation, the scope of application must also be extended to meet the requirements of the Directive.

The Directive contains minimum requirements for exit taxation, while EU law with its freedom of establishment is instead designed as a right without restrictions. However, in both regulations there are limitations that make these more or less coincide with each other. It means that the floor of the Directive and the roof of the freedom of establishment are similar and the Swedish regulation is then in level with both the floor and the ceiling.

Sammanfattning

Uppsatsen utreder och analyserar om svensk utflyttningsbeskattning är förenlig med Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD) respektive etableringsfriheten inom Europeiska unionen (EU).

Inom EU är etableringsfriheten en av de grundläggande friheterna. EU-rätten har utvecklats främst genom EU-domstolens rättspraxis. I avvägningen mellan ett lands beskattningsrätt och den fria rörligheten har territorialprincipen inneburit att respektive land ska beskatta den del av en värdeökning som uppkommit under tiden skattesubjektet har varit skattskyldig i landet. Dock har en direkt betalning ansetts vara oproportionerlig i förhållande till etableringsfriheten. Därför finns också regler om anstånd med betalning av skatten.

2016 utfärdades direktiv mot skatteflyktsmetoder, det vill säga ATAD. Medlemsstaterna ska senast den 1 januari 2020 ha justerat sin lagstiftning så att den överensstämmer med direktivet. För svensk del är utflyttningsbeskattning reglerad i reglerna om uttagsbeskattning och återföring av avdrag för avsättning till periodiseringsfond respektive ersättningsfond. Enligt ATAD ska utflyttningsbeskattning ske vid fyra situationer. Dessa är överföring av skatterättslig hemvist, näringsverksamhet och tillgångar från huvudkontor till fast driftställe samt från fast driftställe till huvudkontor eller annat fast driftställe. Direktivet omfattar överföringar som sker mellan medlemsstater eller till tredjeland med vilket det föreligger ett avtal om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar.

Med anledning av direktivet har finansdepartementet publicerat en utredning den 5 februari 2019. Vid min genomgång av de svenska reglerna och finansdepartementets utredning anser jag att uttagsreglerna uppfyller kraven för utflyttningsbeskattningen enligt ATAD. De särskilda reglerna om återföring av fondavsättning måste dock justeras vad gäller möjlighet till anstånd med betalningen. För anstånd med betalning vid samband med uttagsbeskattning måste också tillämpningsområdet utökas för att uppfylla kraven enligt ATAD.

Direktivet innehåller minimikrav på utflyttningsbeskattning medan EU-rätten med dess etableringsfrihet istället är i grunden utformad som en rättighet utan restriktioner. I båda regelverken finns det dock begränsningar som gör att dessa mer eller mindre sammanfaller med varandra. Det medför således att direktivets golv med etableringsfrihetens tak är snarlika och den svenska regleringen kan då sägas vara i nivå med både golvet och taket.

Förord

Denna uppsats är slutresultatet av mina 4,5 års studier på juristprogrammet, Lunds universitet.

Jag vill tacka alla mina vänner för att ha gjort tuffa perioder under studietiden lite lättare med skratt och uppmuntran både i och utanför skolan. Jag vill även rikta ett tack till min familj och framförallt till min mamma för att visat mig att allting går och trott på mig hela vägen, med all dess innebörd av höga berg och djupa dalar.

Sist skulle jag vilja tacka min handledare Mats Tjernberg för värdefulla kommentarer och vägledning vid skrivandet av denna uppsats.

Eslöv den 12 mars 2019

Terese Lundeslöf

Förkortningar

ATAD	Rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknads funktion. (Anti-Tax Avoidance Directive)
BEPS	Base erosion and profit shifting
EU	Europeiska unionen
FEU	Fördraget om Europeiska unionen
FEUF	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
G20	Group of Twenty
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
MLI	Multilateral instrument
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
Prop.	Proposition
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFL	Skatteförfarandelagen (2011:1244)

1 Inledning

1.1 Introduktion

Den ökade internationaliseringen innebär att allt fler verksamheter och människor rör sig över gränserna mellan olika länder. Det medför konflikter mellan alla länders olika skattesystem som genom ett lands suveränitet grundar sitt skatteanspråk på olika principer. Det skapar situationer där en person beskattas för samma inkomst i flera länder. Lösningen på sådan internationell dubbelbeskattning är regleringar på internationell nivå, dels genom Europeiska unionens (EU:s) föreskrifter som undanröjer hinder för den fria rörligheten såsom dubbelbeskattning, dels genom skatteavtal mellan två länder.

Dessa regelverk har dock samtidigt gjort det möjligt för personer och företag att undvika beskattning överhuvudtaget genom att inte bli beskattade varken i det landet som de flyttar ut ifrån eller i det landet de flyttar till. Dubbel icke-beskattning uppstår således vilket har föranlett en ändrad politisk riktning på internationell nivå. Group of Twenty (G20) och Organisation for Economic and Co-operation Development (OECD) tog initiativet till ett projekt mot skattebaserosion och vinstförflyttning, det vill säga Base Erosion and Profit Shifting (BEPS). Initiativet resulterade 2015 i femton åtgärder som ska vidtas av länder för att motverka ett utnyttjande av olikheter i ländernas skattesystem.

EU ansåg att ett verkställande av åtgärderna krävde en reglering på EU-nivå genom ett direktiv som fastställde en viss miniminivå på det skydd av skattebasen som medlemsstaterna anses ha rätt till. 2016 infördes Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD)¹ som innehåller fem bestämmelser om åtgärder enligt BEPS, däribland en bestämmelse om utflyttningsbeskattning.

Finansdepartementet har lämnat en utredning om svensk lagstiftning är förenlig med bestämmelsen om utflyttningsbeskattning i ATAD. Denna publicerades den 5 februari 2019. Bestämmelsen utreds i promemorian *Nya anståndsregler i vissa gränsöverskridande situationer samt ändring av reglerna om periodiseringsfonder och ersättningsfonder vid utflyttning*².

¹ Rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion.

² Se Fi2019/00362/S3.

1.2 Syfte och frågeställningar

Denna uppsats åsyftar att utreda om de svenska reglerna som aktualiseras vid utflyttning av näringsverksamhet överensstämmer med de krav som ställs enligt ATAD. Uppsatsen syftar även till att utreda och analysera förenligheten av utflyttningsbeskattning enligt svensk lagstiftning respektive ATAD med EU:s fördragsbestämmelser.

För att uppnå dessa syften besvaras följande frågeställningar:

- Innehåller EU-rätten en rätt att flytta ut en näringsverksamhet från en medlemsstat i EU? Utgör utflyttningsbeskattning ett hinder för den fria rörligheten, och kan den i så fall rättfärdigas?
- Vad innebär ATAD:s bestämmelse om utflyttningsbeskattning och vilket syfte har direktivet? Är regleringen förenlig med EU:s fördragsbestämmelser?
- Vilka bestämmelser identifieras som utflyttningsbeskattning i svensk lagstiftning och uppfyller de kraven som ATAD ställer? Är de svenska bestämmelserna om utflyttningsbeskattning förenliga med EU:s fördragsbestämmelser?

1.3 Avgränsningar

Utflyttningsbeskattning enligt svensk rätt blir aktuell för näringsverksamhet. Uppsatsen begränsas i enlighet därmed till att endast behandla utflyttning av juridisk eller fysisk person, i den mån personen har en enskild näringsverksamhet, samt överföringar av tillgångar från de subjekten. Det innebär således att den diskussion som finns på området grundad på Skatteverkets förslag om *Exitbeskattning för fysiska personer*³ kommer därför inte att behandlas i uppsatsen.

Vidare görs en avgränsning mot de särskilda uttagsbeskattningsreglerna enligt 22 kapitel 5 § sjätte punkten IL om uttagsbeskattning av rederiverksamhet och 22 kapitel 6 § IL som berör byggnadsrörelse. Denna avgränsning görs eftersom uppsatsen avser att vara av en mer generell karaktär och inte behandla specifika branscher.

³ Se Skatteverkets skrivelser: Exitbeskattning för fysiska personer – Beskattning av realiserade kapitalvinster som upparbetats i Sverige, <<https://www.skatteverket.se/omoss/varverksamhet/rapporterremissvarochskrivelser/skrivelser/2017/skrivelser2017/20246734817113.5.b1014b415f3321c0de40a2.html?q=exitbeskattning>>, besökt 2019-03-04.

Uppsatsen utreder främst uttagsbeskattning enligt 22 kapitel IL. Andra bestämmelser som aktualiseras under likartade förutsättningar är återföring av avdrag för avsättning till periodiserings-, ersättnings- och expansionsfond, men dessa bestämmelser berörs dock inte lika utförligt som uttagsbeskattningen enligt 22 kapitel IL.

1.4 Metod och material

Denna uppsats är en rättsvetenskaplig studie som har till syfte att dels utreda gällande rätt, dels undersöka problem med gällande rätt. Vid utredningen av de svenska bestämmelsernas innehåll som behandlas i uppsatsen används därför en rättsdogmatisk metod. Genom metoden analyseras den gällande rätten med hjälp av rättskällor enligt rättskälleläran, det vill säga de etablerade rättskällorna lagstiftning, praxis, lagförarbeten och doktrin.⁴ Framställningen som presenterar vad den gällande rätten antas vara sker genom en *de lege lata*-argumentation då det använda materialet analyseras kritiskt.⁵

Utgångspunkten i det materialet som behandlas i undersökningen är den auktoritativa rättskällan lagstiftning eftersom ämnet skatterätt präglas av legalitetsprincipen och enligt 8 kapitel 2-3 §§ regeringsformen kräver ett stadgande i lag för att beskattning ska kunna ske. Därtill ges ytterligare innehåll till gällande rätt genom att praxis från prejudikatinstansen Högsta förvaltningsdomstolen studeras, som tillsammans med lagstiftning anses ha en formell auktoritet enligt rättskälleläran.⁶

Framförallt används dock lagförarbeten och doktrin för att sätta in bestämmelserna i lagtexten i ett sammanhang och exemplifiera dem samt förstå dess syfte. Det finns olika åsikter om den auktoritativa karaktären av dessa rättskällor där förarbetsuttalanden ibland anses ha formell auktoritet, exempelvis vid proportionsuttalanden, vilket innebär en större betydelse än det genomsnittliga doktrinuttalandet. Därutöver finns förarbetsuttalanden som anses vara på den nivå som doktrin är på och anses endast ha bärighet genom sin inre tyngd eller uttalandets starka logiska struktur.⁷

Avsnittet i uppsatsen som behandlar de svenska reglerna om utflyttningsbeskattning innebär främst en användning av lagstiftning i form av inkomstskattelagen (1999:1229) och skatteförfarandelagen (2011:1244). Förarbeten till bestämmelserna som används särskilt är proposition

⁴ Se Kleinman (2018), s. 21.

⁵ Se Kleinman (2018), s. 36.

⁶ Se Kleinman (2018), s. 22 och 28.

⁷ Se Kleinman (2018), s. 28 och 33 f.

1994/95:91 *Beskattnings av europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG) och andra inkomstskattefrågor*. Även förslaget som presenteras i finansdepartementets promemoria, *Nya anståndsregler i vissa gränsöverskridande situationer samt ändring av reglerna om periodiseringsfonder och ersättningsfonder vid utflyttning*, används eftersom det, trots att det endast är ett förslag, utgör en eventuell argumentation för framtida lagändringar och har för uppsatsens betydelse en vägledande funktion. Relevant rättspraxis som berörs är bland annat det så kallade *Malta-målet*, RÅ 2008 ref. 30, vilket är av särskild betydelse för anståndsreglerna vid uttagsbeskattning.

Vid redogörelse används även juridisk litteratur av Sven-Olof Lodin med flera, Ulf Bernitz och Anders Kjellgren samt Kristina Ståhl med flera. Jan Kleinman anser att betydelsen av doktrin är mångfaldig. Utöver att doktrinen utgör en rättskälla enligt rättskällevärdet är det ett bidrag till rättsutvecklingen genom att vara en lättillgänglig rättskälla som dels beskriver rättsläget och dels har möjlighet att föra fram kritik mot lagstiftning och praxis.⁸ Litteratur som särskilt behandlar beskattning vid utflyttning är Maria Nelsons avhandling *Utflyttning av aktiebolag – en analys i ljuset av den internationella skatterätten och EU-rätten*. Avhandlingen används i de delar den är relevant för uppsatsen, emellertid har flera avgöranden kommit från EU-domstolen först efter avhandlingen publicerades. Därför används även lagkommentarer från digitala hjälpmedel såsom Karnov och Zeteo.

Den svenska lagstiftningen utreds och analyseras i förhållande till EU:s direktiv ATAD. Vid framställningen av innehållet av ATAD, och även i det inledande kapitlet om EU, används därför en EU-rättslig metod. Den speciella karaktären av EU med egna institutioner och innehavande av kompetens för att anta bindande rättsakter för medlemsstaterna har den betydelse att Sverige har skyldighet att beakta sådana rättsakter i den interna svenska rätten. Metoden innebär att innehållet i EU:s rättsakter utvärderas genom ordalydelsen tillsammans med framförallt en ändamålsinriktad tolkning av dess innehåll och tillämpning av de principer som är fastställda av EU-domstolen, såsom företrädesprincipen och direkt effekt.^{9,10} Avstamp tas i de grundläggande fördragen, allmänna rättsprinciper och EU-domstolens rättspraxis samt ATAD vilka utgör bindande rättskällor.¹¹ I kapitlet om EU berörs särskilt fördragsbestämmelsen om etableringsfriheten

⁸ Se Kleinman (2018), s. 33 f.

⁹ Se mål 26/62 *van Gend & Loos*.

¹⁰ Se Kleinman (2018), s. 121 f.

¹¹ Se Hettne och Otken Eriksson (2011), s. 40.

och EU-domstolens avgörande i *National Grid Indus*¹², som presenteras utförligt med anledning av att det var det första målet i EU-domstolens rättspraxis som behandlade utflyttningsbeskattning av näringsverksamhet.

Vid presentationen av den internationella skatterätten har OECD:s modellavtal¹³ valts som utgångspunkt i förklaringen av verktyget till skatteflyktsmetoder genom staters skatteavtal. Detta eftersom merparten av skatteavtalen som finns idag bygger på modellavtalet. Den senaste versionen av modellavtalet från 2017 används och även kommentarerna till avtalet.¹⁴

I de normativa avsnitten som avser jämförelsen mellan svensk lagstiftning och EU-rätten respektive ATAD samt ATAD:s förenlighet med EU-rätten förs en *de lege ferenda*-argumentation.¹⁵ Vid analysen av den svenska lagstiftningen beaktas även finansdepartementets förslag. Det har inte trätt i kraft och utgör således inte gällande rätt men jag har valt att analysera detta. I analysen lämnas förslag på eventuella förändringar av den reglering som förslaget utgör.

1.5 Forskningsläge

ATAD utfärdades relativt nyligen och bestämmelsen om utflyttningsbeskattning i direktivet ska uppfyllas av medlemsstaternas lagstiftning senast den 31 december 2019. Det är en förklaring till det begränsade materialet som finns på området. Det senaste publicerade arbetet om uttagsbeskattning i samband med utflyttning är dock finansdepartementets promemoria av den 5 februari 2019. Utredningen är den första på området som behandlar de svenska reglerna om utflyttningsbeskattning i förhållande till ATAD. Det innebär att varken praxis eller juridisk litteratur som behandlar svensk rätt finns att tillgå.

Beskattning vid utflyttning finns dock redan i befintlig lagstiftning vilken har behandlats i förhållande till EU-rätten. Avhandlingen av Nelson från 2010 som nämns ovan behandlar förhållandet mellan den svenska uttagsbeskattningen enligt 22 kapitel 5 § fjärde och femte punkten IL och EU-rätten.

¹² Se mål C-371/10 *National Grid Indus*.

¹³ Se OECD (2017), s. 23, *Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital*.

¹⁴ Se OECD (2017), s. 53-606, *Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention*.

¹⁵ Se Kleinman (2018), s. 36.

Uppsatsens nyhetsvärde består således i att det saknas en utredning om de andra uttagssituationerna enligt 22 kapitel 5 § IL i förhållande till EU-rätten respektive ATAD samt en analys av ATAD:s förenlighet med EU-rätten.

1.6 Disposition

Sveriges skattskyldiga omfattas inte endast av svensk lagstiftning utan även av bestämmelser som beslutas på internationell nivå och mellan flera länder. Uppsatsen inleds därför med en redogörelse för två internationella områden som reglerar skatterätten, det vill säga EU och internationell skatterätt. I kapitlet om EU och dess konstitutionella grund och föreskrifter behandlas även hur bedömningen av en medlemsstats lagstiftning och dess förenlighet med EU-rätten sker. Den internationella skatterätten består till stor del av bilaterala skatteavtal. Grunden till merparten av de existerande skatteavtalen är OECD:s modellavtal men OECD har även varit del i initiativet BEPS tillsammans med G20. Kapitlet behandlar således dessa ämnen och dess betydelse för utflyttningsbeskattningen.

Vidare behandlas utflyttningsbeskattningen enligt EU-rättens ATAD i ett kapitel och utflyttningsbeskattningen enligt svenskt rätt i kapitlet efter det. Dessa kapitel presenterar de bestämmelser som på ett detaljerat plan ska jämföras och analyseras vilket görs löpande i respektive kapitel. De svenska bestämmelserna ska dels jämföras med ATAD, dels med EU-rättens fördragsbestämmelser, medan bestämmelserna i ATAD endast ställs i förhållande till EU-rättens fördragsbestämmelser.

I uppsatsen analyseras löpande de olika kapitlen för att underlätta för läsaren. Uppsatsens sista kapitel behandlar föregående analyser för att sammanfatta och dra slutsatser samt besvara uppsatsens frågeställningar på ett sammantaget sätt.

2 EU och dess skatterätt

2.1 Inledning

Framväxten av EU började på mitten av 1900-talet med ändamålet att uppnå ett internationellt samarbete mellan länderna i Europa.¹⁶ Samarbetet fick benämningen *Europeiska Unionen* (EU) 1993¹⁷ och genom Sveriges medlemskap i EU den 1 januari 1995 omfattas staten, andra offentliga organ, företag och privatpersoner i Sverige av regleringar utfärdade av EU.¹⁸

Ett av EU:s ändamål är att upprätta en inre marknad där det ska råda fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital, som utgör de så kallade *fyra friheterna*.¹⁹ EU:s olika regelverk harmoniserar medlemsstaternas nationella lagstiftning vilket medför att hinder för den fria rörligheten reduceras och gör den inre marknaden möjlig.²⁰

EU har en överstatlig karaktär och dess regelverk utgör en självständig rättsordning som är skild från folkrätten och nationell rätt.²¹ Det innebär att EU-rätten är överordnad nationell lagstiftning och vid en konflikt av en nationell bestämmelse, i grundlagar eller annan författning, och en europarättslig bestämmelse ska den senare lämnas företräde då företrädesprincipen ska tillämpas.²²

Det finns sju institutioner inom EU. Institutionerna är fristående från varandra och ska agera inom ramen för sina befogenheter samtidigt som de tillsammans ska samarbeta med varandra.²³ Däribland kan nämnas rådet²⁴ som tillsammans med Europaparlamentet²⁵ har budget- och lagstiftningsmakten. Även Europeiska kommissionen (EU-kommissionen) bidrar till lagstiftningen inom EU då organet tar initiativ till nya rättsakter.²⁶

¹⁶ Se Bernitz och Kjellgren (2018), s. 24 f.

¹⁷ *Maastrichtfördraget*, undertecknades 1992 och trädde i kraft 1993.

¹⁸ Se Bernitz och Kjellgren (2018), s. 19 och s. 30.

¹⁹ Se artikel 26 FEUF.

²⁰ Se artikel 114.1 FEUF.

²¹ Se mål 26/62 *van Gend & Loos*.

²² Se mål 11/70 *Internationale Handelsgesellschaft*; Förklaring (nr 17) fogat till FEU om företräde; Kodifiering av EU-domstolens rättspraxis, bland annat mål 6/64 *Costa mot ENEL*. Företrädesprincipen tar sig uttryck i den svenska anslutningslagen, lag (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska Unionen, genom att föreskriva en beslutskompetens för EU i 3 § i samma lag.

²³ Se artikel 13 FEU.

²⁴ Se artikel 16 FEU.

²⁵ Se artikel 14 FEU.

²⁶ Se artikel 17 FEU.

Vid utövande av befogenheterna ska inga beslut om åtgärder tas på högre beslutsnivå än vad som behövs enligt *subsidiaritetsprincipen*²⁷ och innehållet i åtgärderna och dess form ska inte gå utöver vad som är nödvändigt enligt *proportionalitetsprincipen*.²⁸ Vid beslutstagandet ska även hänsyn tas till *respekten för medlemsstaternas nationella identitet*, såsom lokala och regionala självstyre samt konstitutionella grundstrukturer.²⁹ Vidare ska *lojalitetsprincipen* om samarbetet mellan EU och medlemsländerna beaktas.³⁰

EU-kommissionen har även till uppgift att övervaka medlemsstaternas förenlighet med EU-rätten³¹ vilket kan resultera i att en fördragsbrottstalan enligt artikel 258 FEUF väcks vid Europeiska domstolen (EU-domstolen).³² EU-domstolens uppgift är sedan att säkerställa att lag och rätt följs vid tolkning och tillämpning.³³ Domstolen ska endast tolka EU-rätten enligt *principen om kompetensfördelning* och inte även tillämpa den, utan det sker i de nationella domstolarna. I realiteten beaktas dock sakomständigheterna i ärendet vid tolkningen, vilket kan göra det svårt att se det som endast en tolkning.³⁴

Ärende kan även göras gällande vid EU-domstolen genom att en begäran om ett förhandsavgörande lämnas in av en nationell domstol för att få besked om hur tolkning av EU-rätten ska ske. Om den nationella domstolen är den högsta instansen föreligger det till och med en skyldighet att begära förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF.³⁵

2.2 EU-rättens olika delar

EU-rätten består av primärrätten och sekundärrätten samt icke bindande normgivning vilka samtliga tillämpas enligt en normhierarki. *Primärrätten* är högst i normhierarkin där även allmänna rättsprinciper stadgade i EU-domstolens rättspraxis placeras.³⁶ Primärrätten omfattar de tre grundpelare

²⁷ Se artikel 5.3 FEU.

²⁸ Se artikel 5.4 FEU.

²⁹ Se artikel 4.2 FEU.

³⁰ Se artikel 4.3 FEU.

³¹ Se artikel 17 FEU.

³² Se avsnitt 2.5 i denna uppsats för närmare redogörelse av fördragsbrottstalan och andra ärenden som kan väckas vid EU-domstolen.

³³ Se artikel 19 FEU.

³⁴ Se Ståhl m.fl. (2011), s. 31 f.

³⁵ Vid EU-domstolen kan även ogiltighetstalan enligt artikel 263 FEUF, passivitetstalan enligt artikel 265 FEUF och skadeståndstalan enligt artikel 340 FEUF och artikel 41.3 i rättighetsstadgan framställas. Se vidare avsnitt 2.5.

³⁶ Se mål C-101/08 *Audiolux SA*, punkt 63.

som reglerar EU:s befogenheter och utformning, det vill säga unionsfördraget (FEU)³⁷, funktionsfördraget (FEUF)³⁸ och rättighetsstadgan³⁹.

Unionsfördraget är det regelverk som innehåller grundläggande principer, såsom *subsidiaritetsprincipen* och *proportionalitetsprincipen* samt strukturen för de många organ inom EU. Unionsfördraget är mindre omfattande än funktionsfördraget som innehåller bestämmelser av mer detaljerad karaktär, såsom den fria rörligheten inom EU. På EU:s inre marknad är utgångspunkten att fri rörlighet för varor⁴⁰, personer⁴¹, tjänster⁴² och kapital⁴³ ska råda samt att fri etableringsrätt ska föreligga⁴⁴.

Med samma juridiska status som unionsfördraget och funktionsfördraget finns rättighetsstadgan som stadgar flertal grundläggande rättigheter för medborgare i en medlemsstat som kan drivas igenom vid nationell domstol och myndighet.⁴⁵

De regleringar som EU:s organ utfärdar faller under benämningen *sekundärrätten*. Lagstiftning inom EU som är bindande sker genom förordning, direktiv och beslut. Förordning är direkt tillämplig vilket även beslut är, med den skillnad att beslutet endast är bindande för dem som det angår. De kräver inte en nationell åtgärd som direktiv gör eftersom medlemsstaterna ska uppfylla direktivets resultat genom ett tillvägagångssätt och utformning som bestäms av medlemsstaten.⁴⁶ Ett direktiv kan innebära att medlemsstaternas lagstiftning varken får över- eller underskrida direktivets skyddsnivå, det vill säga ett fullharmoniseringsdirektiv. Det kan också innehålla endast huvudprinciper, såsom vid ramdirektiv, eller en miniminivå av skydd och då utgöra ett minimidirektiv. Ett minimidirektiv innebär att medlemsstaterna får ha längre gående skyddsbestämmelser än direktivets nivå.⁴⁷

Därutöver finns *icke bindande normgivning* såsom rekommendationer, yttranden och annan mjuk normgivning, så kallad soft law, inom EU. Dessa

³⁷ Fördraget om Europeiska unionen.

³⁸ Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt.

³⁹ Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna.

⁴⁰ Se artikel 30 FEUF.

⁴¹ Se artikel 45 FEUF.

⁴² Se artikel 56 FEUF.

⁴³ Se artikel 63 FEUF.

⁴⁴ Se artikel 49 FEUF.

⁴⁵ Se Bernitz och Kjellgren (2018), s. 51.

⁴⁶ Se artikel 288 FEUF.

⁴⁷ Se artikel 288.3 FEUF; Bernitz och Kjellgren (2018), s. 58 f.

är lägst i normhierarkin men kan vara styrande på området eftersom till exempel företag vill följa föreskrifterna.⁴⁸

Dessa olika regleringar har olika effekt i medlemsstaterna. Regleringarna kan ha direkt effekt och stadga rättigheter och skyldigheter för enskilda, både fysiska och juridiska personer, i medlemsstaterna. För att direkt effekt ska föreligga krävs det att tre krav är uppfyllda. Förutom att genomförandeperioden ska vara förbi, ska även bestämmelsen vara tillämplig utan att kompletterande åtgärder måste vidtas eller kompletterande bestämmelser måste utfärdas av EU eller medlemsstaterna, det vill säga vara ovillkorlig. Bestämmelsen ska även vara klar och precis.⁴⁹

Primärrätten och förordningar har direkt effekt eftersom dessa uppfyller kraven som nämns ovan och således kan tillämpas omedelbart utan att ett nationellt agerande eller lagstiftning sker.⁵⁰

Direktiv har däremot inte direkt effekt, om inte direktivet har implementerats felaktigt eller ofullständigt och kraven om ovillkorlighet, klarhet och precision uppfylls.⁵¹ Direktiv kan dock endast ha vertikal direkt effekt, det vill säga stadganden som reglerar förhållandet mellan enskilda och staten, till skillnad från horisontell direkt effekt där förhållandet mellan två eller flera enskilda parter avses.⁵² I de fall genomförandetiden inte har passerat, får direktiv även effekt på grund av den spärrverkan som föreligger hos direktivet vilken förhindrar en tillämpning som allvarligt strider mot stadgandena i direktivet.⁵³

Det förekommer även en indirekt effekt av EU:s regelverk. Den nationella lagstiftningen ska tolkas i ljuset av EU-rätten och nationella domstolar och myndigheter är skyldiga att göra allt inom deras behörighet för att garantera att EU-rätten ges full verkan och ett EU-förenligt resultat uppnås enligt *principen om unionsrättskonform tolkning*.⁵⁴

EU-rätten består även av *EU-domstolens rättspraxis* som utgör en viktig rättskälla utöver de skrivna regelverken eftersom det är ett resultat av domstolens arbete att vidareutveckla rättsläget och fylla de luckor som finns i regelverken.⁵⁵ När ett förhandsbesked har begärts av en nationell domstol

⁴⁸ Se artikel 288.5 FEUF; Bernitz och Kjellgren (2018), s. 60.

⁴⁹ Se Bernitz och Kjellgren (2018), s. 114-117.

⁵⁰ Se Bernitz och Kjellgren (2018), s. 114-117.

⁵¹ Se mål 41/74 *van Duyn*; Mål 148/78 *Pubblico Ministero*; Mål C-413/15 *Farrel*, punkt 32.

⁵² Se mål C-91/92 *Faccini Dori*.

⁵³ Se Bernitz och Kjellgren (2018), s. 118-121.

⁵⁴ Se mål 14/83 *von Colson*. Principen upprepades i mål C-106/89 *Marleasing*.

⁵⁵ Se Bernitz och Kjellgren (2018), s. 187-189.

är avgörandet enbart bindande för den domstolen som har efterfrågat beskedet, men får i praktiken en prejudicerande karaktär då andra domstolar regelmässigt följer avgörandena.⁵⁶

2.3 Skatterätt inom EU

Medlemsstaternas uppfattning var länge att unionsfördragets bestämmelser inte inkräktade på den nationella självbestämmanderätten av beskattningsrätten. Denna inställning ändrades när EU-domstolen fastställde att fördraget innebar att hinder i form av skattebestämmelser för den fria etableringsrätten kunde angripas.⁵⁷ Vid utformningen av skattelagstiftning ska således etableringsfriheten och de andra fördragsbestämmelserna beaktas.

Beskattningsrätten delas in i indirekt beskattning, såsom mervärdesskatt och punktskatter, och direkt beskattning, det vill säga inkomstbeskattningen. Den indirekta beskattningen har till stor del harmoniserats genom direktiv, som för mervärdesskatten utgörs av mervärdesdirektivet⁵⁸. Den direkta beskattningen regleras inte i motsvarande omfattning men påverkas trots det av EU-rätten genom till exempel fusionsdirektivets bestämmelser om internationella koncerner.⁵⁹

På det indirekta beskattningsområdet får rådet anta bestämmelser som inte begränsas till en typ av reglering enligt artikel 113 FEUF. Artikel 113 nämner endast indirekt skatt vilket innebär att den allmänna harmoniseringsbestämmelsen i artikel 115 FEUF blir tillämplig på den direkta beskattningen. Det torde därför innebära ett förbud mot att andra bestämmelser än direktiv utfärdas på området för den direkta beskattningen. Eftersom området för den direkta beskattningen inte har harmoniserats i så stor omfattning har funktionsfördraget fått särskilt stor betydelse vilket ska redogöras för nedan i bedömningen av om nationell rätt anses vara förenlig med EU-rätten.

⁵⁶ Se Ståhl m.fl. (2011), s. 29.

⁵⁷ Se mål 270/83 *avoir fiscal*.

⁵⁸ Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund.

⁵⁹ Rådets direktiv 2009/133/EG av den 19 oktober 2009 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan, ändrat genom rådets direktiv 2013/13/EU av den 13 maj 2013 om anpassning av vissa direktiv rörande beskattning, med anledning av Republiken Kroatiens anslutning.

2.4 Förenlighet med EU-rätten

EU-rättens grundläggande friheter för rörlighet säkerställs primärt på den inre marknaden som EU utgör. EES-avtalet⁶⁰ innehåller dock motsvarande regler om fri rörlighet vilka ska som utgångspunkt tolkas på samma sätt som bestämmelserna enligt funktionsfördraget.⁶¹ I EU-domstolens praxis har dock hinder för den fria rörligheten ansetts kunna rättfärdigas i vissa fall i större omfattning i förhållande till länder utanför EU.⁶²

2.4.1 Rätt till fri rörlighet

För att fördragsfriheterna ska kunna innebära rättigheter för enskilda genom dess direkta effekt krävs det att någon av friheterna faktiskt utnyttjas. Friheternas tillämpningsområde omfattar endast *gränsöverskridande förfaranden* mellan två eller flera medlemsstater. Aktiviteter som sker inom ett lands gränser aktualiserar därför inte fördragsfriheterna utan det krävs således att minst två medlemsstater är en del av förfarandet.⁶³

Den fria rörligheten för varor stadgas i artikel 30 FEUF. Regleringen innebär att import och export av varor mellan medlemsstaterna inte ska vara tullbelagda eller utlösa avgifter med motsvarande verkan. Detta skapar en tullunion mot tredjeland. Enligt artikel 56 FEUF innebär friheten att tillhandahålla tjänster inom EU att alla inskränkningar i friheten förbjuds. Friheten är tillämpningsbar på medborgare i en medlemsstat som är etablerad i annan medlemsstat än mottagaren av tjänsten. Den fria rörligheten för kapital innebär enligt artikel 63 FEUF att alla restriktioner för kapitalrörelser är förbjudna. Denna frihet gäller, till skillnad från de andra friheterna, även gentemot tredjeland.

EU-rätten innebär även en rättighet för arbetstagare att bland annat ta anställning i annan medlemsstat. Fri rörlighet för arbetstagare ska säkerställas inom unionen genom att all diskriminering på grund av nationalitet som berör anställningsförhållanden, lön och övriga arbets- och anställningsvillkor ska upphävas. Denna frihet regleras av artikel 45 FEUF.

Fri rörlighet för näringsverksamhet stadgas i artikel 49 FEUF genom en fri etableringsrätt. Friheten innebär en rätt för medborgare i en medlemsstat att

⁶⁰ Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) är ett samarbete mellan EU och medlemsstaterna i EES, det vill säga Island, Liechtenstein och Norge, vilket regleras av ett associeringsavtal enligt artikel 217 FEUF, det så kallade EES-avtalet.

⁶¹ Se till exempel mål C-452/01 *Ospelt*, punkt 29; Mål C-286/02 *Bellio*, punkt 34.

⁶² Se till exempel mål C-540/07 *Kommissionen mot Italien*, punkt 66-70.

⁶³ Se till exempel mål C-107/94 *Asscher*, punkt 32.

fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium och att restriktioner av rättigheten förbjuds enligt artikeln, det vill säga en rätt till primäretablering. Artikeln anger vidare en rätt för medborgare i en medlemsstat, som redan är etablerad i en medlemsstat, att upprätta kontor, filialer eller dotterbolag, det vill säga sekundäretablering.⁶⁴ Inskränkningar i etableringsfriheten är således förbjudna. Enligt det andra stycket i samma artikel anges att etableringsfriheten ska innefatta en rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt en rätt att bilda och driva företag på de villkor som lagstiftningen i medlemsstaten i vilken etableringen sker föreskriver för egna medborgare.

Med företag avses särskilt bolag enligt definitionen i artikel 54 FEUF, det vill säga bolag som har bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom EU. Enligt artikeln likställs sådant bolag med fysisk person som är medborgare i en medlemsstat vid tillämpningen av etableringsfriheten. Artikelns andra stycke anger att med bolag ska förstås bolag enligt civil eller handelslagstiftning, inbegripet kooperativa sammanslutningar samt andra offentligrättsliga eller privaträttsliga juridiska personer, med undantag för sådana som inte bedrivs med vinstsyfte.

Rörelse av verksamhet i juridiska personer omfattas således endast av etableringsfriheten. En verksamhet hos en fysisk person kan prövas enligt etableringsfriheten vid varaktiga förhållanden. Om verksamheten endast är av tillfällig karaktär omfattas den dock av fri rörlighet för tjänster.⁶⁵ Detta förutsätter även att personen är i en tillräcklig överordnad ställning, till skillnad från vid en anställning som omfattas av fri rörlighet för arbetstagare.⁶⁶ I den fortsatta redogörelsen behandlas därför endast den fria etableringsrätten.

Utflytningsbeskattning har prövats av EU-domstolen i ett antal mål vilket det första var *National Grid Indus*⁶⁷. Det var ett förhandsavgörande som berörde frågan om etableringsfriheten kunde åberopas av ett bolag, bildat enligt medlemsstatens lagstiftning, vid en utflyttning av bolagets verkliga ledning. EU-domstolen ansåg att så länge den nationella lagstiftningen inte innebär att bolaget upphör som juridisk person vid utflyttning⁶⁸, så utgör det ett bolag enligt artikel 54 FEUF som omfattas av etableringsfriheten.⁶⁹

⁶⁴ Se Helminen (2007), s. 490; Bater (2000), s. 10.

⁶⁵ Se mål C-55/94 *Gebhard*, punkt 23-28.

⁶⁶ Se mål C-503/14 *Kommissionen mot Portugal*, punkt 79.

⁶⁷ Se mål C-371/10 *National Grid Indus*.

⁶⁸ Jfr mål 81/87 *Daily Mail*. Målet berörde gränsöverskridande utflyttning av bolags säte. Brittisk lagstiftning ställde krav på att bolag vid utflyttning av dess säte har tillstånd av

EU-domstolen har ansett att etableringsfriheten omfattar flera olika situationer. I *Verder LabTec* omfattades ett bolag med hemvist i en medlemsstat som överförde tillgångar till ett fast driftställe beläget i en annan medlemsstat av etableringsfriheten.⁷⁰ EU-domstolen ansåg i förhandsavgörandet *A Oy*⁷¹ att etableringsfriheten är tillämplig på en överföring av ett fast driftställe beläget i annan stat än den där bolag har sitt säte, till ett bolag i samma medlemsstat som det fasta driftstället i utbyte av bolagsandelar i samma bolag. Detta eftersom situationen omfattas av fusionsdirektivet vilket innebär ett särskilt sätt att utöva etableringsfriheten enligt domstolen och således även omfattas av funktionsfördragets etableringsfrihet.⁷²

Ytterligare en situation där utflyttningsbeskattning har aktualiserats och etableringsfriheten ansetts tillämplig är när en fysisk person överlåter alla tillgångar och skulder hänförliga till en enskild verksamhet till ett bolag med säte och den verkliga ledningen i en annan medlemsstat än den fysiska personens hemvist i utbyte av andelar i samma bolag. Den situationen förelåg i fördragsbrottsstalan *Kommissionen mot Portugal*.⁷³ I avgörandet stadgas det att den fria etableringsrätten är tillämplig på personer som är bosatta i en medlemsstat och har ett andelsinnehav i ett bolag i en annan medlemsstat som ger ett bestämmande inflytande över bolagets beslut och möjlighet att styra dess verksamhet.⁷⁴

Kommissionen har även fört fördragsbrottsstalan mot *Danmark*⁷⁵ på grund av dess reglering av överföring av tillgång till en annan medlemsstat. Fördragsbrottsstalan har även väckts mot *Spanien*⁷⁶ med anledning av dess utflyttningsbeskattning vid utflyttning av bolagets hemvist eller överförande av tillgångar i ett fast driftställe i annan medlemsstat. Utflyttningsbeskattningen i båda medlemsstaterna ansågs vara i strid med EU-rättens etableringsfrihet.

Bedömningen av utflyttningsbeskattningens förenlighet med EU-rätten fördes i samtliga ovanstående mål på liknande sätt och med snarlika utgångspunkter då alla situationer innebar en omedelbar beskattning av

finansdepartementet för att bolaget skulle behålla sin status som juridisk person. Se även mål C-210/06 *Cartesio*.

⁶⁹ Se mål C-371/10 *National Grid Indus*, punkt 31-32.

⁷⁰ Se mål C-657/13 *Verder LabTec*.

⁷¹ Se mål C-292/16 *A Oy*.

⁷² Se mål C-292/16 *A Oy*, punkt 23.

⁷³ Se mål C-503/14 *Kommissionen mot Portugal*.

⁷⁴ Se mål C-503/14 *Kommissionen mot Portugal*, punkt 79.

⁷⁵ Se mål C-261/11 *Kommissionen mot Danmark*.

⁷⁶ Se mål C-64/11 *Kommissionen mot Spanien*.

orealiserad inkomst. Inkomsten realiseras inte i situationerna som nämns ovan eftersom tillgångarna inte avyttras av dess innehavare utan antingen flyttas det skatterättsliga hemvistet, tillgångar överförs till annan del av verksamheten såsom ett fast driftställe eller till ett bolag i utbyte av andelar i samma bolag.

I den vidare framställningen presenteras därför hur bedömningen såg ut i det förstnämnda fallet, *National Grid Indus*, men en redogörelse för bedömningen i de andra fallen om de skiljer sig åt.

2.4.2 Hinder för den fria rörligheten

Etableringsfriheten innebär att inskränkningar av friheten ska förbjudas enligt artikel 49 FEUF. Enligt artikelns ordalydelse syftar friheten till att säkerställa nationell behandling i den medlemsstaten som en person flyttar till, det vill säga *inflyttningsstaten*. Därutöver utgör artikeln även ett förbud mot att medlemsstaten som en person flyttar ut ifrån, det vill säga *utflyttningsstaten*, hindrar dess medborgare eller bolag som bildats i överensstämmelse med dess lagstiftning från att etablera sig i en annan medlemsstat.⁷⁷

Varje åtgärd som innebär att utövandet av etableringsfriheten förbjuds, hindras eller blir mindre attraktivt anses utgöra ett hinder av etableringsfriheten.⁷⁸ Det inbegriper bland annat *öppen diskriminering* med grund i diskriminering av nationalitet, eller bolagets säte för juridiska personer.⁷⁹ Även *dold diskriminering* inkluderas vilket sker utifrån ett annat kriterium än nationalitet i de fall det fastställs på annan grund än sätet eller registrering, såsom det skatterättsliga hemvistet.⁸⁰

EU-domstolen har fastslagit att diskriminering föreligger när en situation med utländsk koppling inte motsvarar behandlingen av en inhemsk objektiv jämförbar situation. Det ska således föreligga en *negativ särbehandling* som innebär att den gränsöverskridande omständigheten ger upphov till en merbeskattning till skillnad från om förfarandet skulle ske internt inom en stat.⁸¹

Om den interna situationen behandlas på samma sätt som den gränsöverskridande och en negativ särbehandling inte föreligger anses det inte

⁷⁷ Se mål C-298/05 *Columbus*, punkt 33; Mål C-157/07 *Krankenheim*, punkt 29.

⁷⁸ Se mål C-442/02 *CaixaBank*, punkt 11; Mål C-298/05 *Columbus*, punkt 34; Mål C-157/07 *Krankenheim*, punkt 19.

⁷⁹ Se mål 270/83 *avoir fiscal*, punkt 18.

⁸⁰ Se mål C-330/91 *Commerzbank*, punkt 13-15.

⁸¹ Se mål 270/83 *avoir fiscal*, punkt 19-20.

utgöra ett hinder. Det är istället ett resultat av att staterna *parallellt utövar sin beskattningsrätt*⁸², om inte regleringen endast är relevant vid situationer som har koppling till utlandet.⁸³

Utflyttningsbeskattning som sker när den verkliga ledningen flyttar ut från en medlemsstat innebär nackdelar jämfört med ett bolag som flyttas inom medlemsstaten. Den negativa särbehandlingen består i att beskattningen sker omedelbart för orealiserade värdeökningar vid utflyttning medan för bolag som flyttar inom medlemsstaten inträder beskattningen inte förrän värdeökningarna har realiserats. En beskattning som sker trots att inkomst inte har uppstått innebär att likviditetsproblem uppstår och att ett bolag avhålls från att flytta sitt säte.⁸⁴

Utflyttningsbeskattning vid andra omständigheter såsom överföring av tillgång till fast driftställe i en annan medlemsstat eller till bolag i utbyte av bolagsandelar uppstår motsvarande negativ särbehandling som avskräcker ett utnyttjande av den fria etableringsrätten.⁸⁵ I *Kommissionen mot Portugal* bestod hindret av att vid den gränsöverskridande situationen beskattades den fysiska personen för värdeökningarna, medan vid det inhemska förfarandet blev istället bolaget betalningsskyldigt vid beskattningen.⁸⁶

2.4.3 Neutralisering av hinder

Ett nationellt skatteanspråk som omfattar samtliga inkomster hos en person utgör ett hinder eftersom även den medlemsstat, som inkomsten härrör ifrån, det vill säga *källstaten*, beskattar samma inkomst. Ett sådant hinder kan *neutraliseras* genom ett skatteavtal. Detta anses kunna ske eftersom skatteavtal betraktas vara en del av den rättsliga ramen inom vilken den nationella regeln tillämpas. En tillämpning av skatteavtal undanröjer således den negativa särbehandlingen och regelns hindrande effekt tas bort. Den nationella bestämmelsen utgör därför inte ett hinder mot den fria rörligheten enligt EU-rätten.⁸⁷

2.4.4 Rättfärdigande av hinder

En skattebestämmelse som utgör ett hinder av den fria rörligheten kan anses få förekomma då det *rättfärdigas* och anses vara ett tillåtet hinder genom

⁸² Se till exempel mål C-513/04 *Kerckhaert och Morres*.

⁸³ Se mål C-293/06 *Shell*.

⁸⁴ Se mål C-371/10 *National Grid Indus*, punkt 37.

⁸⁵ Se mål C-657/13 *Verder LabTec*, punkt 39; Mål C-292/16 *A Oy*, punkt 26-27.

⁸⁶ Se mål C-503/14 *Kommissionen mot Portugal*, punkt 83.

⁸⁷ Se till exempel mål C-170/05 *Denkavit*; Mål C-540/07 *Kommissionen mot Italien*.

motivering som stadgas i funktionsfördraget eller som har utvecklats i EU-domstolens rättspraxis.

Rättfärdigandegrunder enligt funktionsfördraget för etableringsfriheten stadgas i artikel 52 FEUF.⁸⁸ Enligt artikeln hindras inte en tillämpning av lagar och andra författningar som föreskriver särskild behandling av utländska medborgare om de grundas på hänsyn till allmän ordning, säkerhet eller hälsa. Skatteregler har dock aldrig rättfärdigas genom denna bestämmelse av EU-domstolen.⁸⁹

EU-domstolen har i sin praxis utvecklat flera rättfärdigandegrunder som enligt *rule of reason*-doktrinen ska uppfylla fyra krav som formulerades bland annat i *Gebhard-målet*. För att en fördragsstridig bestämmelse ska rättfärdigas krävs det att den är tillämplig på ett icke-diskriminerande sätt, att den framstår som motiverad med hänsyn till ett trängande allmänintresse, att den är ägnad att säkerställa förverkligandet av den målsättning som eftersträvas och att den ska inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå denna målsättning.⁹⁰

Det första kravet innebär att öppen diskriminering inte kan rättfärdigas med motivering att stöd finns i rättspraxis, utan detta kan endast ske gällande dold och annan inskränkning av den fria rörligheten. Det andra kravet innebär att en avvägning mellan å ena sida önskemålet att säkerställa fri rörlighet och å andra sidan de syften som ligger bakom den aktuella bestämmelsen, det vill säga det ska föreligga tvingande hänsyn till allmänintresset. Enligt det tredje och fjärde kravet krävs dock även att detta intresse är ändamålsenligt och inte utgör ett mer ingripande hinder för den fria rörligheten än vad som är absolut nödvändigt för att syftet ska uppnås enligt proportionalitetsprincipen.⁹¹

EU-domstolens har ansett att ett rättfärdigande kan ske av nationella bestämmelser som beaktar intresset av att hindra skatteflykt, upprätthålla en effektiv skattekontroll och skatteuppbörd, skattesystemets inre sammanhang, territorialitetsprincipen, att bevara fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstater och risken för att förluster beaktas två gånger. Dessa grunder har nära samband med varandra och en

⁸⁸ Se för rättfärdigandegrunder i funktionsfördraget vid hinder för fri rörlighet av arbetstagare artikel 45 FEUF, för tjänst artikel 62 FEUF och för kapital artikel 65 FEUF. Rättfärdigandegrund i funktionsfördraget saknas för fri rörlighet för varor.

⁸⁹ Se till exempel mål 270/83 *avoir fiscal*, punkt 25.

⁹⁰ Se mål C-55/94 *Gebhard*, punkt 37.

⁹¹ Se Helminen (2007), s. 493.

bestämmelse kan rättfärdigas genom en tillämpning av en eller flera av dem tillsammans.⁹²

EU-domstolen anser att utflyttningsbeskattning som utgör ett hinder för etableringsfriheten kan motiveras med hänsyn till tvingande allmänintresse. Vid beskattningen beaktas endast orealiserade värdeökningar som uppkommit när bolaget har varit skattskyldigt i medlemsstaten enligt den skatterättsliga territorialitetsprincipen. Rätten att beskatta värdeökningarna fördelas genom att utflyttningsstaten endast beaktar värdeökningar fram till utflyttningen och därefter uppkomna värdeökningar beaktas i inflyttningsstaten.⁹³

Utflyttningsbeskattning anses således även uppfylla ändamålskravet då beskattningen är ägnad att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna utifrån när värdeökningarna uppstod enligt den skatterättsliga territorialitetsprincipen.⁹⁴

Vid bedömningen av om beskattningen anses vara proportionerlig i förhållande till ändamålet att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten eller om mindre ingripande åtgärder kan uppnå samma resultat utgår domstolen från sambandet som föreligger mellan den skattepliktiga inkomsten och avskrivningar på tillgångar. Ett skattesystem kan innehålla bestämmelser om att vissa vinster ska skjutas upp för att beskattas vid en senare tidpunkt. Det sker vid dolda reserver som uppkommer till exempel genom att värdeökningar som först inte tas fram eftersom tillgångar värderas till sitt bokförda värde i den skattemässiga redovisningen eller på grund av att bolaget har medgetts avskrivningar som överstiger tillgångens faktiska värdeminskning.⁹⁵ På så vis påverkas den skattepliktiga inkomsten av värderingen av tillgångarna eftersom avskrivningarna minskar beskattningsunderlaget.⁹⁶

Proportionalitetsbedömningen av utflyttningsbeskattningen delas upp i två prövningar, dels tidpunkten för fastställandet av skatten, dels tidpunkten för uttaget av skatten.

Ett fastställande av skatten som sker vid utflyttningstillfället, såsom i *National Grid Indus*, eller vid överföringen av tillgång, som till exempel i *Verder LabTec* och *A Oy*, anses vara proportionerligt eftersom värde-

⁹² Se Helminen (2007), s. 496 ff.

⁹³ Se mål C-371/10 *National Grid Indus*, punkt 47.

⁹⁴ Se mål C-371/10 *National Grid Indus*, punkt 48.

⁹⁵ Se GA Kokott i C-371/10 *National Grid Indus*, punkt 97.

⁹⁶ Se mål C-371/10 *National Grid Indus*, punkt 57.

ökningar som en ekonomisk verksamhet har genererat under tiden skattskyldighet förelåg för subjektet beaktas. Om värdeminskningar efter utflyttningen beaktades i utflyttningsstaten skulle det inte bara äventyra den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten utan också kunna leda till dubbelbeskattning eller dubbla förlustavdrag.⁹⁷

Vid proportionalitetsbedömningen av tidpunkten för uttaget av skatten anses dock en omedelbar beskattning av orealiserade värdeökningar vara oproportionerlig. EU-domstolen anser för att utflyttningsbeskattning ska vara proportionerlig i detta hänseende att en valmöjlighet ska finnas mellan en omedelbar och en uppskjuten beskattning till dess att tillgångarna faktiskt realiserats. Vid en uppskjuten beskattning kan de likviditetsproblem som uppstår vid en omedelbar beskattning undvikas. En uppskjuten beskattning innebär dock en administrativ börda genom till exempel en årlig deklaration av tillgångarna vilken kan skilja sig åt i omfattning. När det krävs den administrativa bördan blir väldigt omfattande kan en omedelbar beskattning innebära en mindre ingripande åtgärd. Därför ska det enligt domstolen vara möjligt att välja mellan beskattningstyperna.⁹⁸ Domstolen anser att proportionalitet föreligger vid en uppskjuten beskattning som sker i förening med ränta och eftersom risken för att skatten inte tas ut ökar ju längre tiden går kan även garanti krävas. För medlemsstaterna kan bevakning av tillgångarna som är föremål för beskattningen anses vara omöjlig vid en uppskjuten beskattning. Domstolen anser dock att medlemsstaterna kan bevaka tillgångarna genom indrivningsdirektivet^{99, 100}.

I *National Grid Indus* åberopades även skattesystemets inre sammanhang och hindrande av skatteflykt som rättfärdigande grunder. Den förstnämnda grunden ansågs sammanfalla med grunden om den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten på grund av sambandet mellan den skattepliktiga inkomsten och till exempel avskrivningar på tillgångar.¹⁰¹ EU-domstolen ansåg dock att en utflyttning av ett bolags säte inte kunde grunda en allmän presumtion om skattebedrägeri. Rättfärdigande grunden skatteflykt ansågs därför inte tillämplig.¹⁰²

⁹⁷ Se mål C-371/10 *National Grid Indus*, punkt 56-59; Mål C-657/13 *Verder LabTec*, punkt 48; Mål C-292/16 *A Oy*, punkt 34.

⁹⁸ Se mål C-371/10 *National Grid Indus*, punkt 73.

⁹⁹ Rådets direktiv 2008/55/EG om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som har avseende på vissa avgifter, tullar, skatter och andra åtgärder. Direktivet har ersatts av rådets direktiv 2010/24/EU av den 16 mars 2010 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder.

¹⁰⁰ Se mål C-371/10 *National Grid Indus*, punkt 73-74 och 78.

¹⁰¹ Se mål C-371/10 *National Grid Indus*, punkt 80-81.

¹⁰² Se mål C-371/10 *National Grid Indus*, punkt 84.

I *Verder LabTec* ansågs uttaget av utflyttningsbeskattningen vara proportionerlig med hänvisning till *DMC*¹⁰³ där betalning över fem år ansågs vara i enlighet med proportionalitetsprincipen. Den nationella lagstiftningen i *Verder LabTec* stadgade att betalningen av skatten skulle ske genom tio delbetalningar.¹⁰⁴

Utflyttningsbeskattningen i *A Oy* ansågs, liksom i *National Grid Indus*, vara oproportionerlig. Situationen omfattades även av fusionsdirektivet, vilket medger en avräkning av skatten, men det påverkade inte proportionalitetsbedömningen.¹⁰⁵

2.5 Oförenlighet med EU-rätten

EU-rätten konstituerar en egen rättsordning som förutsätter att medlemsstaterna tillämpar den för att den ska fungera i enlighet med *lojalitetsprincipen* i artikel 4.3 FEU. Principen innebär en förpliktelse för medlemsstaterna att lojalt genomföra och tillämpa EU-rätten.

Om en medlemsstat överträder eller underlåter att tillämpa EU-rätten kan medlemsstaten bli föremål för *fördragsbrottstalan* som väcks av EU-kommissionen enligt artikel 258 FEUF. Dessförinnan ska dock kommissionen som ett första steg ge en medlemsstat tillfälle att lämna sina synpunkter, och som ett andra steg avge ett motiverat yttrande. En fördragsbrottstalan kan även väckas av en annan medlemsstat enligt artikel 259 FEUF.

Även EU:s egna institutioner kan agera oförenliga med EU-rätten. En *ogiltighetstalan* enligt artikel 263 FEUF kan väckas om en institution antar rättsakter och det föreligger bristande behörighet, åsidosättande av väsentliga formföreskrifter, åsidosättande av fördragen eller av någon rättsregel som gäller deras tillämpning eller rörande maktmissbruk. En ogiltighetstalan kan väckas av en medlemsstat, Europaparlamentet, rådet eller EU-kommissionen, men även av fysiska eller juridiska person, om talan angår en akt som är riktad till eller berör dem.

Om en institution istället underlåter att vidta åtgärder som är i strid med EU-rätten finns möjligheten att väcka en *passivitetstalan* enligt artikel 265 FEUF. En sådan talan kan framföras av en medlemsstat, samtliga organ inom EU, fysiska och juridiska personer vid EU-domstolen.

¹⁰³ Se mål C-164/12 *DMC*.

¹⁰⁴ Se mål C-657/13 *Verder LabTec*, punkt 52.

¹⁰⁵ Se mål C-292/16 *A Oy*, punkt 37-38.

När EU:s institutioner orsakat en skada på grund av ett förfarande som är oförenligt med EU-rätten kan en *skadeståndstalan* väckas enligt artikel 340 FEUF och artikel 41.3 i rättighetsstadgan. Skada kan även uppkomma när en rättighet som stadgas i EU-rätten inte implementeras i nationell rätt så att enskilda går miste om den. De enskilda har då rätt till skadestånd enligt *Francovich-principen*.¹⁰⁶

2.6 Avslutande kommentar

Den första frågeställningen som ska besvaras av denna uppsats för att uppnå syftet är om det föreligger en rätt enligt EU-rätten att flytta ut en näringsverksamhet från en medlemsstat i EU. Vidare besvaras om utflyttningsbeskattning utgör ett hinder för den fria rörligheten och om ett rättfärdigande kan ske av sådan beskattning.

I funktionsfördraget stadgas en etableringsfrihet som innebär en rätt att fritt etablera sig inom EU genom att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag på de villkor som lagstiftningen i den medlemsstat där etableringen sker föreskriver för egna medborgare.

I *National Grid Indus* fastslår EU-domstolen att en utflyttning av det skatterättsliga hemvistet hos en juridisk person från en medlemsstat till en annan aktualiserar en tillämpning av etableringsfriheten. Det innebär således att en rätt till att flytta ut näringsverksamhet från en medlemsstat till en annan föreligger enligt etableringsfriheten. EU-domstolen klargör dock att ett utnyttjande av friheten endast kan ske av en juridisk person om dess status som juridisk person bibehålls enligt en medlemsstats rättsordning.

Andra gränsöverskridande förfaranden som anses omfattas av etableringsfriheten är överföring av tillgång till fast driftställe i annan medlemsstat och överföring till bolag beläget i annan medlemsstat i utbyte av bolagsandelar. Det sistnämnda förfarandet förelåg i *Kommissionen mot Portugal* där en enskild verksamhet överfördes till ett bolag i en annan medlemsstat i utbyte av andelar i bolaget. Avgörandet särskiljs från de andra målen eftersom det berör en verksamhet som inte utgör en juridisk person, utan en enskild verksamhet. Det avgörande för tillämpningen av etableringsfriheten i den situationen var att andelsinnehavet innebar att personen hade ett bestämmande inflytande i bolagets beslut.

¹⁰⁶ Se förenade målen C-6/90 *Francovich* och C-9/90 *Bonifaci*.

I redogörelsen av EU-domstolens rättspraxis förekommer således inte en utflyttning av en enskild verksamhet, utan endast när en sådan verksamhet överförs till ett bolag. Jag anser dock att även den situationen torde omfattas av etableringsfriheten eftersom den fysiska personen har kvar det bestämmande inflytandet över verksamheten efter utflyttningen. Avgörandena om utflyttningsbeskattning torde vidare, enligt min mening, vara tillämpliga på situationen eftersom sambandet mellan den skattepliktiga inkomsten och avskrivningar av tillgångar, som fastställs i *National Grid Indus*, även föreligger vid en enskild verksamhet.

Rätten till utflyttning av näringsverksamhet och överföring av tillgångar hindras dock av utflyttningsbeskattning enligt EU-domstolen eftersom sådan beskattning utlöses just på grund av utflyttningen. Det innebär att den jämförbara inhemska situationen inte blir föremål för motsvarande beskattning.

Men trots att en negativ särbehandling av gränsöverskridande förfaranden kan utflyttningsbeskattning motiveras med hänsyn till tvingande allmänintresse. Rättfärdigandegrunden utgörs främst av säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna genom att beskattningen avser värdeökningar under den period som skattskyldighet har förelegat för skattesubjektet enligt den skatterättsliga territorialitetsprincipen. Utflyttningsbeskattning rättfärdigas således genom en sammanvägning av flera rättfärdigande grunder.

Enligt EU-rätten ställs det även krav på att en åtgärd är proportionerlig för att utflyttningsbeskattningen ska anses vara rättfärdigad. Beskattningen delas upp i två delar vid denna bedömning, nämligen tidpunkten för fastställandet av beskattningen och tidpunkten för uttaget av skatten. Den förstnämnda tidpunkten anses vara proportionerlig när den sker vid det tillfället då skattskyldighet inte längre föreligger i utflyttningsstaten, det vill säga vid utflyttning eller vid överföring av tillgång.

För att proportionalitet ska föreligga för tidpunkten för uttaget av skatten krävs det att det finns en valmöjlighet mellan antingen en omedelbar beskattning, som kan innebära likviditetsproblem, eller en uppskjuten beskattning. EU-domstolen anser att en uppskjuten beskattning är proportionerlig även då det sker i förening med ränta och ställande av garanti. Uppskjuten beskattning är möjlig enligt EU-domstolen på grund av att bevaktningssvårigheter reduceras genom indrivningsdirektivet och att information om tillgångarna kan ges vid en årlig deklaration.

3 Internationell skatterätt

3.1 Inledning

Den internationella dubbelbeskattningen uppstår på grund av att personer och bolag rör sig över landsgränser och omfattas av flera staters beskattningsrätt. På vilket sätt utflyttningen av personer sker är tydligt för fysiska personer, men för juridiska personer, som är en artificiell konstruktion av nationell rätt, är det mindre klart. Detta kapitel ska därför redogöra för den del av den internationella skatterätten som skatteavtalen utgör och som är det verktyget vilket möjliggör en utflyttning av en juridisk person.

Vidare innehåller kapitlet en kort presentation av det mest framträdande samarbetet på internationell nivå med målet att motverka skattebaserodering och vinstförflyttning. Detta initiativ är *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) framställt av Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) tillsammans med Group of Twenty (G20).

3.2 Skatteavtal

Skatteavtal är en överenskommelse mellan två eller flera stater som utgör en folkrättslig förpliktelse att uppfylla avtalet i förhållande till den andra staten. Skatteavtalen är bindande för skattskyldiga i Sverige när de inkorporeras av riksdagen i en särskild lag som innehåller en bilaga av skatteavtalet.¹⁰⁷ Sveriges skatteavtal har egenskapen att endast kunna inskränka den svenska beskattningsrätten vilket innebär att om skattefrihet föreligger för inkomsten enligt interna svenska regler saknar skatteavtalet betydelse. Om inkomsten däremot är skattepliktig i Sverige måste skatteavtal undersökas för en eventuell begränsning.¹⁰⁸

De flesta skatteavtalen har ingåtts mellan två stater¹⁰⁹ men trots det föreligger likheter mellan skatteavtal eftersom OECD:s modellavtal¹¹⁰ har utgjort grunden för merparten av avtalen liksom för de flesta svenska

¹⁰⁷ Se Lodin m.fl. (2019), s. 609 f.; Jfr till exempel lag (1991:673) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Frankrike.

¹⁰⁸ Se RÅ 1996 ref. 38.

¹⁰⁹ Jfr det nordiska skatteavtalet som är ett multilateralt skatteavtal mellan Sverige, Norge, Danmark, Färöarna, Finland, Island, se lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna.

¹¹⁰ Se OECD (2017), s. 23, *Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital*.

skatteavtalen. Med skatteavtal i den fortsatta framställningen avses således endast skatteavtal som har haft OECD:s modellavtal som utgångspunkt.¹¹¹

Ett skatteavtal är en folkrättslig överenskommelse och tolkningen av dess innebörd sker såsom vid internationella traktat enligt Wienkonventionen om traktaträtt.¹¹² Vid tolkning av skatteavtal som bygger på modellavtalet kan ledning också sökas i *kommentaren till modellavtalet*.¹¹³ Kommentaren har fått en stor praktisk betydelse för tolkningen av skatteavtal och anses i svensk rätt vara en etablerad rättskälla vilket ledning kan hämtas ifrån.¹¹⁴ Tolkningen ska främst utgå från vad avtalsparterna avsåg med avtalet vilket kommentaren anses ge uttryck för.¹¹⁵ Kommentaren uppdateras dock efterhand men de senare versionerna anses trots det kunna användas vid tolkningen eftersom de endast anses innehålla en mer exakt formulering än innehållet i ursprungsversionen, och inte en utvidgning av innehållet.¹¹⁶

Skatteavtalets syfte är att undanröja internationell dubbelbeskattning utan att skapa situationer med bland annat dubbel icke-beskattning vilket framgår av preambeln i modellavtalet.¹¹⁷ Det kan ske genom att beskattningsrätten fördelas mellan staterna enligt undantagsmetoden i artikel 23.a i modellavtalet (exemptavtal) genom att inkomsten som beskattas i den ena staten undantas från beskattning i den andra staten. En alternativ metod är avräkningsmetoden i artikel 23.b i modellavtalet (creditavtal) som innebär att en avräkning av skatten i den ena staten sker från skatten i den andra staten.¹¹⁸

Enligt artikel 1 i modellavtalet omfattas personer som har sitt hemvist i en eller båda avtalsslutande staterna av modellavtalet och i artikel 2 regleras de skatter som respektive avtalsslutande stat anser ska omfattas av avtalet. Skatteavtalet är enligt artikel 7 i modellavtalet tillämpligt på inkomst av rörelse som företag förvärvar i en avtalsslutande stat. Artikeln fördelar beskattningsrätten till den staten i vilken personen som bedriver företaget har hemvist i enligt artikel 3 i modellavtalet. Det kan både vara en fysisk

¹¹¹ Ett annat modellavtal är FN:s modellavtal, *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries* (2011), som är särskilt anpassat för avtal mellan industri- och utvecklingsländer.

¹¹² Vienna Convention on the Law of Treaties, Wien 23 maj 1969, SÖ 1975:1.

¹¹³ Se OECD (2017), s. 53-606, *Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention*.

¹¹⁴ Se RÅ 1996 ref. 84; Stadgandet upprepades i HFD 2012 ref. 18, HFD 2016 ref. 23, HFD 2016 ref. 57.

¹¹⁵ Se RÅ 1967 ref. 162.

¹¹⁶ Se OECD (2017), s. 20, punkt 33.

¹¹⁷ Se OECD (2017), s. 27.

¹¹⁸ Jfr den interna internationella svenska rätten mot internationell dubbelbeskattning enligt avdragsmetoden i 16 kapitel 19 § IL och avräkningsmetoden i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt.

och en juridisk person. Inkomst som är hänförlig till ett fast driftställe enligt artikel 5 beläget i den andra avtalsslutande staten ska dock beskattas där.

Fördelningen av staternas beskattningsrätt sker således utifrån var en person anses ha sitt hemvist. Enligt artikel 4.1 anses en person ha hemvist enligt den nationella rätten i den stat som grundar beskattningsrätten på domicil, bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet. Beskattning av inkomst på grund av att källan till inkomsten finns i en stat anses inte utgöra grunden till att en stat anses vara hemviststaten. Den staten utgör istället en källstat.

Enligt artikel 4.2 i modellavtalet anges att en fysisk person som anses ha hemvist i båda de avtalsslutade staterna ska anses ha hemvist i den stat där personen har en bostad som stadigvarande står till hans förfogande, var centrum för levnadsintressena finns, var personen stadigvarande vistas eller personen medborgarskap. Om hemvistet inte kan bestämmas utifrån de kriterierna ska de behöriga myndigheterna i staterna avgöra frågan i en ömsesidig överenskommelse.

Det är sällan ett bolag anses ha hemvist i båda de avtalsslutade staterna enligt artikel 4.1. Det kan dock uppstå exempelvis när den ena staten grundar sitt skatteanspråk på registrering av bolaget och den andra staten på var den verkliga ledningen finns.¹¹⁹ Vid en sådan situation ska hemvistet för annan än en fysisk person bestämmas genom en ömsesidig överenskommelse mellan de behöriga myndigheterna med beaktande av platsen för den verkliga ledningen, platsen för dess bildande eller på annat sätt konstituerad och andra relevanta omständigheter. Detta stadgas i artikel 4.3 i modellavtalet. Denna reglering omfattar bolag och andra sammanslutningar, oavsett om de konstituerar en juridisk person eller inte.¹²⁰

De behöriga myndigheterna ska vid bedömningen beakta var styrelsemöten hålls, var den verkställande direktören och andra befattningshavare bedriver verksamheten ifrån, var den löpande verksamheten finns och var verksamhetens huvudkontor är belägen någonstans. De ska vidare ta hänsyn till vilken stats lagstiftning som konstituerar den juridiska statusen av verksamheten och var bokföringen sker.¹²¹

Enligt artikel 4.3 ska personen inte ha rätt till någon skattebefrielse eller undantag från beskattning enligt skatteavtalet förutom i den utsträckningen och på sådant sätt som de behöriga myndigheterna kan komma överens om.

¹¹⁹ Se OECD (2017), s. 112, punkt 21.

¹²⁰ Se OECD (2017), s. 112, punkt 21.

¹²¹ Se OECD (2017), s. 112, punkt 24.1.

Artikel 4.3 fick en ny utformning enligt den uppdaterade versionen av modellavtalet 2017. Stadgandet som gällde före, det vill säga versionen från 2014, var att då annan än en fysisk person anses ha hemvist i båda de avtalsslutande staterna ska hemvist anses vara i den stat där den verkliga ledningen är placerad med ett särskilt beaktande till platsen där företaget faktiskt bedrivs. De stater som föredrar den utformningen har möjlighet att fortfarande välja den.¹²²

3.2.1 Kommentar

Hemvistet för en verksamhet bestäms oavsett om versionen från 2014 eller 2017 tillämpas till platsen för den verkliga ledningen i en verksamhet. Regleringen besvarar även frågan om och på vilket sätt en verksamhet kan anses ha flyttat utomlands genom en ändring av det skatterättsliga hemvistet. Skillnaden mellan versionerna är endast att behöriga myndigheter ska ingå en ömsesidig överenskommelse enligt versionen från 2017 vilket inte innebär en annan bedömning av om och hur en verksamhet anses ha flyttat utomlands.

Det är således inte konstellationen av verksamheten som flyttar till en annan stat, utan det skatterättsliga hemvistet som är föremål för utflyttningen. Det möjliggörs eftersom hemvistet är det grundläggande kriteriet för vilken stat som ska anses vara hemviststaten i skatteavtal och tilldelas beskattningsrätten.

3.3 BEPS

Det första problemet som den ökade internationaliseringen skapade var internationell dubbelbeskattning som åtgärdades genom exempelvis skatteavtal. Skatteavtalen skapar dock en möjlighet till situationer där dubbel icke-beskattning uppstår. Några av dessa förfaranden är olagliga, men ett stort antal anses vara i enlighet med staternas lagstiftning.¹²³ Arbetet mot ett missbruk av olikheter i länders skattesystem utgörs bland annat av projektet *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) framställt av G20¹²⁴ och OECD¹²⁵. Projektet samlar över 125 länder och jurisdiktioner för att gemensamt undanröja skattebaserosion och undvika vinstflyttning.¹²⁶

¹²² Se OECD (2017), s. 112-113, punkt 22 och 24.5.

¹²³ Se OECD (2015), s. 4.

¹²⁴ G20 är ett forum för regeringar och centralbanker att stärka den globala ekonomin bestående av nitton länder och EU, se OECD: G20, About, <www.oecd.org/about/>, besökt 2019-02-28.

¹²⁵ OECD är en organisation som främjar politik för att förbättra det ekonomiska och sociala välbefinnandet hos människor runt om i världen och utgör ett forum för regeringar

Projektet har resulterat i *The BEPS Package* som består av femton åtgärder vilka utgör nödvändiga nationella och internationella instrument för att säkerställa att vinst beskattas där den ekonomiska verksamheten som genererat vinsten bedrivs. Genom arbetet ska rättvisan och integriteten för skattesystemen förbättras och jämna ut den konkurrensfördel som det innebär för verksamhet bedriven internationellt jämfört med en verksamhet belägen inom ett land.¹²⁷

Ländernas samarbete med projektet är således omfattande och åtgärderna, som har lagts fram som verktyg mot skattebaserosion och vinstförflyttning, är designade för att implementeras i nationell lagstiftning och konventioner.¹²⁸ BEPS blir på så vis bindande för de anslutna staterna genom sådana föreskrifter.

En av åtgärderna som har betydelse för skatteavtalen är det multilaterala instrumentet (MLI) enligt åtgärd femton i BEPS. Det utgörs av ett slags multilateralt skatteavtal som innebär att ändringar av bestämmelser i skatteavtal kan genomföras på ett effektivare sätt än annars då det hade krävts en förhandling av varje enskilt avtal. När en stat ansluter sig till detta instrument förbinder de sig att acceptera de ändringar som kan komma att ske vilka är direkt tillämpliga i de stater som har anslutit sig till MLI.¹²⁹

3.3.1 Kommentar

Följden av EU:s sätt att undanröja dubbelbeskattning och skatteavtalens undanröjandekraft skiljer sig åt. EU-rätten underkänner nationella regler som strider mot den fria rörligheten vilket medför att medlemsstater ändrar sin lagstiftning i enlighet med EU-rätten. EU-rätten bidrar således till ny lagstiftning. Skatteavtalens funktion är dock inte den att ny rätt skapas utan syftet med dem är att koordinera två skattesystem för att få ett bra resultat utan att situationer med dubbelbeskattning eller dubbel icke-beskattning uppkommer. Bilaterala skatteavtalen som reglerar skattesituationer mellan två stater innebär att om en beskattning avser en tredje stat kan man inte tillämpa de bilaterala skatteavtalen och därför kan det uppstå dubbel icke-beskattning. BEPS skiljer sig åt från skatteavtalen eftersom de reglerar förhållanden mellan flera stater.

att hitta lösningar på gemensamma problem, se OECD: About the OECD, <www.oecd.org/g20/about/>, besökt 2019-02-28.

¹²⁶ Se OECD: Topics, Base erosion and profit shifting, <www.oecd.org/tax/beps/>, besökt 2019-02-28.

¹²⁷ Se OECD (2015), s. 4.

¹²⁸ Se OECD (2015), s. 5.

¹²⁹ Se OECD (2015), s. 18.

4 ATAD – direktiv mot skatteflyktsmetoder

4.1 Inledning

I detta kapitel presenteras bestämmelsen om utflyttningsbeskattning enligt ATAD som finns i artikel 5 i direktivet. Syftet med ATAD skiljer sig åt från andra direktiv inom EU och inledningsvis redogörs därför för detta. Kapitlet går sedan vidare till allmänna bestämmelser såsom vilka personer som omfattas av artikeln för att därefter redogöra för betydelsen av utflyttningsbeskattning. Artikeln om utflyttningsbeskattningen består av sju olika punkter och dessa presenteras var för sig i den ordningen som de regleras i artikeln.

4.2 Syftet med ATAD

I inledningen av direktivet, det vill säga preambeln, anges av vilka skäl som direktivet har utfärdats.

Direktivets främsta syfte framgår av skäl 1 vilket är att säkerställa att vinster och mervärde beskattas där de har genererats. De nuvarande politiska prioriteringarna på området för internationell beskattning är att motverka olika metoder för skatteflykt på EU:s inre marknad. Således ska förtroendet för att skattesystemen är rättvisa återskapas och regeringarna ska kunna utöva sin suveränitet på skatteområdet på ett effektivt sätt.

Vidare anges i skäl 1 att de nya målsättningarna är överförda till konkreta rekommendationer om åtgärder inom ramen för initiativet mot erodering av skattebasen och flyttning av vinster, det vill säga BEPS. Andra dokument som tas upp i preambeln till ATAD är Europeiska rådets slutsatser av den 13-14 mars 2013 och den 19-20 december 2013 samt kommissionens meddelande av den 17 juni 2015¹³⁰ som fastställer en handlingsplan för en rättvis och effektiv företagsbeskattning inom EU.

Även rådets slutsatser av den 8 december 2015 anges som ett viktigt dokument i skäl 2. Det betonar behovet av gemensamma och flexibla lösningar på EU-nivå i enlighet med OECD:s slutsatser i BEPS. Rådets slutsatser förespråkar ett effektivt, snabbt och samordnat genomförande av

¹³⁰ Se COM(2015) 302 final.

åtgärder mot BEPS och ger uttryck för att ett EU-direktiv bör vara ett passande verktyg för uppgiften.

För en väl fungerande inre marknad krävs det att medlemsstaterna fullbordar sina åtaganden enligt BEPS och vidtar åtgärder för att motverka skatteflyktsmetoder och säkerställer en rättvis och effektiv beskattning i EU på ett tillräckligt konsekvent och samordnat sätt. Inom EU:s marknad finns många integrerande ekonomier som behöver gemensamma strategier och samordnade åtgärder för att förbättra den inre marknadens funktion och maximera de positiva effekterna av initiativet mot erosion av skattebasen och flyttning av vinster. Detta stadgas i skäl 2 i preambeln till ATAD där det även anges att en gemensam lösning på EU-nivå förespråkas för att det anses som det enda sättet att förhindra en fragmentering av marknaden och få ett slut på den nuvarande situationen med bristande överensstämmelser och snedvridning av marknaden. Vidare i skäl 2 anges att nationella regleringar som följer denna gemensamma linje skulle kunna ge de skattskyldiga en rättslig säkerhet genom att dessa åtgärder skulle vara förenliga med EU-rätten.

I skäl 16 anges att utfärdandet av direktivet kan ske i enlighet med *subsidiaritetsprincipen* och *proportionalitetsprincipen* enligt artikel 5 FEU. Det stadgandet görs med motiveringen att en lösning på EU-nivå är fördelaktigt eftersom motståndskraften hos den inre marknaden som en helhet mot gränsöverskridande skatteflyktsmetoder är större än om endast medlemsstaterna vidtog åtgärder var för sig. Nuvarande ineffektivitet och felaktigheter skulle uppstå och en lösning på EU-nivå är därför avgörande för en fungerande inre marknad som helhet. Vidare anses direktivet inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målet om en fungerande inre marknad eftersom direktivet innehåller ett fastställande av en minsta skyddsnivå som syftar till att uppnå endast en nödvändig minsta samordning inom EU för att förverkliga dessa mål.

4.3 Allmänna bestämmelser

ATAD:s tillämpningsområde fastställs i artikel 1 ATAD. Direktivet är tillämpligt på samtliga skattskyldiga som omfattas av bolagsbeskattning i en eller flera medlemsstater. Artikel 1 ATAD stadgar vidare att fasta driftställen i en eller flera medlemsstater faller inom tillämpningsområdet för direktivet vilka tillhör antingen bolagsskattskyldiga företag i en eller flera medlemsstater eller subjekt vilka är skattemässigt hemmahörande i ett tredjeland. Enligt skäl 4 i preambeln anges det att det är nödvändigt för ett uppfyllande av målsättningarna att dessa subjekt omfattas av ATAD, men

undantag görs för så kallade transparenta subjekt där skattskyldigheten överförs till delägarna.

Enligt artikel 3 i ATAD fastställs direktivets förhållande till nationell rätt nämligen att direktivet inte ska hindra en tillämpning av sådana nationella eller avtalsgrundande bestämmelser som syftar till att säkerställa en högre skyddsnivå för inhemska bolagsskattebasen.

I skäl 3 i preambeln till ATAD anges att direktivet syftar till att fastställa bestämmelser som stärker den genomsnittliga skyddsnivån mot aggressiv skatteplanering på den inre marknaden. Regleringarna ska dock fungera tillsammans med 28 olika bolagsskattesystem och anses därför vara allmän till sin utformning. Ett direktiv innebär även att medlemsstaterna beslutar om bäst genomförandesätt enligt dess skattesystem. Ett minimidirektiv ansågs därför vara nödvändigt som fastställer minimikrav och skapar en minsta skyddsnivå för nationell beskattning och även på den inre marknaden inom vissa områden.

Skäl 5 i preambeln anger att är det nödvändigt med regler om begränsade ränteavdrag (artikel 4), utflyttningsbeskattning (artikel 5), en allmän regel mot missbruk (artikel 6), regler om utländska kontrollerade bolag (artikel 7) och regler för att motverka hybrida mismatchningar (artikel 8-9)¹³¹ för att målsättningarna ska kunna uppfyllas. Vidare anges att reglerna bör inte endast syfta till att motverka skatteflyktsmetoder utan även undvika att skapa hinder på marknaden, såsom dubbelbeskattning. Om en tillämpning av reglerna skapar dubbelbeskattning anges det att de skattskyldiga bör få skattelättnader genom avdrag för den skatt som har erlagts i en annan medlemsstat eller i ett tredjeland allt efter omständigheter.

Enligt artikel 11.5 ATAD ska medlemsstaterna senast den 31 december 2019 anta och offentliggöra de lagar och andra författningar som är nödvändiga för att följa artikel 5 ATAD.

4.4 Innebörden av utflyttningsbeskattning

Funktionen av utflyttningsbeskattning framgår av skäl 10 i preambeln till ATAD. Genom utflyttningsbeskattning ska det ekonomiska värdet av den vinst som en skattskyldig person har skapat inom en medlemsstats territorium beskattas av den staten. Beskattningen ska ske när personen

¹³¹ 2017 antogs ett ändringsdirektiv till ATAD som berör hybrida mismatchningar, Rådets direktiv (EU) 2017/952 av den 29 maj 2017 om ändring av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller hybrida mismatchningar med tredjeländer.

flyttar ut tillgångar eller sitt skatterättsliga hemvist från statens skattejurisdiktion trots att vinsten inte är realiserad vid tidpunkten av utflyttningen. Det anses därför vara nödvändigt att i bestämmelsen ange vilka situationer som föranleder en utflyttningsbeskattning.

Bestämmelsen om utflyttningsbeskattning är placerad i artikel 5 ATAD under kapitlet Åtgärder mot skatteflykt. Artikeln består av sju delar som anger vilka situationer som ska omfattas av utflyttningsbeskattning och vilka som ska undantas från sådan beskattning, samt hur betalningen av skatten ska ske.

Enligt den första punkten i artikeln innebär utflyttningsbeskattningen att en skattskyldig ska beskattas för ett belopp som motsvarar marknadsvärdet av de överförda tillgångarna vid tidpunkten för utflyttningen av tillgångar, minus deras skattemässiga värde, i vissa angivna situationer. Utflyttningsbeskattning ska utlösas i fyra situationer vilka ska redogöras för nedan.

4.4.1 Överföring av tillgång från huvudkontor till fast driftställe

Den första situationen som utflyttningsbeskattning omfattar är när en skattskyldig överför tillgångar från sitt huvudkontor till sitt fasta driftställe i en annan medlemsstat eller i ett tredjeland enligt artikel 5.1.a ATAD. För aktualisering av beskattning krävs det att huvudkontorets medlemsstat inte längre har rätt att beskatta de överförda tillgångarna på grund av överföringen.

Enligt artikel 2.6 ATAD innebär en överföring av tillgångar en transaktion varigenom en medlemsstat förlorar rätten att beskatta de överförda tillgångarna, medan tillgångarna fortsätter att rättsligt eller ekonomiskt tillhöra samma skattskyldiga person.

4.4.2 Överföring av tillgång från fast driftställe till huvudkontor eller annat fast driftställe

Den andra situationen liknar den första men är den omvända, det vill säga en skattskyldig som för över tillgångar från sitt fasta driftställe i en medlemsstat till sitt huvudkontor eller ett annat fast driftställe i en annan medlemsstat eller i ett tredjeland enligt artikel 5.1.b ATAD. Även vid dessa omständigheter krävs det att medlemsstaten som tillgångarna ursprungligen härrör från, det vill säga utflyttningsstaten, inte längre har rätt till att beskatta de överförda tillgångarna på grund av överföringen. Definitionen i

artikel 2.6 ATAD av överföringar av tillgångar är således tillämplig vid denna situation också.

4.4.3 Överföring av det skatterättsliga hemvistet

Den tredje situationen som innebär att utflyttningsbeskattning ska ske är då en skattskyldig överför sin skatterättsliga hemvist till en annan medlemsstat eller till ett tredjeland enligt artikel 5.1.c ATAD. Härifrån undantas sådana tillgångar som fortfarande har ett verkligt samband med ett fast driftställe i utflyttningsstaten efter överföringen av det skatterättsliga hemvistet.

När en överföring av skatterättslig hemvist sker innebär det enligt artikel 2.7 ATAD att en transaktion varigenom en skattskyldig upphör att ha skatterättslig hemvist i en medlemsstat och erhåller skatterättslig hemvist i en annan medlemsstat eller i ett tredjeland.

4.4.4 Överföring av näringsverksamhet

Den sista och fjärde situationen som utflyttningsbeskattning är tillämplig på är när en skattskyldig för över den näringsverksamhet som bedrivs vid dess fasta driftställe från en medlemsstat till en annan eller ett tredjeland enligt artikel 5.1.d ATAD. På samma sätt som i den första och andra situationen kräver en tillämpning att utflyttningsstaten inte längre har rätt att beskatta de överförda tillgångarna på grund av överföringen.

En överföring av en näringsverksamhet som bedrivs från ett fast driftställe innebär enligt artikel 2.8 ATAD en transaktion varigenom den skattskyldiga upphör med skattepliktig verksamhet i en medlemsstat och inleder sådan skattepliktig verksamhet i en annan medlemsstat eller i ett tredjeland, utan att bli skattemässigt hemmahörande i den medlemsstaten eller i det tredjelandet.

4.5 Anstånd

Enligt skäl 10 i preambeln till ATAD anges det att syftet med ATAD kan anses utgöra hinder för uppfyllandet av den inre marknaden. De skattskyldiga ska därför ha rätt att välja mellan att antingen omedelbart betala det fastställda utflyttningskattebeloppet eller få anstånd med betalningen av skatten genom delbetalningar under ett visst antal år.

ATAD ger således inte endast medlemsstaterna rätt till en utflyttningsbeskattning utan även de skattskyldiga rätt till att få anstånd med

betalningen av den utflyttningsbeskattning som stadgas enligt artikel 5.1 ATAD. Anståndet består i att den skattskyldiga ska betala utflyttnings-skatten i delbetalningar under fem år. Enligt artikel 5.2 ATAD ska en skattskyldig ges rätt att få anstånd med betalningen av skatten under vissa omständigheter.

Omständigheterna anges i fyra punkter. Den första situationen som stadgas i artikel 5.2.a ATAD är att anstånd ska ges när en skattskyldig överför tillgångar från sitt huvudkontor till sitt fasta driftställe. Det fast driftstället ska finnas i en annan medlemsstat eller i ett tredjeland som är part i EES-avtalet.

Den andra punkten, artikel 5.2.b ATAD, omfattar den omvända situationen. Anstånd med betalning ska enligt punkten ges när en skattskyldig överför tillgångar från sitt fasta driftställe beläget i en medlemsstat till sitt huvudkontor eller annat fast driftställe. Mottagaren ska befinna sig i antingen en annan medlemsstat eller i ett tredjeland som är part i EES-avtalet.

Artikel 5.2.c ATAD reglerar den tredje situationen som innebär att vid en överföring av den skatterättsliga hemvisten för en skattskyldig till en annan medlemsstat eller till ett tredjeland som är part i EES-avtalet ska anstånd med betalning ska ges.

Den fjärde situationen där anstånd med betalning ska ges är den när en skattskyldig överför den näringsverksamhet som bedrivs vid sitt fasta driftställe till en annan medlemsstat eller till ett tredjeland som är part i EES-avtalet enligt artikel 5.2.d ATAD.

Enligt andra stycket i artikel 5.2 ATAD stadgas att för en tillämpning av denna bestämmelse på tredjeland krävs det att det tredjelandet har ingått ett avtal om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar, motsvarande det ömsesidiga bistånd som föreskrivs i indrivningsdirektivet, antingen med den skattskyldigas medlemsstat eller med EU.

4.6 Ränta

En uppskjuten beskattning kan enligt skäl 10 i preambeln till ATAD ske eventuellt jämte ränta och garanti. I skäl 10 stadgas även att medlemsstaterna skulle kunna kräva av de skattskyldiga att inkludera nödvändig information i en deklARATION för att uppnå syftet med utflyttningsbeskattning. Detta regleras dock inte i någon artikel i ATAD.

När en skattskyldig väljer alternativet att begära anstånd med betalningen av utflyttningsbeskattningen får medlemsstaterna införa en reglering av ränta enligt artikel 5.3 ATAD. Det avser en ränta som debiteras i enlighet med lagstiftningen i den skattskyldigas medlemsstat eller medlemsstaten där det fasta driftstället är beläget. Debiteringen av räntan får förekomma under förutsättning att det sker om det följer av anståndsreglerna i den nationella lagstiftningen om anstånd.

4.7 Garanti eller återkrav av skatteskulden

Den skattskyldiga kan även åläggas att lämna en garanti enligt andra stycket i artikel 5.3 ATAD som ett villkor för att betalningen ska skjutas upp enligt artikel 5.2 ATAD. För att ett sådant åläggande ska kunna ske krävs det dock att det finns en påvisbar och faktisk risk för utebliven uppbörd av utflyttningsbeskattningen.

Bestämmelse om åläggande av garanti ska inte tillämpas enligt tredje stycket i samma artikel vid sådan lagstiftning i den skattskyldigas eller det fast driftställets medlemsstat som föreskriver en möjlighet till återkrav av skatteskulden genom en annan skattskyldig som tillhör samma företagsgrupp och är skattemässigt hemmahörande i den medlemsstaten.

4.8 Anståndets upphörande

Enligt artikel 5.4 ATAD ska en bestämmelse i medlemsstaternas lagstiftning införas angående när anståndet upphör och konsekvenserna av det. Anståndet med betalningen ska omedelbart upphöra i fem olika situationer. Upphörande innebär att skatteskulden blir möjlig för medlemsstaten att återkräva.

Det första fallet är att anståndet med betalningen ska upphöra om de överförda tillgångarna eller den näringsverksamhet som bedrivs vid den skattskyldigas fasta driftställe säljs eller på annat sätt avyttras enligt artikel 5.4.a ATAD.

Den andra och tredje situationen som innebär att anståndet ska upphöra är att de överförda tillgångarna enligt artikel 5.4.b ATAD respektive den skattskyldigas skatterättsliga hemvist eller näringsverksamheten som bedrivs vid dess fasta driftställe enligt artikel 5.4.c ATAD överförs vidare till ett tredjeland. Dessa bestämmelser ska dock inte tillämpas på överföringar som sker till alla tredjeländer enligt andra stycket i artikel 5.4 ATAD utan endast vissa. Överföringar till tredjeländer ska inte föranleda att

ett anstånd ska upphöra om de är part i EES-avtalet och som har ingått ett avtal med den skattskyldigas medlemsstat eller EU om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar, motsvarandet det ömsesidiga bistånd som föreskrivs i indrivningsdirektivet.

Den fjärde omständigheten som innebär att anståndet ska upphöra är om den skattskyldiga går i konkurs eller avvecklas enligt artikel 5.4.d ATAD. Den femte och sista situationen är den när den skattskyldiga underlåter att fullgöra sina skyldigheter med avseende på delbetalningar och korrigerar inte situationen inom en rimlig tidsperiod som inte får överstiga 12 månader enligt artikel 5.4.e ATAD.

4.9 Ingångsvärdet

I artikel 5.5 ATAD stadgas en bestämmelse om ömsesidigt erkännande av ingångsvärdet vid utflyttning. Enligt direktivet ska det ingångsvärdet som fastställts av den skattskyldigas eller det fasta driftställets medlemsstat godtas som ingångsvärde av tillgångarna för skatteändamål, om inte detta motsvarar marknadsvärdet. Denna bestämmelse omfattar endast överföring av tillgångar, den skatterättsliga hemvisten eller näringsverksamhet vid ett fast driftställe till en annan medlemsstat, och således inte till ett tredjeland.

Om den mottagande staten ifrågasätter värdet av de överförda tillgångarna som fastställts av den stat från vilken utflyttningen sker när värdet inte motsvarar marknadsvärdet, så anges det i skäl 10 i preambeln till ATAD att medlemsstaterna i en sådan situation skulle kunna använda befintliga tvistlösningsmekanismer.

4.10 Marknadsvärdet

Vid en tillämpning av artikel 5 ATAD ska marknadsvärdet avse det belopp till vilket en tillgång kan bytas eller ömsesidiga skyldigheter kan fastställas mellan villiga köpare och säljare som inte är närstående vid en direkt transaktion enligt artikel 5.6 ATAD.

Vid beräkningen av utflyttningsbeskattning ska beloppen således enligt skäl 10 i preambeln till ATAD fastställas enligt ett marknadsvärde för de överförda tillgångarna vid tidpunkten för utflyttningen baserat på armlängdsprincipen. Principen innebär att vid en internationell transaktion mellan närstående företag ska ersättning och villkor motsvara en situation

med oberoende företag.¹³² Preambeln anger vidare att för att säkerställa regelns förenlighet med användningen av avräkningsmetoden är det önskvärt att medlemsstaterna får hänvisa till den tidpunkt då rätten att beskatta överförda tillgångar upphör.

4.11 Undantag

Samtliga situationer som faller in under ovanstående bestämmelser enligt artikel 5 ATAD ska dock inte omfattas av utflyttningsbeskattningen. I skäl 10 i preambeln till ATAD anges det att överföring av tillgångar som är av tillfällig natur inte bör aktualisera utflyttningsbeskattning när det är fastställt att tillgångarna ska återgå till överförarens medlemsstat. Enligt artikel 5.7 ATAD ska situationer undantas från utflyttningsbeskattning förutsatt att de överförda tillgångarna ska återgå till samma medlemsstat inom tolv månader. Undantag från utflyttningsbeskattning föreligger vid överföringar av tillgångar för värdepappersfinansiering, tillgångar som ställs som säkerhet och överföring av tillgångar som sker i syfte att uppfylla tillsynskapitalkrav eller med avseende på likviditetshantering.

I skäl 10 i preambeln klargörs även att överföringar av tillgångar, inklusive kontanta medel, mellan ett moderbolag och dess dotterbolag faller utanför bestämmelsens tillämpningsområde.

4.12 Avslutande kommentar

Redogörelsen ovan besvarar den andra frågeställningen om vad ATAD:s bestämmelse om utflyttningsbeskattning innebär i avsnitt 4.3-11 och vilket syfte direktivet har i avsnitt 4.2 i uppsatsen. Här ska nu diskuteras om regleringen i direktivet är förenlig med EU:s fördragsbestämmelser.

I funktionsfördraget stadgas etableringsfriheten som jag redogjort för i kapitel två i denna uppsats. Enligt EU-domstolens praxis innebär friheten en rätt till att flytta det skatterättsliga hemvistet till annan medlemsstat, att överföra en tillgång till ett fast driftställe beläget i annan medlemsstat eller överföra en tillgång till ett bolag i annan medlemsstat i utbyte av bolagsandelar. Dessa förfaranden utlöste dock utflyttningsbeskattning i den medlemsstat utflyttningen skedde ifrån vilka samtliga anses av EU-domstolen vara ett hinder av etableringsfriheten.

¹³² För svenskt vidkommande framgår armlängdsprincipen av korrigeringsregeln enligt 14 kapitel 19 § IL.

I förhållande till ATAD så omfattas därutöver den situationen när överföring av tillgång sker från ett fast driftställe till huvudkontor eller till annat fast driftställe samt överföring av näringsverksamhet. Den sistnämnda situationen kan liknas med situationen i *Kommissionen mot Portugal* där överföring av tillgångar skedde till ett bolag i annan medlemsstat i utbyte av bolagsandelar. Det var dock en enskild verksamhet som var föremål för överföringen, vilket ATAD inte är tillämpligt på då direktivet endast omfattar skattskyldiga som är föremål för bolagsbeskattning.

Överföring av tillgång från ett fast driftställe till huvudkontor enligt artikel 5.1.b ATAD kan även omfattas av artikel 5.1.d ATAD som omfattar överföring av näringsverksamhet vid ett fast driftställe. Punkterna b och d överlappar således delvis varandra och reglerar liknande situationer.

Skyldigheten för en medlemsstat att införa utflyttningsbeskattning enligt ATAD innebär att medlemsstaten har rätt till en beskattning när en utflyttning sker. Medlemsstaternas skyldighet, och därför även rätt, till utflyttningsbeskattning omfattar överföring som sker till annan medlemsstat eller till tredjeland. Tillämpningsområdet för bestämmelsen i artikel 5.4 i direktivet om de skattskyldigas rätt till anstånd omfattar dock endast överföring till ett tredjeland som är part i EES-avtalet och som ingått ett avtal om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar. Motsvarande gäller vid upphörande av anstånd, det vill säga att de skattskyldiga ska ha fortsatt rätt till anstånd om en överföring sker till ett tredjeland som är part i EES-avtalet och som ingått ett avtal om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar. Medlemsstaternas rätt till utflyttningsbeskattning är således mer omfattande än de skattskyldigas rätt till anstånd.

Enligt EU-domstolens praxis omfattas samtliga former av näringsverksamhet inom EU, men även inom EES då liknande rätt till fri rörlighet stadgas i EES-avtalet. Till skillnad från ATAD omfattas därför även näringsverksamhet som inte konstituerar en juridisk person.

Avsaknaden av en närmare definition av vilka personer som faller inom tillämpningsområdet för ATAD anser Cavalcante Koury kunna innebära framtida tillämpningsproblem men eftersom ATAD är tillämpligt på juridiska personer, såsom bolag och föreningar, torde dock möjligheten att tillämpa ATAD på verksamhet som inte konstituerar en juridisk person vara väldigt begränsad.¹³³

¹³³ Se Cavalcante Koury (2018), s. 509.

EU-domstolens rättspraxis och stadgandena i ATAD innebär att utflyttningsbeskattning får förekomma i de ovan angivna situationerna. I ATAD motiveras utflyttningsbeskattningen av direktivets syfte att säkerställa att vinster och mervärde beskattas där de har skapats vilket därigenom motverkar skatteflykt. Det motsvarar rättfärdigandet av utflyttningsbeskattning enligt EU-domstolen för ett säkerställande av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna enligt territorialitetsprincipen.

Utfärdandet av ATAD har dock kritiserats för att vara oförenlig med *subsidiaritetsprincipen*. EU ska endast vidta en åtgärd om och i den mån som målen för den planerade åtgärden inte i tillräcklig utsträckning kan uppnås av medlemsstaterna och kan därför uppnås på unionsnivå med anledning av den planerade åtgärdens omfattning eller verkningar. Grundprincipen om skattesuveränitet för medlemsstaterna måste värnas när det gäller direkta skatter. Hultqvist anser att det annars inte bara skulle påverka det nationella inflytandet som minskar med ökade ambitioner på EU-nivå, utan också det folkliga och demokratiska inflytandet.¹³⁴

Direktivet innehåller även stadgandet om att den skattskyldiga ska ha rätt till att välja mellan en omedelbar beskattning eller uppskjuten beskattning enligt regleringen om anstånd med betalningen likt EU-domstolens rättspraxis. ATAD fastställer vidare att betalningen ska ske genom delbetalningar under fem år, vilket EU-domstolen bedömde vara proportionerligt i *DMC*, samt reglering av ränta och garanti.¹³⁵

Dessa omständigheter har EU-domstolen fastställt vara tillåtna vid en uppskjuten betalning av utflyttningsbeskattning. Om ytterligare krav skulle förelegat i den nationella lagstiftningen hade det ansetts vara oproportionerligt i förhållande till ändamålet med beskattningen. Utflyttningsbeskattning i förening med ränta och garanti ställer således upp den mest omfattande regleringen och således utgör taket för utflyttningsbeskattning. Det hindrar därmed en tillämpning av nationella eller avtalsgrundande bestämmelser som syftar till att säkerställa en högre skyddsnivå för inhemska bolagsskattebasen. Cavalcante Koury anser att ATAD motsvara den mest restriktiva regleringen av utflyttningsbeskattning såsom den har fastställts i EU-domstolens rättspraxis. Därmed anser Cavalcante Koury att ATAD inte utgörs av minimikrav för en utflyttningsbeskattning. En mindre ingripande åtgärd anser Cavalcante

¹³⁴ Se Hultqvist (2016), s. 4 och 7.

¹³⁵ Se avsnitt 2.4.4, s. 26 i denna uppsats.

Koury skulle kunna vara en utflyttningsbeskattning som inträder när värdeökningen på en tillgång realiseras.¹³⁶

ATAD kan därför anses lägga det golv för vad medlemsstaternas reglering minst måste innehålla, men samma krav utgör enligt EU-domstolens rättspraxis det tak som en utflyttningsbeskattning får innebära för att anses vara förenligt med etableringsfriheten.

Skillnaden mellan regleringarna är att fördragsbestämmelserna utgår från en rätt till fri rörlighet, som sedan begränsas när hinder såsom utflyttningsbeskattning rättfärdigas. Fördragsbestämmelserna kan således anses utgöra ett tak som sänks när hinder tillåts. ATAD utgår däremot från en skyldighet, som därefter inskränks genom att de skattskyldiga har rätt till anstånd med betalning av utflyttningskatten. ATAD kan därför anses utgöra ett golv som höjs upp till samma nivå som det sänkta taket fördragsbestämmelserna utgör.

Stadgandet om ränta och garanti är dock inte utformade som en skyldighet i ATAD men ger medlemsstaterna möjligheten att införa det. Motiveringen till direktivet i preambeln, som anger att det är nödvändigt för att uppnå syftet med direktivet att minimikrav fastställs i form av ett direktiv, kan därför ifrågasättas om det verkligen utgör det minimum som krävs för att vinster och mervärde ska beskattas där det har skapats.

Både utvecklingen i EU-domstolens rättspraxis och utfärdandet av ATAD som tillåter hinder på den inre marknaden går således i motsatt riktning mot vad EU:s grundläggande mål om fri rörlighet gör som sådana hinder. Cavalcante Koury pekar på att EU-domstolen har i rättspraxis gått från att anse att ett beaktande av värdenedgångar efter utflyttningen till en betalning av skatten inom en fem års period.¹³⁷ Denna harmonisering av nationella bestämmelser medför att den nationell suveränitet reduceras.¹³⁸

EU:s vidtagande av åtgärder mot skatteflyktsmetoder genom dels utfärdandet av ett direktiv, dels fastställa den mest restriktiva utflyttningsbeskattningen i direktivet kan därför anses vara i strid med fördragsbestämmelserna, närmare bestämt *subsidiaritetsprincipen* i artikel 5.3 FEU och det grundläggande målet om en inre marknad enligt artikel 26 FEUF.

¹³⁶ Se Cavalcante Koury (2018), s. 512 f.

¹³⁷ Se Cavalcante Koury (2018), s. 510.

¹³⁸ Se Cavalcante Koury (2018), s. 508.

5 Utflyttningsbeskattning enligt svensk rätt

5.1 Inledning

Detta kapitel ska behandla utflyttningsbeskattning i svensk lagstiftning, det vill säga uttagsbeskattning och återföring av avdrag för avsättning till periodiserings-, ersättnings- och expansionsfond. Kapitlet inleds med en bakgrund till regleringen och grunden till svensk skattskyldighet. De resterande avsnitten är disponerade så att varje avsnitt har ett delavsnitt om gällande rätt, ett delavsnitt om utredningen i finansdepartementets promemoria och ett delavsnitt med en kommentar på respektive reglerings förenlighet med ATAD och EU-rättens fördrags-bestämmelser.

5.2 Bakgrund

Vid Sveriges inträde i EU infördes regler för att den svenska lagstiftningen skulle vara förenlig med EU-rätten och särskilt dess fusionsdirektiv. Fusionsdirektivet innebär att vissa förfaranden undantas beskattning vilka är internationella fusioner, fissioner, andelsbyten och verksamhetsavyttringar. Det sker dock endast under förutsättning att verksamheten knyts till ett fast driftställe i den medlemsstat i vilken skattskyldighet förelåg för verksamheten före förfarandet. Skattskyldigheten förblir således i Sverige om än som en begränsad skattskyldighet.¹³⁹

Bestämmelser om uttagsbeskattning och återföring av avdrag för avsättning till periodiserings-, ersättnings- och expansionsfond infördes således så att Sverige inte skulle förlora beskattningsrätt vid förfaranden som innebär att skattskyldigheten i Sverige försvinner. Bestämmelserna omfattar förfarandena som faller utanför fusionsdirektivets tillämpningsområde.¹⁴⁰ De situationer som fusionsdirektivet innehåller undantas således från beskattning genom reglering i 37 kapitel IL om fusioner och fissioner, 38 kapitel IL om verksamhetsavyttringar och 38 a kapitel IL om partiella fissioner. När 37 kapitel IL inte är tillämpligt stadgas ytterligare ett undantag från uttagsbeskattning i 23 kapitel IL om underprisöverlåtelser inom Sverige.

¹³⁹ Se vidare i avsnitt 5.2 om skattskyldighet i Sverige.

¹⁴⁰ Se prop. 1994/95:91 s. 39 f.

De svenska bestämmelserna som är tillämpliga vid utflyttning av näringsverksamhet har ansetts vara oförenliga med EU-rätten i det så kallade *Malta-målet*.¹⁴¹ Målet handlar om ett aktiebolag som bedrev fastighetsförvaltning med samtliga fastigheter belägna i Storbritannien. Bolaget genomgick en omorganisering och den verkliga ledningen i bolaget förflyttades till Malta. Det innebar att bolagets skatterättsliga hemvist efter utflyttningen var Malta enligt Sveriges skatteavtal med Malta.

Sverige förlorade således beskattningsrätten och uttagsbeskattning enligt 22 kapitel 5 § fjärde punkten och 7 § IL samt återföring av avsättning till periodiseringsfond enligt 30 kapitel IL var tillämpliga. Regleringarna ansågs inte vara förenliga med proportionalitetsprincipen och således utgjorde det ett hinder för den fria etableringsrätten enligt artikel 49 FEUF. Den nationella lagstiftningen tillämpades därför inte i målet.

Regleringarna blev även granskade av EU-kommissionen under samma period genom en formell underrättelse¹⁴² och ett motiverat yttrande.¹⁴³ EU-kommissionen ansåg att Sveriges skatteanspråk var berättigat men att bolag borde liksom fysiska personer ha rätt till etableringsfriheten enligt bedömningen i EU-domstolens mål *Lasteyrie*.¹⁴⁴ I målet ansågs utflyttningsskattning vara proportionerlig om värdenedgångar efter utflyttningen beaktades. EU-kommissionen grundade även kritiken på dess meddelande om *Beskattning i samband med utflyttning och behovet av att samordna medlemsstaternas skattepolitik*.¹⁴⁵

Kommissionens underrättelse och yttrande besvarades. Uttagsbeskattningen grundad på territorialitetsprincipen ansågs inte gå utöver vad som var nödvändigt enligt proportionalitetsprincipen för att uppnå syftet att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.¹⁴⁶ EU-domstolens mål *Lasteyrie* ansågs inte vara direkt tillämplig på juridiska personer. I svaret på det motiverade yttrandet informerades det dock om *Malta-målet* och att en lagstiftningsprocess för ändrade bestämmelser hade inletts.¹⁴⁷ Ärendet mot Sverige avslutades den 18 mars 2010.¹⁴⁸

¹⁴¹ Se RÅ 2008 ref. 30.

¹⁴² Se kommissionen mot Sverige, formell underrättelse.

¹⁴³ Se kommissionen mot Sverige, motiverat yttrande.

¹⁴⁴ Se mål C-9/02 *Lasteyrie*.

¹⁴⁵ Se KOM(2006) 825 slutlig.

¹⁴⁶ Se Finansdepartementet, svar på formell underrättelse; Utrikesdepartementet, svar på motiverat yttrande.

¹⁴⁷ Se regeringens skrivelse 2008/09:85, s. 328 f.

¹⁴⁸ Se European Commission at work, Infringement decisions, <ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions/index.cfm?lang_code=EN&typeOfSearch=true&active>

De lagändringar som *Malta-målet* föranledde var bestämmelser om anstånd med betalning av skatter vilka infördes i det dåvarande 17 a kapitlet i skattebetalningslagen (1997:483) men stadgas numera i 63 kapitel 14 § skatteförfarandelagen (2011:1244) (SFL). Reglerna omfattar den fjärde, men även den femte punkten, i 22 kapitel 5 § IL eftersom de ansågs likna varandra och därför ansågs det finnas en risk att även de skulle vara oförenliga med EU-rätten.¹⁴⁹

5.3 Skattskyldighet i Sverige

I svensk lagstiftning föreligger skattskyldigheten för näringsverksamhet i samtliga former av näringsverksamheter inom en juridisk person liksom hos en fysisk person enligt 1 kapitel 3 § IL. En juridisk person kan utgöras av ett aktiebolag, ekonomisk förening, stiftelse, ideell förening och handelsbolag medan näringsverksamhet hos en fysisk person endast kan bedrivas i enskild näringsverksamhet.

Sverige har ett omfattande skatteanspråk med både en obegränsad skattskyldighet för samtliga inkomster hos en person och en begränsad skattskyldighet som avser inkomst som härrör från en källa belägen i Sverige. Den svenska obegränsade skattskyldigheten som grundas på bosättning för fysiska personer eller etablering av verksamhet är i enlighet med domicilprincipen. Principen motiveras med argumenten om att de personer som är antingen bosatta eller etablerade i ett land drar nytta av fördelar som finns i landet såsom sjukvård, infrastruktur och rättsväsendet men även att domicilprincipen anses vara rättvis då en persons hela skatteförmåga beaktas i ett land vid samma tillfälle.¹⁵⁰

Den obegränsade skattskyldigheten i Sverige för ett bolag, det vill säga en juridisk person, utgår från om det är en svensk juridisk person eller en utländsk sådan. En svensk juridisk person är obegränsad skattskyldig på grund av dess registrering i Sverige eller, om registrering inte föreligger, plats för styrelsens säte i Sverige eller någon annan omständighet enligt 6 kapitel 3 § IL. Registreringsprincipen tillämpas således i Sverige och sätesprincipen om ingen registrering finns. Det innebär att bolaget är skattskyldigt för samtliga sina inkomster, det vill säga både inkomster från Sverige och utlandet enligt 6 kapitel 4 § IL.¹⁵¹

_only=0&noncom=0&r_dossier=20072372&decision_date_from=&decision_date_to=&title=&submit=Search>, besökt 2019-02-28.

¹⁴⁹ Se prop. 2009/2010:39 s. 11.

¹⁵⁰ Se Lodin m.fl. (2019), s. 554.

¹⁵¹ Se Lodin m.fl. (2019), s. 588.

Enskild näringsverksamhet utgör ingen juridisk person som kan beskattas eller flyttas ut från Sverige utan verksamheten utgår från den fysiska personen som beskattas för dess inkomst. Fysiska personer kan på liknande sätt som juridiska personer vara obegränsat skattskyldiga för inkomster från både Sverige och utlandet enligt 3 kapitel 8 § IL. Skattskyldigheten är obegränsad enligt 3 kapitel 3 § IL om den skattskyldiga är bosatt och folkbokförd, det vill säga regelmässigt tillbringar sin dygnsvila i Sverige,¹⁵² eller stadigvarande vistas här vilket avses med en vistelse om sex månader.¹⁵³ För att en person ska anses knytas så starkt till Sverige att det grundar en obegränsad skattskyldighet ska en samlad bedömning av fastställda omständigheter i 3 kapitel 7 § IL göras, såsom svenskt medborgarskap, varaktig bosatt på viss utländsk ort och var personens familj är bosatt. Det föreligger således en väsentlig anknytning till Sverige.

Skattskyldigheten som är begränsad till att avse sådan inkomst som uppkommer i Sverige eller härrör från en egendom belägen i Sverige grundas på källstatsprincipen. Principen berättigar ett skatteanspråk genom att källan till inkomsten finns i Sverige och Sverige anses därför skapa de förutsättningar som innebär att inkomsten uppstår.¹⁵⁴

Bolag som anses vara utländska juridiska personer är begränsat skattskyldiga enligt 6 kapitel 7 § IL för angivna inkomster i 6 kapitel 11 § IL som härrör från Sverige. Utländska juridiska personer anses enligt 6 kapitel 8 § IL vara en utländsk association som i enlighet med lagstiftningen i landet där associationen hör hemma kan förvärva rättigheter och åta sig skyldigheter. Det krävs även att talan inför domstolar och andra myndigheter kan föras av associationen och att enskilda delägare inte fritt kan förfoga över förmögenhetsmassan inom den. Motsvarande begränsad skattskyldighet för fysiska personer stadgas i 3 kapitel 17 § IL som omfattar de i 3 kapitel 18 § IL uppräknade inkomsterna.

Aktiebolag, ekonomisk förening, stiftelse och ideell förening konstituerar en juridisk person. En juridisk person utgör även ett skattesubjekt som är skattskyldigt för näringsverksamheten. En verksamhet kan dock undantas från skattskyldighet enligt 7 kapitel IL. Exempelvis är en stiftelse som uppfyller krav om allmännyttigt ändamål, verksamhet och fullföljd enligt 7 kapitel 3 § IL inte skattskyldig.

¹⁵² Se 6-7 §§ folkbokföringslagen (1991:481).

¹⁵³ Se RÅ 2008 ref. 16; RÅ 2008 ref. 56.

¹⁵⁴ Se Lodin m.fl. (2019), s. 554.

Handelsbolag utgör till skillnad från associationsformerna ovan inte ett skattesubjekt utan delägarna i bolaget beskattas för dess inkomster enligt 5 kapitel 1 § IL.

Näringsverksamhet i Sverige kan utöver associationsformerna som nämns ovan bedrivas genom ett fast driftställe. Ett fast driftställe föreligger om det finns en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs enligt 2 kapitel 29 § IL. Det kan således vara en plats för företagsledningen, filial eller kontor, men ett fast driftställe kan även utgöras av någon som är verksam för en näringsverksamhet i Sverige och har fått och regelmässigt använder fullmakt att ingå avtal för verksamhetens innehavare. Vid tolkningen av begreppet fast driftställe kan OECD:s modellavtal och kommentarer därtill vara till vägledning då det i princip motsvarar begreppet i modellavtalet.¹⁵⁵

5.4 Uttagsbeskattning

5.4.1 Allmänt

Regleringen av uttagsbeskattning omfattar uttag ur näringsverksamhet enligt 22 kapitel 1 § IL. Den allmänna definitionen av uttag är att en skattskyldig tillgodogör sig en tillgång från en näringsverksamhet för privat bruk eller när den skattskyldiga för över tillgången till en annan näringsverksamhet i 22 kapitel 2 § IL. Definitionen har kompletterats med fler bestämmelser som fastställer vad ett uttag innebär. Enligt 22 kapitel 3 § IL anses ett uttag föreligga vid en överlåtelse till en annan person mot en ersättning som inte motsvarar marknadsvärdet och som sker utan att affärsmässig motivering föreligger, så kallade underprisöverlåtelser.¹⁵⁶ Definitionen av uttag enligt 22 kapitel 2-3 §§ IL är även tillämpliga på uttag av tjänst, om värdet av tjänsten är mer än ringa, enligt 22 kapitel 4 § IL.¹⁵⁷

Därtill likställs situationer när Sveriges beskattningsrätt upphör med uttag enligt 22 kapitel 5 § IL. Uttagsbeskattning inträder när en näringsverksamhet upphör enligt 22 kapitel 5 § första punkten IL, när skattskyldigheten för en inkomst från en näringsverksamhet helt eller delvis upphör enligt 22 kapitel 5 § andra punkten IL och när tillgångar förs över från en del till en annan del av en näringsverksamhet där det föreligger

¹⁵⁵ Se Lodin m.fl. (2019), s. 574.

¹⁵⁶ 23 kapitel IL innehåller regler när en underprisöverlåtelse är tillåten vid överföring av tillgångar.

¹⁵⁷ Om en näringsidkare överlåter vara eller utför tjänst till ett annat rättssubjekt som det finns en ekonomisk intressegemenskap mellan och som inte är skattskyldigt i Sverige kan 14 kapitel 19 § IL om oriktig prissättning bli tillämplig.

skattskyldighet för inkomsten endast för den förra delen enligt 22 kapitel 5 § tredje punkten IL.

Vidare föreligger uttag när en inkomst från en näringsverksamhet helt eller delvis inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal enligt 22 kapitel 5 § fjärde punkten IL samt när 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 ett skatteavtal enligt 22 kapitel 5 § femte punkten IL.¹⁵⁸

Ett uttag anses således föreligga antingen när en *överföring* sker till ett annat subjekt eller när beskattningsrätten upphör.¹⁵⁹ Innebörden av uttag redogjordes kortfattat för men klargjordes inte ytterligare vid bestämmelsernas införande.¹⁶⁰

När ett begrepp används i ett skatterättsligt sammanhang utan närmare innebörd, hämtas ledning från civilrätten. I civilrättsligt hänseende anses överföring ske när en person minskar sin förmögenhet genom att berika en annan person, såsom genom gåva, köp eller byte.¹⁶¹ Både benefika och onerösa förvärv omfattas således av begreppet överföring.

Föremålet för överföringen är tillgångar eller tjänster. Det anses vara en *tillgång* om ersättning för tillgången utgör intäkt av näringsverksamhet.¹⁶² Med tillgång avses således varor eller produkter som tillverkas och omsätts i näringsverksamheten men även inventarier, lagertillgångar och kapitaltillgångar.¹⁶³ Med uttag av *tjänst* avses alla typer av tjänster som en näringsidkare eller juridisk person tar ut ur sin verksamhet och överför enligt 22 kapitel 2 eller 3 § IL.¹⁶⁴ Uttagsbeskattning enligt 22 kapitel 5 § IL omfattar däremot inte uttag av tjänst.

¹⁵⁸ Som uttag avses även enligt 22 kapitel 5 § sjätte punkten IL tillgångar som förs över från annan näringsverksamhet till en kvalificerad rederiverksamhet enligt 39 b kapitel IL. 22 kapitel 6 § IL hänvisar vidare till särskilda bestämmelser om uttagsbeskattning i en byggnadsrörelse enligt 27 kapitel 8 § IL. Uppsatsen berör inte dessa situationer av uttagsbeskattning eftersom uppsatsen avses vara av en mer generell karaktär och berör inte några specifika branscher.

¹⁵⁹ Se prop. 1989/90:110 s. 660.

¹⁶⁰ Se Möller (2000).

¹⁶¹ Se Millqvist (2018), s. 30.

¹⁶² Se prop. 1998/99:15 s. 118.

¹⁶³ Se Andersson, Saldén Enérus och Tivéus (2018).

¹⁶⁴ Se prop. 1998/99:15 s. 163; Andersson, Saldén Enérus och Tivéus (2018).

5.4.2 Syftet med uttagsbeskattning

Bestämmelserna om uttagsbeskattningen syftar till att upprätthålla beskattningen av näringsverksamhet genom att säkerställa att obeskattade värden i en näringsverksamhet inte skattefritt ska kunna tas ut ur näringsverksamheten.¹⁶⁵

Ett uttag ur en näringsverksamhet för privat bruk eller en underprisöverlåtelse till annan personen kan endast göras av en näringsidkare. En person utan verksamhet saknar denna möjlighet men genom uttagsbeskattningen reduceras skillnaden mellan situationerna i enlighet med neutralitetsprincipen. Det ska så till vida inte vara mer skattemässigt gynnsamt att konsumera egenproducerade varor än att förvärva dem av en annan näringsidkare.¹⁶⁶

Även bestämmelserna i 22 kapitel 5 § IL har syftet att obeskattade värden inte ska undgå beskattning. Bestämmelserna tar dock sikte på obeskattade värden som inte längre beskattas i Sverige. Genom uttagsbeskattning enligt 22 kapitel 5 § IL är vinster som upparbetats i Sverige föremål för svensk beskattning. Vid instiftandet avsåg bestämmelserna vara tillämpliga på samtliga situationer som innebär att Sveriges beskattningsrätt upphör.¹⁶⁷

Bestämmelserna i 22 kapitel 5 § IL innebär således en utflyttningsbeskattning eftersom konsekvensen av reglerna är att en beskattning sker och den utlösande beskattningsfaktorn är att en tillgång eller inkomst inte längre kommer att beskattas i Sverige.¹⁶⁸ I den vidare framställningen ska därför innebörden av uttagsbeskattningen enligt 22 kapitel 5 § IL närmare utredas.

5.4.3 Innebörden av uttagsbeskattning

Vid ett uttag av en tillgång ur en näringsverksamhet ska uttagsbeskattning ske och uttaget ska behandlas som om en avyttring mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet har gjorts enligt 22 kapitel 7 § IL.

¹⁶⁵ Se prop. 2009/10:39 s. 13.

¹⁶⁶ Se Lodin m.fl. (2019), s. 270 f.

¹⁶⁷ Se prop. 1994/95:91 s. 41. Genom prop. 1994/95:91 infördes 22 kapitel 5 § punkt 1-2 och 4-5 IL i punkt 1 stycke 6 i anvisning till 22 § KL. Genom prop. 1998/99:15 flyttades de till punkt 1 b i anvisning till 22 § KL som även 22 kapitel 5 § punkt 3 IL infördes genom, se även prop. 1998/99:7 s. 22 för resonemang om införandet av den tredje punkten.

Bestämmelserna ersattes sedan av 22 kapitel 5 § IL genom prop. 1999/2000:2.

¹⁶⁸ Se Dahlberg (2014), s. 136 f.

De olika situationerna som likställs med uttag enligt 22 kapitel 5 § IL presenteras nedan var för sig följt av finansdepartementets utredning av respektive situation. Därefter utreds om ATAD uppfylls genom de gränsöverskridande situationerna som omfattas av den svenska regleringen. Om en situation inte omfattas av ATAD, omfattas den av EU:s etableringsfrihet. Samtliga situationer där utflyttningsbeskattning inträder ska uppfylla vissa krav enligt antingen ATAD eller EU-rätten. Denna utredning sker i avsnitt 5.5 och framåt.

5.4.3.1 Näringsverksamhet upphör

5.4.3.1.1 Gällande rätt

Den första punkten i 22 kapitel 5 § IL innebär att ett uttag föreligger när en näringsverksamhet upphör.

Verksamhet med en svensk ägare faller inom denna reglering om verksamheten i en förvärvskälla upphör, såsom vid likvidation. En näringsverksamhet kan ta form på olika sätt och således även upphöra på ett antal olika sätt.¹⁶⁹ Upphörande av juridiska personer sker genom likvidation. Vid en likvidation ska tillgångarna säljas för att omvandlas till sådan ersättning som kan godtas som betalningsmedel av ägarna.¹⁷⁰

En juridisk person kan även upplösas genom fusion eller fission. Vid ombildning genom fusion upphör två eller flera verksamheter för att skapa en gemensam näringsverksamhet. Tillgångarna överförs således till ett annat skattesubjekt. Motsvarande överföring sker vid fission när en verksamhet delas upp i flera verksamheter. Ett bolag upphör dock vid fusion och fission utan likvidation och faller således inte in under denna punkt.¹⁷¹ En överföring av tillgångar till annat skattesubjekt sker även genom verksamhetsavyttringar enligt 38 kapitel IL, vilka inte heller anses omfattas av denna punkt.¹⁷²

En verksamhet kan upphöra genom att hela verksamheten läggs ner och avslutas. En enskild näringsverksamhet upphör vanligtvis genom avveckling eller nedläggning.¹⁷³ Tillgångarna torde således tillfalla den fysiska personen som är ägaren av verksamheten och därför omfattas av uttag för privat bruk enligt 22 kapitel 2 § IL. Denna bestämmelse torde därför endast

¹⁶⁹ Se prop. 1994/95:91 s. 47.

¹⁷⁰ Se Sandström (2017), s. 397.

¹⁷¹ Se RÅ 2010 ref. 92.

¹⁷² Se Högsta förvaltningsdomstolens dom meddelad i Stockholm den 2 november 2015, mål nr 1729-15. Se avsnitt 5.3.3.2 för uttagsbeskattning vid fusion, fission och verksamhetsavyttringar.

¹⁷³ Se Sandström (2018), s. 61.

vara tillämplig på situationer som faller utanför tillämpningsområdet för den allmänna definitionen i 22 kapitel 2 § IL.¹⁷⁴

En näringsverksamhet anses också upphöra trots att inte hela verksamheten läggs ner utan endast en del, det vill säga när ett fast driftställe som tillhör ett utländskt bolag upphör.¹⁷⁵ Tillgångarna förs då över till den stat där det utländska bolaget är etablerat vilket utlöser uttagsbeskattning enligt denna bestämmelse. En annan situation som också anses omfattas är när ett svenskt företags fasta driftställe i utlandet upphör och tillgångarna tillförs ett intresseföretag, vilket är ett företag som åtminstone till viss del ingår i samma ägarstruktur som överlåtande part.¹⁷⁶

5.4.3.1.2 Finansdepartementets promemoria

Finansdepartementets promemoria om den svenska uttagsbeskattningen innehåller inte någon utredning om denna situation.

5.4.3.1.3 Kommentar

Enligt förarbeten vid införandet av regler för uttagsbeskattning ansågs ett upphörande av en verksamhet genom till exempel likvidation och upphörande av ett fast driftställe tillhörande en utländsk ägare omfattas av 22 kapitel 5 § första punkten IL.

Det kan dock diskuteras om ett upphörande av ett fast driftställe med en utländsk ägare faller in under den första punkten i 22 kapitel 5 § IL. Vid upphörande anses tillgångarna föras ut från Sverige till den utländska ägaren. Förfarandet kan liknas med överföring av tillgång som sker vid fusion, fission och verksamhetsavyttring och således inte omfattas av denna punkt. En väsentlig skillnad är dock att vid omstruktureringsförfarandena fortgår verksamheten medan verksamheten läggs ner vid den situation som omfattas av den första punkten. Därför torde den likhet som det finns mellan situationerna inte ha någon betydelse. Regleringen i 22 kapitel 5 § första punkten IL torde således avse att omfatta situationen när ett fast driftställe med en utländsk ägare upphör.

När verksamheten vid ett fast driftställe med en utländsk ägare upphör anses tillgångarna vid det fasta driftstället föras ut från Sverige till det utländska bolaget som det tillhör. Situationen kan därför anses falla inom antingen den andra situationen i ATAD som berör överföring av tillgång från fast driftställe till huvudkontoret, det vill säga artikel 5.1.b ATAD, eller den

¹⁷⁴ Se Baran (2017), avsnitt 2.1.1 Enskild näringsverksamhet.

¹⁷⁵ Se prop. 1994/95:91 s. 48.

¹⁷⁶ Se prop. 1994/95:91 s. 40; Baran (2017), avsnitt 2.1.3 Fast driftställe i Sverige upphör; Jfr 1 kapitel 4 a § årsredovisningslagen (1995:1554).

fjärde situationen som behandlar överföring av näringsverksamhet, artikel 5.1.d ATAD. Tillämpningsområdet för ATAD kan dock anses omfatta verksamheter som inte har upphört eftersom det vid en överföring av näringsverksamhet avser en näringsverksamhet som fortfarande *bedrivs* även efter överföringen.

Om situationen inte omfattas av ATAD:s reglering innebär det att ingen skyldighet föreligger för medlemsstat att ha en utflyttningsbeskattning vid ett upphörande av verksamhet vid ett fast driftställe med en utländsk ägare. De situationer som omfattas av ATAD utgör ett minimikrav på vilka situationer som anses vara nödvändiga att omfattas av utflyttningsbeskattning för att motverka skatteflykt. ATAD kan därför anses utgöra det golv som svenska regler ska uppnå. Den svenska bestämmelsen i 22 kapitel 5 § första punkten IL omfattar en situation utöver ATAD och innebär således ett längre gående skydd för den svenska skattebasen vilket är tillåtet enligt ATAD.

Vidare förlorar Sverige beskattningsrätten för ett svenskt företags fasta driftställe beläget utomlands när det tillförs ett intresseföretag som finns i samma stat som det fasta driftstället. ATAD avser transaktioner mellan två medlemsstater och eftersom situationen innebär en överföring inom samma land omfattas den inte av ATAD. Situationen förelåg dock i *A Oy* som den fria etableringsrätten var tillämplig på.

De gränsöverskridande situationer enligt 22 kapitel 5 § första punkten IL faller således inte in under ATAD:s tillämpningsområde däremot omfattas de av den fria etableringsrätten enligt artikel 49 FEUF. Enligt EU-domstolen är utflyttningsbeskattning tillåtet om vissa krav föreligger såsom rätt till anstånd. Om situationer är förenliga med EU-rätten i förhållande till dessa krav utreds därför nedan i avsnitt 5.5 och framåt.

5.4.3.2 Skattskyldighet för inkomst helt eller delvis upphör

5.4.3.2.1 Gällande rätt

Det andra stadgandet som innebär ett uttag avser den situation som uppstår när skattskyldigheten för inkomsten från en näringsverksamhet helt eller delvis upphör och anges i 22 kapitel 5 § andra punkten IL.

Vid en enskild näringsverksamhet är det den fysiska personen som är förutsättningen för verksamhetens existens. Skattskyldigheten för verksamheten upphör således när den fysiska personen flyttar utomlands efter att ha varit bosatt i Sverige. Denna bestämmelse omfattar med andra ord när en

fysisk person, som bedriver näringsverksamhet i Sverige eller i en annan stat, upphör att vara bosatt i Sverige. För de fall som den fysiska personen har en verksamhet i en annan stat, krävs det att det föreligger ett creditavtal mellan den staten och Sverige eller att det saknas ett skatteavtal mellan staterna. Beskattningen bör dock inte förekomma till den del tillgångarna i näringsverksamheten knyts till ett fast driftställe i Sverige. Om det istället finns ett exemptavtal mellan staterna föreligger aldrig någon skattskyldighet för verksamheten eftersom inkomsten undantas från svensk beskattningsrätt.¹⁷⁷

Bestämmelsen omfattar även situationen med ett fast driftställe i Sverige tillhörande en utländsk ägare som upphör på grund av en omständighet som konstituerar det försvinner. Det kan exempelvis ske genom att en fullmakt för en representant dras in.¹⁷⁸

Uttagsbeskattning kan aktualiseras även när skattskyldigheten endast delvis upphör. Detta berör verksamheter som kan ha både skattepliktig inkomst och inkomst som är undantagen skattskyldighet, såsom en ideell förening med ett allmännyttigt syfte.¹⁷⁹ Obeskattade värden kan undantas från beskattning genom att den allmännyttiga ideella föreningen ändrar riktning av rörelsen eller ändamålet för föreningen vilket kan innebära att en del av verksamheten faller utanför skattskyldigheten och undgår beskattning. Obeskattade värden förblir obeskattade vilket därför utlöser uttagsbeskattning.¹⁸⁰

5.4.3.2.2 Finansdepartementets promemoria

Finansdepartementet anser att regleringen i 22 kapitel 5 § andra punkten IL uppfyller kraven som ATAD ställer på utflyttningsbeskattning enligt artikel 5.1.b ATAD och artikel 5.1.d ATAD.

Situationen enligt artikel 5.1.b ATAD innebär att överföringen sker till ett huvudkontor, det vill säga en utländsk juridisk person, i en annan medlemsstat från ett fast driftställe beläget i Sverige. Utredningen utgår från skattskyldigheten för utländska juridiska personer som är begränsad till endast angivna inkomster, däribland inkomst från ett fast driftställe i Sverige. Finansdepartementet anser att eftersom utländska juridiska personer är skattskyldiga för inkomst vid fast driftställe i Sverige innebär en

¹⁷⁷ Se prop. 1994/95:91 s. 47 f; Se även avsnitt 3.1 för redogörelse av skatteavtal.

¹⁷⁸ Se prop. 1994/95:91 s. 40.

¹⁷⁹ Se 7 kapitel 3 § IL.

¹⁸⁰ Se prop. 1998/99:15 s. 293; Prop. 1998/99:7 s. 22; Baran (2017), avsnitt 2.1.3 Fast driftställe i Sverige upphör; Baran (2013), kommentar 735; RÅ 2004 ref. 93; RÅ 2004 ref. 94.

överföring av tillgång att skattskyldigheten delvis upphör. Därför anser finansdepartementet att den svenska regleringen om skattskyldighet som delvis upphör uppfyller artikel 5.1.b ATAD.¹⁸¹

Även artikel 5.1.d ATAD anser finansdepartementet uppfyllas genom 22 kapitel 5 § andra punkten IL. Artikel 5.1.d ATAD föreskriver utflyttningsbeskattning när en näringsverksamhet överförs från en medlemsstat till en annan. Utredningen anser att situationen inte faller in under den första punkten i 22 kapitel 5 § IL eftersom den ekonomiska verksamheten inte läggs ned utan det är skattskyldigheten som upphör.¹⁸²

5.4.3.2.3 Kommentar

Uttagsbeskattning när skattskyldighet för inkomst helt eller delvis upphör enligt 22 kapitel 5 § andra punkten IL aktualiseras i flera gränsöverskridande situationer.

Uttagsbeskattning av en verksamhet hos en fysisk person som flyttar utomlands och inte längre är bosatt i Sverige faller utanför tillämpningsområdet för ATAD eftersom direktivet endast är tillämpligt på juridiska personer. Trots det ska EU-domstolens bedömning i *National Grid Indus* beaktas vid uttagsbeskattningen enligt min slutsats i kapitel två att kraven enligt *National Grid Indus* även ska vara tillämpliga på fysiska personer som flyttar utomlands med en enskild näringsverksamhet.¹⁸³

Finansdepartementet anser att situationen i artikel 5.1.b omfattas av 22 kapitel 5 § andra punkten IL. Enligt artikeln inträder utflyttningsbeskattning vid en överföring av tillgång från ett fast driftställe i Sverige till ett huvudkontor eller annat fast driftställe beläget i en annan medlemsstat eller tredjeland. Den svenska bestämmelsen innebär dock uttagsbeskattning när skattskyldigheten för inkomsten av näringsverksamheten upphör, helt eller delvis. En överföring av tillgång anser jag inte påverka skattskyldigheten för näringsverksamheten. Finansdepartementets utredning i denna del kan således ifrågasättas.

Enligt finansdepartementet anses skattskyldigheten för den utländska ägaren till det fasta driftstället i Sverige upphöra genom en överföring av tillgång. En överföring av tillgång innebär emellertid inte att skattskyldigheten upphör. Innebörden av att skattskyldigheten delvis upphör syftar till att omfatta verksamhet som kan ha både skattepliktig och skattefri verksamhet, såsom en allmännyttig ideell förening.

¹⁸¹ Se Fi2019/00362/S3, s. 28.

¹⁸² Se Fi2019/00362/S3, s. 29.

¹⁸³ Se avsnitt 2.6 i denna uppsats.

Dock åsyftas även att den situation när en fullmakt för en representant dras tillbaka ska omfattas vilken kan liknas med situationen i artikel 5.1.b ATAD. Representanten kan anses utgöra ett fast driftställe för vilket fullmakten dras tillbaka av huvudkontoret. Denna situation innefattar uttagsbeskattning dock inte en överföring av tillgång. Jag anser därför att den svenska bestämmelsen i 22 kapitel 5 § andra punkten IL inte uppfyller skyldigheten om en utflyttningsbeskattning vid en överföring av tillgång från fast driftställe till huvudkontor eller annat fast driftställe.

Enligt finansdepartementet omfattas situationen i artikel 5.1.d ATAD av regleringen i 22 kapitel 5 § andra punkten IL. Artikel 5.1.d ATAD innebär att utflyttningsbeskattning ska inträda vid en överföring av näringsverksamhet som bedrivs vid ett fast driftställe från en medlemsstat till en annan eller tredjeland.

I likhet med finansdepartementet anser jag att denna situation omfattas av 22 kapitel 5 § andra punkten IL eftersom det genom överföringen av näringsverksamheten innebär, utöver att samtliga tillgångar överförs, även att skattskyldigheten i Sverige försvinner. Artikel 5.1.d ATAD är således även enligt min mening uppfylld.

5.4.3.3 Skattskyldighet för tillgång upphör vid överföring till annan del av samma näringsverksamhet

5.4.3.3.1 Gällande rätt

Den tredje situationen som utlöser uttagsbeskattning berör tillgångar som förs över från en del av en näringsverksamhet till en annan del och som innebär ett uttag om skattskyldighet föreligger för inkomst från den förra delen men inte för inkomst från den senare delen enligt 22 kapitel 5 § tredje punkten IL.

Situationen kan exempelvis uppstå när en allmännyttig ideell förening enligt 7 kapitel 3 § IL har en rörelse som är undantagen skattskyldighet och en rörelse som är skattepliktig, och tillgångar förs över från den skattepliktiga till den delen som skattskyldighet inte föreligger för.¹⁸⁴

Omständigheterna liknar således den andra punkten i 22 kapitel 5 § IL som bland annat omfattar när skattskyldighet upphör på grund av en ändrad inriktning hos en allmännyttig ideell förening. Den andra punkten ansågs dock inte omfatta situationen där tillgångar överförs mellan befintliga

¹⁸⁴ Se prop. 1998/99:15 s. 293; Prop. 1998/99:7 s. 22.

verksamhetsdelar bestående av en skattepliktig och icke-skattepliktig del. Det bedömdes därför finnas ett behov av en reglering av den situationen vilket infördes som en ytterligare punkt i 22 kapitel 5 § IL.¹⁸⁵

5.4.3.3.2 Finansdepartementets promemoria

Situationen i 22 kapitel 5 § tredje punkten IL har inte behandlats av finansdepartementet i promemorian.

5.4.3.3.3 Kommentar

22 kapitel 5 § tredje punkten IL syftar till att omfatta situationen där en överföring av tillgångar sker mellan två olika verksamhetsdelar inom en i Sverige belägen verksamhet. Situationen är således inte gränsöverskridande.

Bestämmelsen omfattar när tillgång överförs från en del av en näringsverksamhet till en annan del om skattskyldighet föreligger för inkomst från den förra delen men inte för inkomst från den senare delen.

Enligt artikel 5.1.b ATAD ska utflyttningsbeskattning inträda vid överföring av tillgång från ett fast driftställe i en medlemsstat till sitt huvudkontor eller ett annat fast driftställe i en annan medlemsstat eller i ett tredjeland.

Artikeln kan anses falla inom den tredje punkten i 22 kapitel 5 § IL. Ett fast driftställe är en del av den utländska juridiska personen. Fast driftställe beläget i Sverige omfattas av den utländska juridiska personens begränsade skattskyldighet i Sverige för inkomst från fast driftställe, medan inkomsten hos den juridiska personen inte är skattepliktig i Sverige. En överföring sker således från en del av verksamheten som är skattepliktig i Sverige, det vill säga det fasta driftstället, till en annan del av verksamheten som skattskyldighet inte föreligger för, det vill säga den huvudkontor i en annan medlemsstat. Även överföring till annat fast driftställe i annan medlemsstat innebär att överföringen sker till en del av näringsverksamhet som inte är skattepliktig i Sverige. En sådan tolkning stöds av uttalandet i förarbetet vid införandet av reglerna att de avsåg att omfatta samtliga situationer som innebär att Sverige förlorar beskattningsrätten. Situationen i artikel 5.1.b ATAD kan enligt detta resonemang anses vara uppfyllt genom tredje punkten i 22 kapitel 5 § IL.

22 kapitel 5 § tredje punkten IL kan dock även tolkas på så sätt att det krävs att skattefrihet föreligger för den övertagande delen av näringsverksamheten och inte endast en begränsad skattskyldighet.

¹⁸⁵ Se prop. 1998/99:15 s. 293.

5.4.3.4 Inkomst helt eller delvis inte längre ska beskattas i Sverige på grund av skatteavtal

5.4.3.4.1 Gällande rätt

Den fjärde bestämmelsen som reglerar ett uttag och aktualiserar uttagsbeskattning är när inkomsten från en näringsverksamhet helt eller delvis inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal enligt 22 kapitel 5 § fjärde punkten IL.

Bestämmelsen infördes eftersom det ansågs att när upparbetat värde förs ut från Sverige obeskattat genom att ett svenskt aktiebolag får skatterättslig hemvist i en annan stat på grund av ett skatteavtal bör det uttagsbeskattas. Situationen uppkommer med hjälp av det verktyg som skatteavtalen utgör och regleringen av ett bolags hemvist genom dess verkliga ledning.¹⁸⁶ Även bosättningskrav för styrelseledamöter inom ett aktiebolag enligt intern svensk rätt möjliggör flyttandet av ledningen eftersom att den verkställande direktören och styrelseledamöterna kan vara bosatta var som helst inom EES.¹⁸⁷ Uttagsbeskattning enligt denna punkt inträder således när ett svenskt aktiebolags verkliga ledning flyttas ut från Sverige på så sätt att aktiebolaget erhåller skatterättslig hemvist i annan stat på grund av skatteavtal. Det ansågs dock även att uttagsbeskattning inte bör ske till den del tillgångarna i verksamheten knyts till ett fast driftställe i Sverige.¹⁸⁸

För att en fysisk person ska falla inom tillämpningsområdet för denna bestämmelse krävs det att hen är bosatt i Sverige och bedriver näringsverksamhet i Sverige eller i annan stat som saknar ett skatteavtal eller som har ett creditavtal med Sverige. Genom ett skatteavtal erhåller den fysiska personen skatterättslig hemvist i en annan stat trots att hen enligt intern svensk rätt anses vara bosatt i Sverige. Uttagsbeskattning bör dock inte ske i denna situation till den del tillgångarna i verksamheten knyts till ett fast driftställe i Sverige.¹⁸⁹

5.4.3.4.2 Finansdepartementets promemoria

Finansdepartementet anser att 22 kapitel 5 § fjärde punkten IL uppfyller artikel 5.1.c ATAD, det vill säga överföring av det skatterättsliga hemvistet till en annan medlemsstat eller till tredjeland.

Vidare anger departementet att den fjärde punkten i 22 kapitel 5 § IL omfattar juridiska personer som är hemmahörande i Sverige då de är

¹⁸⁶ Se prop. 1994/95:91 s. 48; Se även avsnitt 3.1 om skatteavtal.

¹⁸⁷ 8 kapitel 9 och 30 §§ aktiebolagslagen (2005:551).

¹⁸⁸ Se prop. 1994/95:91 s. 48.

¹⁸⁹ Se prop. 1994/95:91 s. 48.

obegränsat skattskyldiga. Den obegränsade skattskyldigheten utgår från bland annat om den juridiska personen är registrerad i Sverige vilket innebär att bolaget har skatterättslig hemvist i Sverige. Vid en utflyttning av den verkliga ledningen, innebär vid en tillämpning av skatteavtal, att Sverige förlorar beskattningsrätten av bolaget om inte verksamheten anses vara knuten till ett fast driftställe.¹⁹⁰

5.4.3.4.3 Kommentar

Uttagsbeskattning enligt 22 kapitel 5 § fjärde punkten IL omfattar överföring av det skatterättsliga hemvistet. Det är den situation som främst kan leda till olika tolkningar i olika länder eftersom det blir en bedömningsfråga av var den verkliga ledningen finns. Detta till skillnad från överföringar av tillgångar som har tydliga händelseförlopp.

Denna situation förelåg i *Malta-målet* och den ansågs vara oförenlig med EU-rätten. Situationen har även bedömts av EU-domstolen i *National Grid Indus*. Jag anser, liksom finansdepartementet, att artikel 5.1.c ATAD uppfylls genom den fjärde punkten i 22 kapitel 5 § IL.

Bestämmelsen omfattar även en fysisk persons utflytt av det skatterättsliga hemvistet, men situationen faller utanför tillämpningsområdet för ATAD eftersom direktivet endast omfattar juridiska personer. Likaväl ska denna bestämmelse vara förenlig med EU-rätten, vilket utreds i avsnitt 5.5 och framåt.

5.4.3.5 Tillgång överförs till annan del av näringsverksamhet som är undantagen beskattning i Sverige på grund av skatteavtal

5.4.3.5.1 Gällande rätt

Den femte punkten omfattar den situationen som uppstår när 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 ett skatteavtal enligt 22 kapitel 5 § femte punkten IL.

Stadgandet omfattar när en tillgång inom en verksamhet, som bedrivs i två eller flera stater, överförs från Sverige till en annan stat med vilken Sverige har ett exemptavtal med och tillgången knyts till ett fast driftställe där.¹⁹¹ Överföring av tillgång som sker till en stat med vilken Sverige har ett creditavtal med eller då skatteavtal saknas innebär inte att skattskyldigheten för tillgången upphör. Skattskyldigheten upphör endast när exemptavtal

¹⁹⁰ Se Fi2019/00362/S3, s. 29.

¹⁹¹ Se prop. 1994/95:91 s. 48.

föreligger eftersom inkomsten för näringsverksamheten undantas från svensk beskattning.

Bestämmelsen omfattar vidare situationen när en tillgång i en verksamhet, som bedrivs i flera stater, överförs från en stat med vilken Sverige saknar avtal eller har ett creditavtal till en annan stat med vilken Sverige har ett exemptavtal och tillgången knyts till ett fast driftställe där.¹⁹²

5.4.3.5.2 Finansdepartementets promemoria

I finansdepartementets promemoria anses artikel 5.1.a ATAD om överföring av tillgång från huvudkontor till fast driftställe uppfyllas genom den femte punkten i 22 kapitel 5 § IL.

Finansdepartementet anför att genom den svenska obegränsade skattskyldigheten som stadgas i 6 kapitel 4 § IL är juridiska personer skattskyldiga för samtliga inkomster. En utflyttning av en tillgång innebär därför att Sverige inte förlorar beskattningsrätten av tillgången. Skattskyldigheten upphör således inte på grund av överföringen av tillgången utan genom en tillämpning av ett skatteavtal i vilket exemptmetoden tillämpas. Sverige förlorar därför beskattningsrätten för inkomsten.¹⁹³

Finansdepartementet anser därför att artikel 5.1.a ATAD uppfylls genom den femte punkten i 22 kapitel 5 § IL.¹⁹⁴

5.4.3.5.3 Kommentar

Bestämmelsen innebär att det är på grund av att skattskyldigheten i Sverige försvinner som uttagsbeskattningen aktualisera. Det sker genom att tillgångar förs ut från Sverige och således inte finns kvar inom det svenska beskattningsområdet. Enligt utredningen i promemorian anses den femte punkten i 22 kapitel 5 § IL uppfyller de krav som ställs enligt ATAD och inga lagändringar krävs för att vara förenligt med ATAD. Situationen behandlades även i *Verder LabTec* där tillgång överfördes från en juridisk person till dess fasta driftställe i annan medlemsstat.

Detta är den andra situationen som ansågs vara oförenliga med EU-rätten enligt regeringen vid införandet av anståndsreglerna 2010. Jag är därför av samma uppfattning som finansdepartementet att artikel 5.1.a ATAD omfattas av 22 kapitel 5 § femte punkten IL.

¹⁹² Se prop. 1994/95:91 s. 48.

¹⁹³ Se Fi2019/00362/S3, s. 27.

¹⁹⁴ Se Fi2019/00362/S3, s. 28.

5.5 Anstånd

5.5.1 Syftet med anståndsreglerna

Anståndsreglerna infördes efter att Högsta förvaltningsdomstolen i *Malta-målet* hade ansett de svenska reglerna oförenliga med EU-rättens fria etableringsrätt. Anståndsreglerna är således utformade för att anpassas till sådan uttagsbeskattning som ansågs vara oförenlig med EU-rätten, det vill säga när Sverige förlorar beskattningsrätt på grund av skatteavtal enligt fjärde och femte punkten 22 kapitel 5 § IL.¹⁹⁵ Regleringen av anstånd med betalning vid uttagsbeskattning åsyftar att värna om den svenska skattebasen och bevara en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan olika länder. Vidare avser syftet med anståndsreglerna vara att motverka skatteundandragande.¹⁹⁶

5.5.2 Gällande rätt

Anstånd med betalning av skatt i samband med uttagsbeskattning regleras i 63 kapitel 14 § SFL som stadgar att anstånd *ska* beviljas vilket innebär att den skattskyldiga har rätt till anstånd, om vissa förutsättningar är uppfyllda.¹⁹⁷ Enligt bestämmelsen ska Skatteverket bevilja en person som är obegränsad skattskyldig anstånd med betalning av slutlig skatt till den del den avser skatt enligt inkomstskattelagen. Således omfattas uttagsbeskattning enligt 22 kapitel IL. Bestämmelsens tillämpningsområde omfatta endast obegränsade skattskyldiga med den motivering att indrivning av skatten, som anståndet avser, inte annars skulle kunna ske.¹⁹⁸

Ett beviljande av anstånd med betalning sker endast vid uttagsbeskattning enligt den fjärde och femte punkten i 22 kapitel 5 § IL, det vill säga när skattskyldigheten i Sverige upphör på grund av skatteavtal. För att anstånd ska beviljas förutsätts vidare att skatteavtalet som avses i 22 kapitel 5 § fjärde eller femte punkten IL har ingåtts med en stat inom EES, att tillgången ingår i en näringsverksamhet inom EES och att näringsverksamheten inte har upphört.

Ett anstånd som har beviljats gäller i ett år framåt efter den dag då skatten senast ska betalas enligt 63 kapitel 14 § andra stycket SFL. Ett nytt anstånd kan dock beviljas och således ska anståndstiden bestämmas till ett år efter den dag då den föregående anståndstiden löper ut. Det innebär att en

¹⁹⁵ Se prop. 2009/10:39 s. 22.

¹⁹⁶ Se prop. 2009/10:39 s. 17.

¹⁹⁷ Se prop. 2010/11:165 s. 1030.

¹⁹⁸ Se prop. 2009/10:39 s. 19.

ansökan om nytt anstånd ska lämnas in varje år, men borde vid oförändrade förhållanden enligt regeringens mening endast omfatta en bekräftelse av förhållandena och således inte vara så betungande.¹⁹⁹

Enligt 63 kapitel 17 § SFL ska anstånd beviljas med högst ett belopp som motsvarar den skillnad mellan den slutliga skatten, inklusive inkomsten på grund av uttaget, och den slutliga skatten, som skulle ha bestämts om inkomsten inte hade tagits med vid beräkningen. Anståndsbeloppet ska således motsvara den skatt som uttaget av tillgångarna ger upphov till.²⁰⁰

Den slutliga skatten omfattar de tillgångar som vid tidpunkten för ansökan om anstånd finns kvar i näringsverksamheten och omfattas av ansökan enligt andra stycket i 63 kapitel 17 § SFL. Anståndsbeloppet får således inte överstiga den slutliga skatten.

Värdenedgångar liksom värdeökningar kan uppkomma från fastställandet av uttagsbeskattningen till dess att betalning förfaller. De ska dock inte beaktas eftersom det svenska skatteanspråket grundas på internationellt erkända principer, såsom den skatterättsliga territorialitetsprincipen, och ska således avse de värden som förelåg när Sverige förlorade beskattningsrätten.²⁰¹

Den anståndsgrundande inkomsten ska justeras enligt 63 kapitel 21 § SFL om en tillgång har övergått till någon annan efter tidpunkten av uttaget som legat till grund för uttagsbeskattning. Anståndsbeloppet korrigeras således när en tillgång avyttras eftersom det övervärde som tillgången genererat realiserats och betalning av uttagsbeskattning ska erläggas.

Enligt samma paragraf avgörs anståndsbeloppet för inventarier och immateriella tillgångar på annat sätt på grund av deras särskilda karaktär av att successivt över flera år minska i värde och typiskt sätt inte avsedda att avyttras. Enligt andra stycket i 63 kapitel 21 § SFL minskas således beloppet för inventarier successivt under fem år och därefter upphör anståndet helt eftersom det annars anses föreligga en uppenbar och överhängande risk för att betalning av skatten aldrig kommer att ske. Perioden om fem år anses motiverat i förhållande till avskrivningsreglerna, såsom huvudregeln i 18 kapitel 13 § IL och kompletteringsregeln i 18 kapitel 17 § IL. Anståndsbeloppet avseende immateriella tillgångar ska också minska successivt men under tio år för att sedan upphöra helt enligt

¹⁹⁹ Se prop. 2009/10:39 s. 20.

²⁰⁰ Se prop. 2009/10:39 s. 22.

²⁰¹ Se prop. 2009/10:39 s. 27 f.

tredje stycket i 63 kapitel 21 § SFL då de anses avyttras i mindre utsträckning.²⁰²

5.5.3 Finansdepartementets promemoria

Finansdepartementet anser att den gällande rätten inte är förenlig med ATAD. Anståndsreglerna omfattar endast obegränsat skattskyldiga personer medan ATAD är tillämpligt på fast driftställen i en eller flera medlemsstater som tillhör subjekt vilka är skattemässigt hemmahörande i tredjeland, det vill säga utländska juridiska personer. I promemorian föreslås således en ändring av regelverket så att även begränsat skattskyldiga juridiska personer omfattas av anståndsreglerna.²⁰³

Förslaget i promemorian innebär även att begränsat skattskyldiga fysiska personer ska omfattas av anståndsreglerna eftersom reglerna annars kan påverka valet av verksamhetsform. Förslaget går således längre än vad ATAD kräver. Finansdepartementet anser dock att lagändringen motiveras av att den fria etableringsrätten stadgar en rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare på de villkor som föreskrivs för medlemsstatens egna medborgare.²⁰⁴ Således kan fysiska personer som är begränsat skattskyldiga beviljas anstånd med betalningen som uppkommer efter att tillgångar eller den näringsverksamhet som bedrivs från ett fast driftställe förs ut från Sverige.²⁰⁵

Finansdepartementet anser att regelverket kan vara tillämpligt på begränsat skattskyldiga personer eftersom möjligheten till indrivning av skatt har förbättrats i indrivningsdirektivet och direktivet om administrativt samarbete²⁰⁶ sedan anståndsreglerna infördes. Indrivningsdirektivet har införlivats i svensk rätt av lagen (2011:1537) om bistånd med indrivning av skatter och avgifter inom Europeiska unionen och direktivet om administrativt samarbete har bland annat genomförts i svensk rätt genom lagen (2012:843) om administrativt inom Europeiska unionen i fråga om beskattning.

Finansdepartementet föreslår även en ändring av anståndsbeloppet. Det föreslås att anståndsbeloppet ska minskas med en femtedel varje år som nytt anstånd beviljas, vilket innebär att när fem år har gått upphör anståndet att gälla.

²⁰² Se prop. 2009/10:39 s. 30.

²⁰³ Se Fi2019/00362/S3, s. 44 f.

²⁰⁴ Se Fi2019/00362/S3, s. 46 f.

²⁰⁵ Se Fi2019/00362/S3, s. 47 f.

²⁰⁶ Rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning.

5.5.4 Kommentar

Jag anser att den gällande rätten inte uppfyller regleringen i ATAD eftersom endast obegränsad skattskyldiga omfattas vilket innebär att den situationen när tillgång eller näringsverksamhet överförs från ett fast driftställe som tillhör en utländsk juridisk person till annan medlemsstat inte omfattas av anståndsreglerna. Genom de lagändringar som finansdepartementet föreslår anser jag att den svenska lagstiftningen kommer att motsvara ATAD.

Bedömningen i utredningen av att anståndsreglerna även ska omfatta fysiska personer som är begränsat skattskyldiga håller jag med om eftersom den gällande uttagsbeskattningen innefattar, utöver juridisk person, verksamhet bedrivna av en fysisk person. Det innebär att en rätt till uppskjuten beskattning. Regleringen är således även förenlig med EU-rätten, vars etableringsrätt omfattar förutom juridiska personer även fysiska personer, enligt min slutsats.²⁰⁷

En skillnad mellan ATAD och den svenska regleringen av anstånd är att den beräkningen av anstånd enligt svensk rätt är mer komplicerad då det varje år är beroende av vilka tillgångar som ingår i uttagsbeskattningen. Enligt ATAD är regleringen mer klar då ett fast anstånd ges som innebär att beskattning ska betalas i delbetalningar under fem år.

Sammanfattningsvis föreligger således en valmöjlighet mellan en omedelbar och uppskjuten beskattning för samtliga verksamhetsformer. Jag anser därför att förenlighet föreligger med ATAD respektive EU-rättens etableringsfrihet.

Fortsättningsvis ska en utredning om ränta respektive garanti är förenlig med regelverken. Bestämmelse om ränta och garanti innebär inte en skyldighet enligt ATAD utan endast en möjlighet till sådan reglering vid den obligatoriska uppskjutna beskattningen. Svensk lagstiftning är således förenlig med ATAD respektive EU-rättens etableringsfrihet även om det saknas reglering av ränta eller garanti. För förenlighet med ATAD krävs dock att bestämmelser om anståndets upphörande stadgas i svensk rätt, eftersom utflyttningsbeskattning således ska ske när anstånd upphör.

²⁰⁷ Se avsnitt 2.6 i denna uppsats.

5.6 Ränta

5.6.1 Gällande rätt

I svensk lagstiftning stadgas bestämmelser om ränta i 65 kapitel SFL. Enligt 65 kapitel 2 § SFL sker ränteberäkning dagligen på skattekontots saldo och kostnadsränta påföras när det finns ett underskott på skattekontot.

Enligt 65 kapitel 3 § SFL ska ränta beräknas med utgångspunkt i en basränta som för närvarande är 1,25 procent. Vad gäller kostnadsränta ska den beräknas enligt 65 kapitel 4 § SFL, om inte annat föreskrivs, efter en räntesats som motsvarar basräntan.

Vid anstånd enligt 63 kapitel 14 § SFL ska anståndsränta inte tas ut enligt 65 kapitel 7 § IL. Kostnadsränta ska dock tas ut om beslutet om anståndet har upphört genom omprövning. Detta tillämpas även när anståndet har beviljats med ett lägre belopp än tidigare efter en omprövning. Kostnadsräntan ska i dessa fall beräknas från och med dagen efter den dag då den omständighet som har föranlett omprövningen inträffade. Beräkningen ska fortgå till och med den dag när anståndsbeloppet senast ska vara inbetalt enligt 65 kapitel 7 § tredje stycket SFL.²⁰⁸

5.6.2 Finansdepartementets promemoria

Finansdepartementet anser att undantaget att kostnadsränta inte ska tas ut enligt 65 kapitel 7 § SFL ska tas bort och att ränta ska betalas på anståndsbeloppet.²⁰⁹ Kostnadsräntan bör beräknas enligt 65 kapitel 7 § IL. Kostnadsränta beräknas från och med dagen efter skattens ursprungliga förfallodag som det beviljade anståndet avser. Kostnadsränta vid gränsöverskridande situationer kan beviljas i högst fem år och räntan för de efterföljande åren bör beräknas från och med dagen efter den dag då nytt anstånd beviljas.²¹⁰

5.6.3 Kommentar

Enligt ATAD finns en möjlighet för medlemsstat att införa regler som innebär att ränta debiteras vid anstånd. En medlemsstat behöver således inte ha en reglering av ränta vid anstånd. Finansdepartementets förslag till lagändring innebär dock att ränta kan debiteras. Uppskjuten beskattning

²⁰⁸ Se prop. 2009/10:39 s. 26.

²⁰⁹ Se Fi2019/00362/S3, s. 61 f.

²¹⁰ Se Fi2019/00362/S3, s. 63.

enligt EU-domstolens rättspraxis innebär att det kan ske i förening med ränta och således är den föreslagna regleringen förenlig med EU-rätten.

5.7 Garanti eller återkrav av skatteskulden

5.7.1 Gällande rätt

Enligt svensk gällande rätt föreligger ingen bestämmelse som innebär att en garanti för betalningen av utflytningsbeskattning kan krävas av den skattskyldiga. Det finns inte heller någon reglering enligt svensk lagstiftning som möjliggör ett återkrav av skatteskulden genom en annan skattskyldig som tillhör samma företagsgrupp och är skattemässigt hemmahörande i den medlemsstaten.²¹¹

5.7.2 Finansdepartementets promemoria

I promemorian föreslås det att en bestämmelse angående ställande av garanti vid anstånd med betalning av uttagsbeskattning ska införas. Artikel 5.3 andra stycket ATAD är utformad på likartat sätt som den svenska regleringen vilken innebär att säkerhet kan krävas om det kan antas att skatten inte kommer att betalas i rätt tid enligt 63 kapitel 8 § SFL. Enligt ATAD krävs för att garanti ska ställas att det finns en påvisbar och faktisk risk för utebliven uppbörd. Finansdepartementet föreslår därför att 63 kapitel 8 § SFL ska utökas till att även omfatta säkerhet i samband med anstånd vid uttagsbeskattning.²¹²

5.7.3 Kommentar

Enligt artikel 5.3 ATAD kan garanti inte krävas då en möjlighet finns enligt lagstiftning till återkrav av skatteskulden genom en annan skattskyldig som tillhör samma företagsgrupp och är skattemässigt hemmahörande i medlemsstaten. Sådan möjlighet föreligger inte i svensk gällande rätt och finansdepartementets förslag om att införa reglering av garanti är således i enlighet med ATAD. Motsvarande möjlighet stadgas i EU-domstolens rättspraxis och finansdepartementets förslag anses således även vara förenligt med EU-rätten.

²¹¹ Se Fi2019/00362/S3, s. 64.

²¹² Se Fi2019/00362/S3, s. 64 f.

5.8 Anståndets upphörande

5.8.1 Gällande rätt

Enligt svensk rätt upphör ett anstånd att gälla enligt 63 kapitel 22 § SFL om förhållandena ändras väsentligt jämfört med när anståndet beviljades eller om det finns andra särskilda skäl. Ett anstånd upphör genom att en omprövning av beslutet görs.²¹³ Vid sådana omständigheter får Skatteverket återkalla anståndet, sätta ned anståndsbeloppet eller i de fall som avses i 63 kapitel 4 eller 5 §§ SFL, om ändringsanstånd respektive anstånd för att undvika betydande skada, kräva säkerhet för fortsatt anstånd. Dessa åtgärder gäller även då ett anstånd beviljades på grund av att felaktiga uppgifter lämnades av sökanden, vilket anses falla inom kategorin särskilda skäl men framgår även av det andra stycket i 63 kapitel 22 § SFL.²¹⁴

Väsentligt ändrade förhållanden som anses aktualisera denna bestämmelse är omständigheter som gör att ett anstånd inte hade beviljats eller att anstånd hade beviljats med ett lägre belopp om omständigheten i fråga hade förelegat vid tidpunkten för ansökan.²¹⁵ Konsekvensen av att ett beviljat anstånd återkallas, eller för den delen som anståndet inte längre gäller för, innebär att skatt enligt uttagsbeskattningen förfaller till betalning och ränta beräknas från den dag omständigheten uppstod.²¹⁶

5.8.2 Finansdepartementets promemoria

Finansdepartementet anser att ATAD:s reglering av när anstånd ska upphöra omfattas av befintliga regler. Situationerna i artikel 5.4.a-d ATAD innebär att anstånd ska omedelbart upphöra när tillgång eller näringsverksamhet säljs eller på annat sätt avyttras, överförda tillgångar förs vidare till tredjeland samt när det skatterättsliga hemvistet eller näringsverksamhet överförs vidare till ett tredjeland. Finansdepartementet anser att situationerna innebär att förhållandena ändras väsentligt eftersom ett anstånd inte skulle ha beviljats och omfattas därför av 63 kapitel 22 § SFL. Situationen i punkten d anser finansdepartementet även omfattas av 63 kapitel 14 § fjärde punkten SFL eftersom anstånd inte får beviljas om en näringsverksamhet har upphört.²¹⁷

²¹³ Se prop. 2009/10:39 s. 25 f.

²¹⁴ Se prop. 2010/11:165 s. 1042.

²¹⁵ Se prop. 2009/10:39 s. 25.

²¹⁶ Se prop. 2010/11:165 s. 1042.

²¹⁷ Se Fi2019/00362/S3, s. 67.

Enligt artikel 5.4.e ATAD ska anstånd upphöra om den skattskyldiga underlåter att fullgöra sina skyldigheter med avseende på delbetalningar och korrigerar inte situationen inom en rimlig tidsperiod som inte får överstiga 12 månader. Finansdepartementet anser att även den innebär att förhållanden förändras väsentligt och omfattas således av 63 kapitel 22 § SFL.²¹⁸

Enligt det andra stycket i artikel 5.4 ATAD ska anstånd inte upphöra om överföring av tillgång, skatterättslig hemvist eller näringsverksamhet som överförs vidare till ett tredjeland som är part i EES-avtalet och har ingått ett avtal om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar motsvarande indrivningsdirektivet. Finansdepartementet anser att överföring som sker till tredjeland vilket inte är part i EES-avtalet eller inte har ingått en sådant avtal innebär att förhållandena väsentligt förändras enligt 63 kapitel 22 § SFL.

Finansdepartementet anser att när någon av situationerna föreligger så förfaller beviljat anstånd till betalning. Vid situationer enligt artikel 5.4.a-c ATAD borde Skatteverket enligt 63 kapitel 22 § tredje punkten kunna sätta ned anståndet med den del som har överförts.

5.8.3 Kommentar

Regleringen i ATAD när anstånd ska upphöra, utgör en skyldighet för en medlemsstat att införa utflyttningsbeskattning i situationerna. Den gällande rätten uppfyller således ATAD:s krav på upphörande av anstånd och det finns inga skäl att genomföra vidare reglering i frågan.

5.9 Ingångsvärdet

5.9.1 Gällande rätt

Reglering av ingångsvärdet för en tillgång eller verksamhet finns i svensk lagstiftning i 20 a kapitel IL. Ingångsvärdet ska fastställas i den stat dit överföring av tillgång, verksamhet eller det skatterättsliga hemvistet sker till, det vill säga i inflyttningsstaten. Kapitlet innehåller stadganden av hur anskaffningsvärden och anskaffningsutgifter bestäms när en verksamhet eller en tillgång som tidigare inte har beskattats i Sverige men som till följd av ändrade förhållanden ska beskattas i Sverige. En tillämpning av bestämmelserna förutsätter således att det är gränsöverskridande situationer. Utanför kapitlets tillämpningsområde faller verksamhet som undantagits från skattskyldighet enligt 7 kapitel IL, det vill säga överföring från en

²¹⁸ Se Fi2019/00362/S3, s. 67.

skattefri verksamhet till en skattepliktig verksamhet i en stiftelse eller en ideell förening.²¹⁹

Beskattningsinträde anses föreligga i situationer enligt sju punkter i 20 a kapitel 1 § IL som utgör den tidpunkt när tillgångar ska anses vara anskaffade enligt 2 § i samma kapitel. Endast fyra punkter blir aktuella här.

Enligt den första punkten anses ett beskattningsinträde omfatta en fysisk eller juridisk persons, som inte har varit skattskyldig i Sverige tidigare, inkomst av redan pågående näringsverksamhet eller en del av den. Inträdet sker av den fysiska personen, som har hemvist i annan stat och bedriver näringsverksamhet där, genom en flytt till Sverige och samtidigt fortsätter att bedriva verksamheten i den andra staten. Beskattningsinträde förutsätter att verksamheten inte undantas från beskattning enligt skatteavtal. Denna punkt omfattar även en juridisk person med hemvist i annan stat som bedriver näringsverksamhet i Sverige från en plats som inte är ett fast driftställe men på grund av ändrade förhållanden utgör ett fast driftställe.²²⁰

Den andra punkten medför att verksamhet bedriven i ett svenskt handelsbolag eller utländskt delägarbeskattad juridisk person ska anses som ett beskattningsinträde till exempel när en delägare blir obegränsad skattskyldig i Sverige.

Den fjärde punkten innebär att vid ett skatteavtals upphörande eller ändring som resulterar i att en näringsverksamhet som tidigare har varit undantagen från beskattning i Sverige inte längre är undantagen.²²¹

Den femte punkten i 20 a kapitel 1 § IL omfattar överföring av tillgång mellan ett utländskt eller svenskt bolag och dess fasta driftställe. Den ena situationen som innebär ett inträde i svensk beskattning är när ett svenskt bolags fasta driftställe i utlandet, befintligt eller nystartat, vars inkomst är undantagen beskattning i Sverige på grund av skatteavtal överför tillgång till bolag beläget i Sverige. Den andra situationen är när ett utländskt bolag för över tillgång till dess fasta driftställe i Sverige som inte är undantaget svensk beskattning.²²²

Bestämmelser om anskaffningsvärde och anskaffningsutgifter regleras i 20 a kapitel 3-7 §§ IL för respektive typ av tillgång. Exempelvis regleras lagertillgångar, pågående arbeten kundfordringar och liknande tillgångar i

²¹⁹ Se prop. 2002/03:96 s. 156.

²²⁰ Se prop. 2002/03:96 s. 154 och 156.

²²¹ Se prop. 2002/03:96 s. 154 och 156.

²²² Se prop. 2002/03:96 s. 154 och 156.

20 a kapitel 3 § IL, och inventarier, byggnader och markanläggningar i 20 a kapitel 4 § IL.

Den situation när en tillgång har tagits upp till beskattning i utlandet, det vill säga ha varit föremål för en form av utflyttningsbeskattning, behandlas i 20 a kapitel 7 § IL. En sådan beskattning medför att tillgången ska anses ha anskaffats för samma belopp som har tagits upp till beskattning i den andra staten, om det motsvarar tillgångens marknadsvärde. Denna bestämmelse är endast tillämplig om den andra staten ingår i EES-området eller är en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal, som innehåller en artikel om informationsutbyte och som är tillämplig på den aktuella tillgången eller näringsverksamheten. Regleringen avser inte endast beskattning av överföringar av enstaka tillgångar utan även hela verksamheten och således samtliga tillgångar.²²³

5.9.2 Finansdepartementets promemoria

Finansdepartementet anger att artikel 5.5 ATAD är en bestämmelse om ömsesidigt erkännande eftersom den medlemsstat till vilken överföringen sker som skattemässigt värde ska godta det marknadsvärde som den medlemsstat från vilken överföringen sker har fastställt på tillgångar som har överförts.

Enligt de svenska bestämmelserna om beskattningsinträde ska en tillgång som överförts ansetts ha anskaffats för det belopp som motsvarar tillgångens marknadsvärde som har tagits upp till beskattning i en annan stat.

Utredningens slutsats är att ingen lagändring bör ske av dessa bestämmelser utan klargör att den svenska regleringen är mer omfattande och inkluderar även beskattningsinträde vid överföring från tredjeland.²²⁴

5.9.3 Kommentar

Enligt artikel 5.5 ATAD ska medlemsstaten, som överföringen av tillgång, skatterättslig hemvist eller näringsverksamhet vid ett fast driftställe sker till, godta det värde som fastställs av utflyttningsstaten som ingångsvärdet.

Överföring av tillgång innebär en transaktion varigenom en medlemsstat förlorar rätten att beskatta de överförda tillgångarna enligt artikel 2.6 ATAD. Enligt 20 a kapitel 1 § femte punkten IL föreligger beskattningsinträde när en överföring av tillgång sker från ett utländskt fast driftställe till

²²³ Se prop. 2002/03:96 s. 156 f.

²²⁴ Se Fi2019/00362/S3, s. 31.

det svenska bolaget som det tillhör, det vill säga huvudkontoret. Den motsatta situationen omfattas också, det vill säga överföring av tillgång från ett utländskt bolag till ett i Sverige beläget fast driftställe. Jag anser således att den svenska regleringen om ingångsvärde vid överföring av tillgång omfattas av den femte punkten i 20 a kapitel 1 § IL.

De andra två situationerna, överföring av skatterättslig hemvist och av näringsverksamhet omfattas även av den svenska regleringen men enligt den första punkten i 20 a kapitel 1 § IL. Enligt bestämmelsen sker ett beskattningsinträde när skattskyldighet inträder för inkomst av en näringsverksamhet hos en juridisk person.

Jag anser, liksom finansdepartementet, således att en reglering om ömsesidigt erkännande vid överföring av tillgång, skatterättslig hemvist och näringsverksamhet vid ett fast driftställe finns i svensk lagstiftning. Jag anser vidare att bestämmelsernas tillämpningsområde omfattar fler situationer än vad som krävs enligt ATAD. Det eftersom en stat inom EES och annat tredjeland omfattas, men även på grund av att fysiska personer omfattas av första punkten och delägare i handelsbolag omfattas av den andra punkten i 20 a kapitel 1 § IL.

5.10 Marknadsvärde

5.10.1 Gällande rätt

För de situationer som anses utgöra ett uttag ska enligt 22 kapitel 7 § IL uttagsbeskattning ske och uttaget ska behandlas som om en avyttring mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet har gjorts. Det belopp som ska beskattas är övervärdet. Övervärdet är skillnaden mellan det verkliga och det skattemässiga värdet av en tillgång som tillhör näringsverksamheten.²²⁵ Om ingen ersättning har betalats anses överlåtelsen således inte vara på marknadsmässiga villkor och en fiktiv beräkning sker av vinsten utifrån ett angivet marknadsvärde.

Den svenska definitionen av marknadsvärdet stadgas i 61 kapitel 2 § IL. Bestämmelsen omfattar värdering av inkomster i annat än pengar och ska tillämpas vid uttagsbeskattning. Det är särskilt tredje stycket i bestämmelsen som utgör definitionen som ska tillämpas vid uttagsbeskattning.²²⁶ Med marknadsvärdet avses det pris som den skattskyldiga skulle ha kunnat få om

²²⁵ Se prop. 1998/99:15 s. 117.

²²⁶ Se prop. 1999/2000:2 s. 645 f.

tillgången bjudits ut på marknaden under villkor som med hänsyn till den skattskyldigas affärsmässiga situation framstår som naturliga.

Detta gäller vid tillgångar från den egna näringsverksamheten, och således inte för den verksamhet som tillgången överförs till då regleringen av ingångsvärdet ovan i avsnitt 5.11 är tillämplig.

Enligt 18 kapitel 15 § IL kan ett särskilt avdrag göras för inventarier som anskaffats före beskattningsårets ingång och avyttrats under beskattningsåret. Bestämmelsen begränsas dock enligt 18 kapitel 15 a § IL till det skattemässiga värdet för inventarier.

5.10.2 Finansdepartementets promemoria

Konsekvensen av att en situation anses vara ett uttag är att en avyttring anses ha förelegat mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet. Rättsföljden enligt ATAD är att den skattskyldiga ska beskattas för ett belopp som motsvarar de överförda tillgångarnas marknadsvärde vid tidpunkten för överföringen, minskat med det skattemässiga värdet enligt artikel 5.1 ATAD. Finansdepartementet anser att svensk lagstiftning uppfyller kravet i ATAD eftersom 22 kapitel 7 § IL innebär att det är mellanskillnaden mellan tillgångens skattemässiga värde och dess marknadsvärde som ska tas upp till beskattning enligt *Malta-målet*.²²⁷

I finansdepartementets utredning anser regleringen av marknadsvärdet också uppfyllt. Enligt ATAD utgörs marknadsvärdet av ett belopp till vilket en tillgång kan bytas eller ömsesidiga skyldigheter kan fastställas mellan villiga köpare och säljare som inte är närstående. Enligt svensk rätt avses marknadsvärdet med det pris som näringsidkaren skulle ha fått om tillgången bjudits ut på marknaden på villkor som med hänsyn till den skattskyldigas affärsmässiga situation framstår som naturliga.

Finansdepartementet anser att en lagändring av det särskilda avdraget för inventarier enligt 18 kapitel 15 a § IL bör ske eftersom bestämmelsen endast tillämpas när Sverige förlorar beskattningsrätten. Bestämmelsens tillämpningsområde bör utvidgas så att, utöver den fjärde och femte punkten i 22 kapitel 5 § IL, även omfattar punkten två i 22 kapitel 5 § IL. Det eftersom finansdepartementet anser att överföring av tillgång från fast driftställe till huvudkontor eller annat fast driftställe enligt artikel 5.1.b ATAD och överföring av näringsverksamhet enligt artikel 5.1.d ATAD omfattas av 22 kapitel 5 § andra punkten IL.

²²⁷ Se Fi2019/00362/S3, s. 30.

5.10.3 Kommentar

Rättsföljden vid de situationer som ATAD reglerar samt i svensk rätt innebär samma utfall, det vill säga att en beskattning ska ske av skillnaden mellan det skattemässiga värdet och marknadsvärdet. Enligt ATAD ska den skattskyldiga beskattas för ett belopp som motsvarar de överförda tillgångarnas marknadsvärde vid tidpunkten för överföringen, minskat med det skattemässiga värdet. På liknande sätt sker uttagsbeskattningen genom att tillgång ska anses ha avyttrats mot ersättning motsvarande marknadsvärdet och beskattningen sker på mellanskillnaden av tillgångens skattemässiga värde och dess marknadsvärde. Jag anser att den svenska lagstiftningen uppfyller definitionen av marknadsvärde och behöver därför inte ändras.

Med anledning av min slutsats i avsnitt 5.3.3.3 att artikel 5.1.b ATAD inte uppfylls genom den andra punkten utan den tredje punkten i 22 kapitel 5 § IL anser jag att en ändring av 18 kapitel 15 a § IL därefter behöver ske för att uppfylla ATAD. Dock anser jag, i likhet med finansdepartementet, att artikel 5.1.d ATAD faller inom den andra punkten i 22 kapitel 5 § IL som därför föranleder den lagändring som finansdepartementet föreslår.

5.11 Undantag

5.11.1 Gällande rätt

Situationer som undantas från uttagsbeskattning enligt 22 kapitel 9-13 §§ IL är uttag av bränsle från en fastighet belägen i Sverige som är taxerad som en lantbruksenhet, andelar som avses enligt 42 kapitel 16 § IL och underprisöverlåtelser enligt 23 kapitel IL.²²⁸

5.11.2 Finansdepartementets promemoria

Enligt promemorian som finansdepartementet har framställt utredningen av den svenska uttagsbeskattningen i förhållande till ATAD anses inga lagändringar behöva ske för att svensk lagstiftning ska uppfylla direktivet. Den slutsatsen dras eftersom direktivet enligt artikel 3 ATAD är ett minimidirektiv och således finns det inte någon skyldighet enligt direktivet att utflyttningsbeskattning ska omfatta de överföringar som undantas enligt ATAD. De situationer som undantas i direktivet är överföring av tillgångar

²²⁸ Andra undantag finns i 37 kapitel IL om fusioner och fissioner, 38 kapitel IL om verksamhetsavyttringar, 38 a kapitel IL om partiella fissioner och 39 kapitel 12 § IL om övertagande av försäkringsbestånd.

för värdepappersfinansiering, tillgångar som ställs som säkerhet eller när överföring av tillgång sker i syfte att uppfylla tillsynskapitalkrav respektive med avseende på likviditetshandling. Således anses inget undantag för överföringar av tillfällig natur behöva införas.

5.11.3 Kommentar

Enligt artikel 5.7 ATAD *ska* artikel 5 inte tillämpas på vissa situationer vilka således undantas från utflyttningsbeskattningen. Detta kan anses innebära att situationerna undantas från skyldigheten att införa utflyttningsbeskattning vid de situationerna. Det kan dock även uppfattas som ett förbud för utflyttningsbeskattning vid de uppräknade situationerna.

Finansdepartementet utgår från att det enligt artikel 5 ATAD kräver att medlemsstaterna inför utflyttningsbeskattning och att undantagen som inte ska vara föremål för utflyttningsbeskattning endast innebär att ett undantag från skyldigheten att införa en reglering om utflyttningsbeskattning.

Jag anser dock att artikeln stadgar ett förbud mot utflyttningsbeskattning i de undantagna situationerna. Enligt artikel 5.1 ATAD *ska* en skattskyldig beskattas i vissa situationer, vilket innebär en skyldighet att införa utflyttningsbeskattning. Enligt artikel 5.7 ATAD stadgas det att artikel 5 ATAD *inte ska* tillämpas på överföring av tillgångar för värdepappersfinansiering, tillgångar som ställs som säkerhet eller när överföringen av tillgångar sker i syfte att uppfylla tillsynskapitalkrav eller med avseende på likviditetshandling. Det innebär, enligt min mening, en skyldighet att ha en lagstiftning som inte aktualiserar utflyttningsbeskattning vid dessa omständigheter.

5.12 Periodiserings-, ersättnings- och expansionsfond

5.12.1 Gällande rätt

Beskattning vid utflyttning av näringsverksamhet sker förutom genom uttagsbeskattning även vid återföring av olika fondavsättningar. Beskattningen skiljer sig åt eftersom uttagsbeskattning avser orealiserad inkomst, medan fondavsättningar motsvarar en faktiskt realiserad inkomst.²²⁹

²²⁹ Se Nelson (2010), s. 447.

I näringsverksamheter kan avdrag till en *periodiseringsfond* göras enligt 30 kapitel 11 § IL för att jämna ut resultatet mellan olika år så att likviditeten i näringsverksamheten förstärks.²³⁰ Juridiska personer får högst dra av ett belopp som motsvarar 25 procent av överskottet av näringsverksamheten före avdraget enligt 30 kapitel 5 § IL och ska vid en avsättning ta upp en schablonintäkt till beskattning enligt 30 kapitel 6 a § IL. Tillämpningen av bestämmelsen och schablonintäkten omfattar även begränsat skattskyldig enligt 6 kapitel 11 § femte punkten respektive sjätte punkten IL.

För enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag gäller däremot att avdraget högst avser ett belopp motsvarande 30 procent av resultatet av näringsverksamheten enligt beräkning i 30 kapitel 6 § IL och ingen beskattning sker av en schablonintäkt.

Återföring av ett avdrag för avsättning till en periodiseringsfond ska ske successivt enligt 30 kapitel 7 § IL senast det sjätte beskattningsåret efter det beskattningsår då avdraget gjordes. Avdragen ska dock återföras tidigare om bland annat skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör eller om näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal med en stat utanför EES enligt 30 kapitel 8-10 §§ IL. Den omständighet som innebär att återföringen ska ske är således detsamma som vid uttagsbeskattningen, det vill säga utflyttningen från Sverige.²³¹

Återförda avdrag för periodiseringsfond är även tillämplig vid begränsad skattskyldighet hos utländska juridiska personer enligt 6 kapitel 7 och 11 §§ IL, fysiska personer enligt 3 kapitel 18 § sjätte punkten IL och delägare i svenska handelsbolag enligt 5 kapitel 3 § andra stycket IL.

Avdrag kan även ske för avsättning till *ersättningsfond* enligt 31 kapitel 4-6 §§ IL med ett belopp som inte överstiger den ersättning som en näringsidkare får för skada genom brand eller annan olyckshändelse på bland annat inventarier och byggnader enligt 31 kapitel 7 § IL. Återföring av avdragen ska ske successivt senast under det tredje beskattningsåret då avdraget gjordes om inte en ersättningsfond har tagits i anspråk enligt 31 kapitel 19 § IL. Återföring ska ske tidigare än så om till exempel skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör eller om näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal med en stat utanför EES enligt 31 kapitel 20 § IL.

²³⁰ Se prop. 1993/94:50 s. 209.

²³¹ Se Nelson (2010), s. 448.

Därtill finns *expansionsfonder* som enskild näringsidkare och fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag kan göra en avsättning med ett belopp till enligt 34 kapitel 1-2 §§ IL. Regleringen tillkom av neutralitetsskäl för att även enskilda näringsidkare och handelsbolag, liksom aktiebolag, ska kunna expandera verksamheten med kapital som är föremål för endast enkelbeskattning.²³² Vid beräkningen av inkomst av näringsverksamheten medges ett avdrag enligt 34 kapitel 4-13 §§ IL som det även utgår en särskild statlig inkomstskatt på, det vill säga expansionsmedelsskatt, enligt 34 kapitel 3 § IL. För avdrag till expansionsfond finns ingen begränsning utan det sker enligt 34 kapitel 15-17 §§ IL bland annat då skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör eller när näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal med en stat utanför EES.

5.12.2 Finansdepartementets promemoria

Finansdepartementet anser att endast återföring av avsättning till periodiseringsfond och ersättningsfond bör anpassas till ATAD. Expansionsfonden innehåller ingen tidsbegränsning och därför anser finansdepartementet att det kan medföra svårigheter vid indrivning av skatt från en begränsad skattskyldig fysisk person. En särskild utredning måste tillsättas för reglering av effekterna av expansionsfonder enligt finansdepartementet, och det kan inte rymmas i denna promemoria.²³³

I *Kommissionen mot Portugal* förekom en överföring av tillgångar i ett fast driftställe till en annan medlemsstat. Det fasta driftstället upphörde efter överföringen. EU-domstolen ansåg att en valmöjlighet mellan omedelbar och uppskjuten beskattning krävdes för att proportionalitet skulle föreligga. Finansdepartementet föreslår därför en lagändring för att det annars föreligger en risk att bestämmelserna anses oförenliga med EU-rätten.²³⁴

Lagändringen omfattar den omedelbara återföringen av fondavsättning när skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör på grund av en överföring av näringsverksamheten från ett fast driftställe i Sverige till en stat inom EES. Genom lagändringen undantas situationen från regleringen av omedelbar återföring i andra stycket i respektive bestämmelse i 30 kapitel 8-10 §§ IL vid periodiseringsfond respektive det tredje stycket i 31 kapitel 20 § IL vid ersättningsfond.²³⁵ Lagändringen avser dock endast överföring till stat som är medlem i EU eller som har ingått en

²³² Se prop. 1993/94:50 s. 235 f. och 245 f.

²³³ Se Fi2019/00362/S3, s. 36 f.

²³⁴ Se Fi2019/00362/S3, s. 36 f.

²³⁵ Se Fi2019/00362/S3, s. 35.

överenskommelse om ömsesidigt bistånd gällande indrivning som motsvarar indrivningsdirektivet.²³⁶

Lagändringen sker även genom att tillämpningsområdet för successiv återföring av avsättningar till ersättningsfond utvidgas till att även omfatta begränsat skattskyldiga fysiska i 3 kapitel 18 § IL och juridiska personer i 6 kapitel 11 § IL. Regleringen motsvarar således det tillämpningsområde som föreligger för periodiseringsfond.

Kopplat till den successiva återföringen vid periodiseringsfond och ersättningsfond anser finansdepartementet att ett krav ska införas om att den skattskyldiga ska fortsätta lämna särskilda uppgifter om periodiseringsfond respektive ersättningsfond för att möjliggöra en kontroll. Uppgifterna ska ha inkommit till Skatteverket senast den sista dagen när inkomstdeklaration ska lämnas.

5.12.3 Kommentar

Regleringen av återföring av fondavsättning tar sikte på realiserad vinst. Uttagsbeskattningen som presenterats ovan i avsnitt 5.3 omfattar orealiserad vinst. ATAD är utfärdat med skäl att säkerställa att skatt betalas där vinster och mervärde skapas och beskattning ska ske även om vinst inte ännu har realiserats vid tidpunkten för utflyttningen. Jag anser därför att regleringen av fondavsättningarna omfattas av det översiktliga skälet till utfärdandet av direktivet, dock tar den särskilda bestämmelsen om utflyttningsbeskattning endast sikte på orealiserad vinst.

Det likviditetsproblem som uppstår vid utflyttningsbeskattning av orealiserad vinst förekommer således inte vid återföring av fondavsättningarna. Trots det aktualiseras återföring vid just utflyttningen och kan därför anses vara ett hinder för den fria rörligheten.

De situationer som omfattas av den omedelbara återföringen av avsättningar till periodiseringsfonder och ersättningsfonder är när skatterättslig hemvist överförs och när en näringsverksamhet vid ett fast driftställe överförs till annan medlemsstat. När överföring av tillgång sker påverkas således inte fondavsättningar.

En överföring av det skatterättsliga hemvistet till en stat inom EES är undantagen den omedelbara återföringen enligt svensk lagstiftning. Enligt 30 kapitel 8 § fjärde punkten IL ska återföring ske när en näringsverksamhet

²³⁶ Se Fi2019/00362/S3, s. 37 f.

inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal med en stat *utanför* EES. Återföring av avdrag till beskattning sker således inte vid överföring av det skatterättsliga hemvistet till en stat *inom* EES och uppfyller således kravet om uppskjuten beskattning. Motsvarande reglering finns i 30 kapitel 9 § tredje punkten IL för enskild näringsidkare och 30 kapitel 10 § fjärde punkten IL för fysisk person som är delägare i ett svenskt handelsbolag.

Återföring av fondavsättningar vid överföring av näringsverksamhet undantas dock inte enligt gällande rätt men enligt finansdepartementets föreslagna lagändring undantas även den situationen från den omedelbara återföringen. Det innebär att kravet om en valmöjlighet mellan antingen en omedelbar eller en uppskjuten beskattning föreligger även här.

Regleringen av återföring av fondavsättningar ser annorlunda ut jämfört med uttagsbeskattningen. Det ska därför nu utredas om förenlighet föreligger till de begränsningar som EU-domstolen anser vara proportionerliga av de skattskyldigas rätt till uppskjuten beskattning.

Bestämmelser om ränta eller garanti aktualiseras inte vid fondavsättningarna. Enligt lagändring föreslagen av finansdepartementet ska regleringen dock föreskriva en uppgiftsskyldighet. Uppgiftsskyldigheten kan jämföras med den möjlighet som EU-domstolen har bedömt vara en rimlig administrativ börda för den skattskyldiga i *National Grid Indus*, det vill säga en årlig deklaration. Jag anser således att kravet är förenligt med EU-rätten.

Vid en jämförelse med regleringen av anståndets upphörande enligt artikel 5.4 ATAD kan det klargöras att den innebär att en medlemsstats skyldighet att införa utflyttningsbeskattning även ska omfatta artikel 5.4 ATAD. Det finns dock ingen sådan skyldighet enligt EU-rätten. Det finns således inget krav på att svensk lagstiftning ska innehålla sådan reglering. Det kan dock konstateras att återföring av avsättning ska ske i liknande situationer enligt 30 kapitel 8-10 §§ IL vid periodiseringsfond och enligt 31 kapitel 20 § IL vid ersättningsfond.

Sammantaget anser jag att den gällande regleringen inte uppfyller den fria rörligheten enligt EU-rätten men genom förslaget så kommer den, enligt min mening, att uppfyllas.

6 Sammanfattande kommentar

Den första frågeställningen i uppsatsen är om EU-rätten stadgar en rätt att flytta ut en näringsverksamhet från en medlemsstat i EU. Den besvaras i kapitel två med att EU-rätten innehåller en sådan rätt enligt etableringsfriheten i artikel 49 FEUF. Friheten innebär att egenföretagare kan starta och utöva verksamhet på samma villkor som lagstiftning innebär för medlemsstatens egna medborgare. På motsvarande sätt innebär etableringsfriheten en rätt att bilda och driva företag för bolag.

Utflyttningsbeskattning har varit föremål för EU-domstolens bedömning. Det första avgörandet som behandlade utflyttningsbeskattning av näringsverksamhet var *National Grid Indus*. EU-domstolen ansåg att utflyttningsbeskattning av orealiserade värdeökningar omedelbart vid utflyttningen utgjorde ett hinder för den fria etableringsrätten. EU-domstolen ansåg att beskattningen har till syfte att beskatta värde i den stat där det har upparbetats och kunde därför motiveras genom behovet att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstater enligt den skatterättsliga territorialitetsprincipen.

För att en inskränkning i etableringsfriheten ska vara tillåten enligt EU-domstolens rättspraxis krävs det att proportionalitetsprincipen beaktas. EU-domstolen ansåg i *National Grid Indus* att en valmöjlighet till antingen omedelbar beskattning eller uppskjuten beskattning ska finnas för att beskattningen ska vara proportionerlig. Vid en uppskjuten beskattning ansåg EU-domstolen vidare i enlighet med proportionalitetsprincipen att en medlemsstat har rätt till ränta, garanti och möjlighet till indrivning samt rätt att begära nödvändig information från den skattskyldiga.

Svensk beskattning vid utflyttning har prövats av Högsta förvaltningsdomstolen i *Malta-målet* och där bedömts vara oförenliga med EU-rätten. Genom detta infördes anståndsregler vid utflyttning enligt 22 kapitel 5 § fjärde och femte punkten IL för att uppfylla etableringsfriheten enligt EU-rätten.

EU-rätten utgörs även av direktivet ATAD. Uppsatsens andra frågeställning är därför vilket syfte direktivet har och vad direktivets bestämmelse om utflyttningsbeskattning innebär. ATAD har utfärdats i syfte att motverka skatteflykt genom att säkerställa att vinster och mervärde beskattas där de har genererats till skillnad från andra direktiv inom EU som skapas för att undanröja hinder för den inre marknaden.

Genom ATAD:s tillkomst som ett EU-direktiv föreligger nu en direkt skyldighet för medlemsstaterna att i lagstiftning reglera utflyttningsbeskattning i vissa situationer. Direktivet innehåller även en rätt till anstånd med betalningen av skatten och de övriga åtgärderna i samband med anstånd och kommande betalning som följer den rättspraxis som har utvecklats inom EU. ATAD kan därför anses lägga det golv för vad medlemsstaternas reglering minst måste innehålla, men samma krav utgör enligt EU-domstolens rättspraxis det tak som en utflyttningsbeskattning får innebära för att inte anses hindra etableringsfriheten. Stadgandet om ränta och garanti är dock inte utformade som en skyldighet i ATAD men ger medlemsstaterna möjligheten att införa det.

Den tredje frågeställningen i uppsatsen är vilka bestämmelser som utgör svensk utflyttningsbeskattning och om de uppfyller kraven enligt ATAD. I svensk lagstiftning är utflyttningsbeskattning reglerad genom dels uttagsbeskattning och dels genom reglerna om återföring av periodiseringsfond och ersättningsfond.

Finansdepartementet har lämnat ett förslag om justeringar av gällande lagstiftning för att ATAD ska uppfyllas vad gäller begränsad skattskyldigas rätt att inte omedelbart behöva återföra avdrag för avsättning till periodiserings- respektive ersättningsfonder vid en utflyttning från fast driftställe i Sverige. Därutöver lämnas förslag om att även begränsat skattskyldiga fysiska och juridiska personer ska kunna beviljas anstånd med betalning vid utflyttningsbeskattning. I anståndsreglerna föreslås även förändring angående att anståndsbeloppet ska reduceras med en femtedel varje år nytt anstånd beviljas, kostnadsränta vid anstånd införs likaså ett krav om att säkerhet får ställas.

Därmed anser jag att de svenska reglerna genom dessa lagförslag uppfyller ATAD:s regelverk. Jag anser dock till skillnad från finansdepartementet att utflyttningsbeskattning när tillgång överförs från fast driftställe till huvudkontor eller annat fast driftställe i en annan medlemsstat enligt artikel 5.1.b ATAD uppfylls genom den tredje punkten i 22 kapitel 5 § IL, och inte den andra punkten som finansdepartementet menar.

Förslagets konsekvenser kan komma att få stor inverkan vad gäller anståndsreglerna eftersom det införs en årlig delbetalning av utflyttningskatten. Denna regel har inte funnits tidigare. Jag har också tidigare anfört att hanteringen av anstånd blir onödigt administrativt betungande för de skattskyldiga enligt de svenska reglerna. När en nu

aktuell lagstiftningsändring ändå ska genomföras borde dessa ses över ytterligare för att få en bättre överensstämmelse med ATAD:s reglering.

Förslaget inkluderar utflytningsbeskattning för begränsat skattskyldiga fysiska personer och delägare i svenskt handelsbolag. Dessa lagförslag sker inte för att uppfylla ATAD, utan i syfte att förenlighet med EU-rätten ska föreligga. EU-domstolens rättspraxis uppställer inget krav på utflytningsbeskattning, utan endast en rätt till uppskjuten beskattning i nationell lagstiftning för såväl juridiska som fysiska personer och delägare i svenskt handelsbolag. Medlemsstaternas lagstiftning måste således innehålla en valmöjlighet mellan omedelbar och uppskjuten beskattning vilket jag anser genom finansdepartementets föreslagna lagändringar föreligger.

Käll- och litteraturförteckning

Källor

Offentligt tryck

Sverige

Promemoria

Fi2019/00362/S3 Nya anståndsregler i vissa gränsöverskridande situationer samt ändring av reglerna om periodiseringsfonder och ersättningsfonder vid utflyttning

Propositioner

Prop. 1989/90:110 Reformerad inkomst- och företagsbeskattning
Prop. 1993/94:50 Fortsatt reformering av företagsbeskattningen
Prop. 1994/95:91 Beskattningen av europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG) och andra inkomstskattefrågor
Prop. 1998/99:7 Koncernbeskattningsfrågor för ideella föreningar och stiftelser, m.m.
Prop. 1998/99:15 Omstruktureringar och beskattning
Prop. 1999/2000:2 Inkomstskattelagen
Prop. 2002/03:96 Skattefri kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar
Prop. 2009/10:39 Anstånd med inbetalning av skatt i samband med uttagsbeskattning, m.m.
Prop. 2010/11:65 Skatteförfarandet

Övrigt offentligt tryck

Regeringens skrivelse 2008/09:85 Berättelse om verksamheten i Europeiska unionen under 2008

Finansdepartementet, *Svar på formell underrättelse angående Sveriges skattelagstiftning om uttagsbeskattning för företag som flyttar sitt säte från Sverige till en annan medlemsstat (KOM.s ref. SG-Greffe*

(2008)D/200874, ärendenummer 2007/2372), den 17 april 2008. (Cit. Finansdepartementet, svar på formell underrättelse)

Utrikesdepartementet, *Svar på motiverat yttrande angående vissa bestämmelser i den svenska skattelagstiftningen avseende uttagsbeskattning (KOM.s ref. SG-Greffe (2008) D/205673, ärendenummer 2007/2372)*, den 18 november 2008. (Cit. Utrikesdepartementet, svar på motiverat yttrande)

Europeiska unionen

Europeiska kommissionen

Meddelande från kommissionen till rådet, Europaparlamentet och Europeiska ekonomiska och sociala kommittén, *Uttagsbeskattning och behovet av samordning av medlemsstaternas skattepolitik*, KOM(2006) 825 slutlig, Bryssel den 19 december 2006. (Cit. KOM(2006) 825 slutlig)

Kommissionen mot Sverige, formell underrättelse, överträdelsens nummer 2007/2372, Bryssel den 28 februari 2008. (Cit. Kommissionen mot Sverige, formell underrättelse)

Kommissionen mot Sverige, motiverat yttrande, SG-Greffe (2008) D/205673, ärendenummer 2007/2372, Bryssel den 23 september 2008. (Cit. Kommissionen mot Sverige, motiverat yttrande)

Meddelande från kommissionen till Europaparlamentet och rådet, *En rättvis och effektiv företagsbeskattning i Europeiska unionen: 5 nyckelområden för handling*, COM(2015) 302 final, Bryssel den 17 juni 2015. (Cit. COM(2015) 302 final)

Elektroniska källor

European Commission: European Commission at work, Infringement decisions, <ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringement-proceedings/infringement_decisions/index.cfm?lang_code=EN&typeOfSearch=true&active_only=0&noncom=0&r_dossier=20072372&decision_date_from=&decision_date_to=&title=&submit=Search>, besökt 2019-02-28.

OECD: About the OECD, <www.oecd.org/about/>, besökt 2019-02-28

OECD: G20, About, <www.oecd.org/g20/about/>, besökt 2019-02-28.

OECD: Topics, Base erosion and profit shifting, <www.oecd.org/tax/beps/>, besökt 2019-02-28.

Skatteverkets skrivelser: Exitbeskattning för fysiska personer – Beskattning av orealiserade kapitalvinster som upparbetats i Sverige, <<https://www.skatteverket.se/omoss/varverksamhet/rapporterremissvarochskrivelser/skrivelser/2017/skrivelser2017/20246734817113.5.b1014b415f3321c0de40a2.html?q=exitbeskattning>>, besökt 2019-03-04.

Litteratur

- Andersson, Mari, Saldén Enérus, Anita och Tivéus, Ulf (2018), *Inkomstskattelagen m.m. 22 kap. Uttag ur näringsverksamhet*, Zeteo 2018-10-24.
- Baran, Mahmut (2013), *Inkomstskattelag (1999:1229) 22 kap. 5 §*, Karnov 2013-01-01.
- Baran, Mahmut (2017), *Inkomstskattelag (1999:1229) 22 kap. 5 §*, Lexino 2017-01-01.
- Bater, Paul (2000), *Setting the Scene: The Legal Framework*, European Taxation IBFD.
- Bernitz, Ulf och Kjellgren, Anders (2018), *Europarättens grunder*, 6:e uppl. Stockholm: Nordstedt Juridik.
- Cavalcante Koury, Paulo Arthur (2018), *The End of the "Luxembourg Effect": An Analysis of the Protection of Fundamental Freedoms Regarding Exit Taxes and Implementation of Anti-BEPS Measures by the European Union*, European Taxation IBFD.
- Dahlberg, Mattias (2014), *Internationell beskattning*, 4:e omarb. uppl. Lund: Studentlitteratur.
- Helminen, Marjaana (2007), *Freedom of Establishment and Oy AA*, European Taxation IBFD.
- Hettne, Jörgen och Otken Eriksson, Ida (red.) (2011), *EU-rättslig metod – teori och genomslag i svensk rättstillämpning*, 2:a omarb. uppl. Stockholm: Nordstedts Juridik.
- Hultqvist, Anders (2016), *Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD) och subsidiaritetsprincipen – Svenska folkets urgamla rätt att sig beskatta eller EU:s rätt?*, Skattenytt 2016 s. 853.
- Kleinman, Jan (2018), 'Rättsdogmatisk metod', i: Nääv, Maria och Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk metodlära*, 2:a uppl. Lund: Studentlitteratur.
- Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Simon-Almendal, Teresa och Persson Österman, Roger (2019),

- Inkomstskatt – en lärobok i skatterätt Del 1 och 2*, 17:e uppl. Lund: Studentlitteratur.
- Millqvist, Göran (2018), *Sakrättens grunder – en lärobok om sakrättens grundläggande frågeställningar avseende lös egendom*, 8:e uppl. Stockholm: Nordstedts Juridik.
- Möller, Lars (2000), *Värdeöverföring mellan företag*, Svensk skattetidning 2000:4, s. 329.
- Nelson, Maria (2010), *Utflyttning av aktiebolag – en analys i ljuset av den internationella skatterätten och EU-rätten*, Diss. Stockholm: Handelshögskolan i Stockholm, 2010.
- Sandström, Torsten (2017), *Svensk aktiebolagsrätt*, 6:e uppl. Stockholm: Wolters Kluwer.
- Sandström, Torsten (2018), *Handelsbolag och enkla bolag – en lärobok*, 8:e uppl. Stockholm: Wolters Kluwer.
- Ståhl, Kristina, Persson Österman, Roger, Hilling, Maria och Öberg, Jesper (2011), *EU-skatterätt*, 3:e uppl. Uppsala: Iustus förlag.

Internationella publikationer

- OECD: *Explanatory Statement*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD. <www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf>, besökt 2019-02-28. [Cit. OECD (2015)]
- OECD: *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en>, besökt 2019-02-28. [Cit. OECD (2017)]
- United Nations: *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries* (2011), United Nations. <www.un.org/development/desa/capacity-development/tools/tool/united-nations-model-double-taxation-convention-between-developed-and-developing-countries-2011/>, besökt 2019-03-08.

Rättsfallsförteckning

Sverige

RÅ 1967 ref. 162

RÅ 1996 ref. 38

RÅ 1996 ref. 84

RÅ 2004 ref. 93

RÅ 2004 ref. 94

RÅ 2008 ref. 16

RÅ 2008 ref. 30

RÅ 2008 ref. 56

RÅ 2010 ref. 92

HFD 2012 ref. 18

HFD 2016 ref. 23

HFD 2016 ref. 57

Högsta förvaltningsdomstolens dom meddelad i Stockholm den 2 november 2015, mål nr 1729-15.

Europeiska unionens domstol

26/62 *NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos mot Nederländska skatteförvaltningen*, EU:C:1963:1. (Cit. van Gend & Loos)

6/64 *Flaminio Costa mot E.N.E.L.*, EU:C:1964:66. (Cit. Costa mot ENEL)

11/70 *Internationale Handelsgesellschaft mbH mot Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel*, EU:C:1970:114. (Cit. Internationale Handelsgesellschaft)

41/74 *Yvonne van Duyn mot Home Office*, EU:C:1974:133. (Cit. van Duyn)

148/78 *Pubblico Ministero mot Tullio Ratti*, EU:C:1979:110. (Cit. Pubblico Ministero)

14/83 *Sabine von Colson och Elisabeth Kamann mot Land Nordrhein-Westfalen*, EU:C:1984:153. (Cit. von Colson)

- 270/83 *Europeiska gemenskapernas kommission mot Franska Republiken*, EU:C:1986:37. (Cit. avoir fiscal)
- 81/87 *The Queen mot H. M. Treasury and Commissioners of Inland Revenue, ex parte Daily Mail and General Trust plc.*, EU:C:1988:456. (Cit. Daily Mail)
- C-106/89 *Marleasing SA mot Comercial Internacional de Alimentacion SA*, EU:C:1990:395. (Cit. Marleasing)
- Förenade målen C-6/90 och C-9/90 *Andrea Francovich och Danila Bonifaci m.fl. mot Italienska republiken*, EU:C:1991:428. (Cit. Francovich och Bonifaci)
- C-330/91 *The Queen mot Inland Revenue Commissioners, ex parte Commerzbank AG*, EU:C:1993:303. (Cit. Commerzbank)
- C-91/92 *Paola Faccini Dori mot Recreb Srl*, EU:C:1994:292. (Cit. Faccini Dori)
- C-55/94 *Reinhard Gebhard mot Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano*, EU:C:1995:411. (Cit. Gebhard)
- C-107/94 *P.H. Asscher mot Staatssecretaris van Financiën*, EU:C:1996:251. (Cit. Asscher)
- C-452/01 *Margarethe Ospelt och Schlössle Weissenberg Familienstiftung*, EU:C:2003:493. (Cit. Ospelt)
- C-9/02 *Hughes de Lasteyrie du Saillant mot Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*, EU:C:2004:138. (Cit. Lasteyrie)
- C-286/02 *Bellio F.lli Srl mot Prefettura di Treviso*, EU:C:2004:212. (Cit. Bellio)
- C-442/02 *CaixaBank France mot Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*, EU:C:2004:586. (Cit. CaixaBank)
- C-513/04 *Mark Kerckhaert och Bernadette Morres mot Belgische Staat*, EU:C:2006:713. (Cit. Kerckhaert och Morres)
- C-170/05 *Denkavit Internationaal BV och Denkavit France SARL mot Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*, EU:C:2006:783. (Cit. Denkavit)
- C-298/05 *Columbus Container Services BVBA & Co. mot Finanzamt Bielefeld-Innenstadt*, EU:C:2007:754. (Cit. Columbus)
- C-210/06 *CARTESIO Oktató és Szolgáltató*, EU:C:2008:723. (Cit. Cartesio)
- C-293/06 *Deutsche Shell GmbH mot Finanzamt für Grossunternehmen in Hamburg*, EU:C:2008:129. (Cit. Shell)

- C-157/07 *Finanzamt für Körperschaften III in Berlin mot Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH*, EU:C:2008:588. (Cit. Krankenhaus)
- C-540/07 *Europeiska kommissionen mot Italienska republiken*, EU:C:2009:717. (Cit. Kommissionen mot Italien)
- C-101/08 *Audiolux SA e.a mot Groupe Bruxelles Lambert SA (GBL) m.fl. och Bertelsmann AG m.fl.*, EU:C:2009:626. (Cit. Audiolux SA)
- C-371/10 *National Grid Indus BV mot Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam*, EU:C:2011:785. (Cit. National Grid Indus)
- C-64/11 *Europeiska kommissionen mot Konungariket Spanien*, EU:C:2013:264. (Cit. Kommissionen mot Spanien)
- C-261/11 *Europeiska kommissionen mot Konungariket Danmark*, EU:C:2013:480. (Cit. Kommissionen mot Danmark)
- C-164/12 *DMC Beteiligungsgesellschaft mbH mot Finanzamt Hamburg-Mitte*, EU:C:2014:20. (Cit. DMC)
- C-657/13 *Verder LabTec GmbH & Co. KG mot Finanzamt Hilden*, EU:C:2015:331. (Cit. Verder LabTec)
- C-503/14 *Europeiska kommissionen mot Republiken Portugal*, EU:C:2016:979. (Cit. Kommissionen mot Portugal)
- C-413/15 *Elaine Farrel mot Alan Whitty m.fl.*, EU:C:2017:745. (Cit. Farrel)
- C-292/16 *Förfarandet anhängiggjort av A Oy*, EU:C:2017:888. (Cit. A Oy)

Förslag till avgörande av generaladvokat

Förslag till avgörande av generaladvokat Juliane Kokott föredraget den 8 september 2011 i mål C-371/10 *National Grid Indus BV mot Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam*, EU:C:2011:563. (Cit. GA Kokott i C-371/10 National Grid Indus)