



INTERNATIONELLA
HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

Den svenska uttagsbeskattningen

Hur förhåller den sig till EU-rättens etableringsfrihet?

Kandidatuppsats inom Affärsjuridik

Författare: Malin Wyrén

Handledare: Anna Gerson

Framläggningsdatum 2012-05-14

Jönköping mars-maj 2012

Kandidatuppsats i affärsjuridik

Titel:	Den svenska uttagsbeskattningen – Hur förhåller den sig till EU-rättens etableringsfrihet?
Författare:	Malin Wyrén
Handledare:	Anna Gerson
Datum:	2012-05-14
Ämnesord:	Etableringsfrihet, uttagsbeskattning, företagsbeskattning

Sammanfattning

Inom EU upprätthålls en inre marknad där fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital säkerställs. Friheterna innebär att all diskriminering på grund av nationalitet i medlemsstaternas nationella lagstiftning ska avskaffas, vilket följer av EU-rättens företräde framför nationell lagstiftning när regelverken kolliderar.

Om en lagstiftning verkar begränsande för någon av dessa friheter måste reglerna rättfärdigas eller ändras. Rättfärdigande kan ske genom de fördragsstadgade undantagen eller genom ett undantag som accepterats i EU-domstolens rule of reason-doktrin.

De svenska reglerna för uttagsbeskattning har under de senaste åren utvecklats efter EU-rättens praxis. Senast i november i fjol meddelade EU-domstolen ett avgörande som ändrade förutsättningarna för rättfärdigandet av begränsningar av etableringsfriheten. Den 1 januari i år uppdaterades anståndsreglerna för inbetalningen av uttagsskatten. Frågan är nu huruvida den svenska uttagsbeskattningen är förenlig med etableringsfriheten.

Enligt min bedömning verkar den svenska uttagsbeskattningen begränsande för utövandet av etableringsfriheten. Det beror på att det finns en diskrepans för hur bolag beskattas beroende på om de flyttar eller behåller sin hemvist inom Sverige. Begränsningen kan dock motiveras enligt rule of reason-doktrinen rättfärdigandegrund om fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna i enlighet med territorialitetsprincipen. I stort kan jag inte anse annat än att lagstiftningen även är proportionerlig mot detta syfte, men det finns situationer som aktualiserar ett krav på att den skattskyldige ska ställa säkerhet för inbetalningen av skatten, vilket jag anser är ett strängare krav på den skattskyldige än vad som kan anses vara motiverat.

Bachelor's Thesis in Commercial and Tax law

Title: The Swedish exit-tax
– How does it relate to EU's freedom of establishment?

Author: Malin Wyrén

Tutor: Anna Gerson

Date: 2012-05-14

Subject terms: **Freedom of establishment, exit-taxation, business taxation**

Abstract

Within EU an internal market is maintained where free movement of goods, people, services and capital are ensured. These freedoms mean that all discrimination on grounds of nationality in domestic laws should be abolished, which is a result of EU's superiority which cannot be overridden by domestic law.

If a law seems limiting of any of these freedoms, the rules must be justified or changed. The limitation can be justified by either the exceptions enacted in the Treaty or by the principle of rule of reason.

The Swedish rules of exit-taxation have during the last years been developed after EU law practice. In November last year the Court of Justice of the European Union announced a preliminary ruling which changed the conditions for justifications of restrictions on the freedom of establishment. On January first this year, the domestic rules of granting of deferment of the payment of the exit-tax were renewed. The question now is whether the Swedish exit-taxation is compatible with the freedom of establishment.

In my opinion the Swedish exit-taxation can have a restricting effect for the use of the freedom of establishment. This is because there is an inconsistency on how companies are taxed, depending on whether they move or keep their habitual residence in Sweden. The restriction may however be justified by the principle rule of reason by the purpose of ensuring the balanced allocation of powers of taxation between the Member States, in accordance with the principle of fiscal territoriality. Generally I cannot consider otherwise than that the legislation also is proportionate to that purpose, but there are situations when the taxpayer is required to provide a bank guarantee to secure the payment of the tax, which I think is a more stringent requirement on the taxpayer than can be justified.

Innehåll

1	Inledning	1
1.1	Bakgrund.....	1
1.2	Syfte och avgränsning.....	3
1.3	Metod och material.....	3
1.4	Disposition.....	4
2	Förhållandet till EU-rätten.....	6
2.1	Inledning.....	6
2.2	Medlemskapet i EU och etableringsfriheten	6
2.3	Beskattningen inom EU.....	7
2.4	Om praxis från EU-domstolen	8
2.5	Accepterade rättfärdigande grunder.....	10
2.5.1	Bakgrund till rule of reason-doktrinen	10
2.5.2	Rättfärdigande grunder	12
2.5.2.1	Skatteflykt	12
2.5.2.2	Skattesystemets inre sammanhang.....	13
2.5.2.3	Effektiv skattekontroll.....	13
2.5.2.4	Territorialitetsprincipen och fördelningen av beskattningsrätten	14
2.5.2.5	Proportionalitetsprincipen	14
2.5.2.6	Sammanfattning.....	15
3	De svenska uttagsbeskattningsreglerna	16
3.1	Inledning.....	16
3.2	Vad som avses med uttagsbeskattning.....	16
3.3	Anståndsreglerna i 17 a kap. skattebetalningslagen	17
3.3.1	Inledning	17
3.3.2	Innebörden och syftet med anståndsreglerna i skattebetalningslagen.....	17
3.3.3	Praxis som legat till bakgrund för anståndsreglernas tillkomst	19
3.3.3.1	<i>Lasteyrie</i>	19
3.3.3.2	<i>N</i>	21
3.3.3.3	<i>Malta-målet</i>	22
3.3.3.4	<i>Sammanfattning av vad som lett till de svenska anståndsreglerna</i>	24
3.4	De nya anståndsreglerna enligt skatteförfarandelagen	25
3.4.1	Inledning	25
3.4.2	Innebörden och syftet med anståndsreglerna i skatteförfarandelagen.....	25
4	National Grid-målet	27
4.1	Inledning.....	27
4.2	Omständigheterna i målet	27
4.3	EUD:s dom.....	27
4.4	Sammanfattning	29
5	Uttagsbeskattningens förenlighet med etableringsfriheten.....	30

5.1	Inledning.....	30
5.2	Syftet med uttagsbeskattningen	30
5.3	Utgör reglerna någon begränsning av utövandet av etableringsfriheten?	31
	5.3.1 Uttagsbeskattningen i sig.....	31
	5.3.2 Åtskillnaden mellan obegränsat och begränsat skattskyldiga.....	32
	5.3.3 Slutsats angående begränsningen	32
5.4	Kan begränsningen rättfärdigas?	32
	5.4.1 Inledning till rättfärdigandet.....	32
	5.4.2 Förhindra skatteflykt	33
	5.4.3 Den skatterättsliga territorialitetsprincipen	33
	5.4.4 Slutsats av syftets rättfärdigande.....	34
5.5	Är begränsningen proportionerlig mot det syfte som reglerna ska uppfylla?.....	35
	5.5.1 Inledning	35
	5.5.2 Förutsättningen för uppskov	35
	5.5.3 Betalningstidpunkten	36
	5.5.4 Deklarationskrav	36
	5.5.5 Krav på ställande av säkerhet för betalningen	37
	5.5.6 Fastställandet av den slutliga skatten	37
	5.5.7 Avslutande analys.....	38
6	Slutsats	40
	Referenslista	41

Förkortningslista

EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EU-lagen	Lagen med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen
EUD	EU-domstolen
EUF-fördraget	Fördraget om Europeiska Unionens Funktionssätt
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelagen
SBL	Skattebetalningslagen
SFL	Skatteförfarandelagen
TL	Taxeringslagen

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Uttagsbeskattning träffar den skattskyldige om han för privat bruk tillgodogör sig en tillgång från en näringsverksamhet, om en tillgång förs över till en annan näringsverksamhet eller om den på annat sätt överlåtes från verksamheten mot en ersättning som understiger marknadsvärdet, utan att det låga priset är affärsmässigt motiverat.¹ Sveriges regler om uttagsbeskattning finns i 22 kapitlet i inkomstskattelagen (1999:1229)(härefter IL) och av dem följer att tillgångar som tagits ut ska behandlas som om de avyttrats mot det belopp som motsvarar tillgångens marknadsvärde.²

Enligt förarbetet är syftet med uttagsbeskattningsreglerna att upprätthålla den nationella företagsbeskattningen.³ Detta ska ske genom att säkerställa att obeskattade tillgångar i en näringsverksamhet inte ska kunna föras ut ur näringsverksamheten eller ut ur de svenska beskattningsreglernas tillämpningsområde utan att först beskattas.⁴

De svenska uttagsbeskattningsreglerna har ifrågasatts i olika rättsfall när bolags hemvist har flyttats så att dess tillgångar inte längre ska beskattas i Sverige. I april 2008 avgjorde Högsta förvaltningsdomstolen (härefter HFD) det s.k. *Malta-målet*⁵ som ställde uttagsbeskattningsreglernas förenlighet med EU-rätten på sin spets. Målet handlade om ett bolag som flyttade sin skatteavtalsrättsliga hemvist från Sverige till Malta och HFD kom fram till att den svenska uttagsbeskattningen som utlöstes på grund av utflyttning till en annan EU-medlemsstat var att anse som stridande mot EU-rättens grundläggande etableringsfrihet⁶.

¹ 22 kap. 2-3 §§ inkomstskattelagen (1999:1229)(härefter IL).

² 22 kap. 7 § IL.

³ Prop. 2009/10:39, s. 13.

⁴ Prop. 2009/10:39, s. 13.

⁵ RÅ 2008 ref 30.

⁶ Art. 49-54 Fördraget om Europeiska Unionens Funktionssätt (härefter EUF-fördraget).

Konsekvensen av att de nationella reglerna strider mot EU-rätten är att avvikelsen måste vara rättfärdigad, och på så sätt ”godkänd”, eller så måste de regler som strider mot EU-rätten ändras. Avvikelser från etableringsfriheten kan fördragsenligt rättfärdigas om det på grund av allmän ordning, säkerhet eller hälsa finns skäl för medlemsstatens avvikande lagstiftning.⁷

I EU-rättens praxis har det dock framkommit att även andra omständigheter kan utgöra tvingande hänsyn till allmänintresset i en medlemsstat som motiverar inskränkningar i etableringsfriheten.⁸ För att inskränkningar ska accepteras på denna grund måste fyra villkor uppfyllas; för det första ska avvikelsen tillämpas på ett icke diskriminerande sätt för medborgare inom EU, för det andra ska anledningen till att de upprätthålls bero på ett allmänintresse i medlemsstaten, för det tredje måste reglerna ifråga vara passande för det syfte de uppfyller och till sist får reglerna inte gå utöver vad som krävs för att upprätthålla sitt syfte.⁹

Enligt HFD kunde avvikelsen som bedömdes i Malta-målet motiveras med hänsyn till allmänintresset men det uppfyllde inte kravet på proportionalitet som ställdes¹⁰. Till följd av Malta- domen som influerats av denna praxis¹¹ kom lagstiftningen att ändras i dessa hänseenden från och med den 1 januari år 2010. Genom denna ändring skulle uttagsbeskattningen bli mindre betungande för den skattskyldige genom att Skatteverket gavs möjlighet att medge uppskov med inbetalning av uttagsskatten. Förändringen innebar dock ingen skillnad i den skattskyldiges ansvar att faktiskt betala skatten eller någon minskning av denna.¹²

Sedan denna anståndslagstiftning trädde i kraft har en hel del hänt på området. Anståndslagstiftningen har ersatts i en ny lag, vilken trädde i kraft den 1 januari 2012 och ännu ett mål¹³ om uttagsbeskattning har avgjorts av EU-domstolen (härefter EUD). Frågan är huru-

⁷ Art. 52 EUF-fördraget.

⁸ Se exempelvis C-264/96 Imperial Chemical Industries plc (ICI) [1998] ECR I-04695, C-204/90 Bachmann [1992] ECR I-249 och C-250/95 Futura Participations [1997] ECR I-2471.

⁹ C-120/78 Cassis de Dijon [1979] ECR 649 och C-55/94 Gebhard [1995] ECR I-4165, m.fl.

¹⁰ C-120/78 Cassis de Dijon [1979] ECR 649 och även C-270/83 “Avoir fiscal” [1986] ECR 273.

¹¹ C-9/02 Lasteyrie [2004] ECR I-02409 och C-470/04 N [2006] ECR I-07409.

¹² 17 a kap. 1-2 §§ skattebetalningslagen (1997:483) (härefter SBL).

¹³ C-371/10 National Grid [2011].

vida de svenska reglerna om uttagsbeskattning är förenliga med EUD:s stadgade praxis på området eller om lagstiftningen måste reformeras ännu en gång.

1.2 Syfte och avgränsning

Syftet med denna uppsats är att utreda huruvida de nuvarande svenska reglerna om beskattning av uttag ur näringsverksamhet är förenliga med EU-rättens etableringsfrihet, samt om en eventuell avvikelse därifrån är rättfärdigad enligt de kriterier som följer av EU:s praxis.

Eftersom ett flertal typer av uttag beskattas enligt de svenska reglerna har utredningen begränsats till den typ av uttagsbeskattning som aktualiseras när en tillgång inte längre ska beskattas i Sverige på grund av att bolagets hemviststat har förändrats, s.k. *exit-beskattning*. Uppsatsen kommer av denna anledning endast att behandla uttagsbeskattning av juridiska personer. Utredningen har även begränsats till när tillgången flyttas inom EU vilket följer av att syftet är att utreda uttagsbeskattningens förenlighet med etableringsfriheten, vilken endast gäller inom EU.

1.3 Metod och material

I uppsatsen används en traditionell juridisk metod¹⁴ för att sälla fram relevanta rättskällor som sedan har studerats i syfte att skapa överblick av rättsområdet för uppsatsen. Källorna har värderats efter den hierarkiska ordningen: lagstiftning, förarbeten, praxis och doktrin¹⁵ förutom i de fall det funnits något tillämpligt prejudicerande rättsfall från EUD eller HFD. I dessa fall har rättsfallet refererats till framför tillämpliga förarbeten eftersom rättsfallen visar hur lagstiftningen faktiskt slår i praktiken när förarbetena kan vara ofullständiga.¹⁶

I uppsatsens första avsnitt används en deskriptiv metod genom att sakförhållandena på området för kapitlet beskrivs.¹⁷ Materialet i dessa delar beror på vilket område som utreds

¹⁴ Sandgren, Rättsvetenskap för uppsatsförfattare, s. 37-38.

¹⁵ Bernitz m.fl., Finna rätt, s. 28-30.

¹⁶ Bernitz, m.fl., Finna rätt, s. 29.

¹⁷ Strömholm, Rätt, rättskällor och rättstillämpning, s. 487-488.

men det består i första hand¹⁸ av EU-rättsliga fördrag och svensk lag samt i andra hand av praxis från EUD och från HFD.

Efter dessa avsnitt blir metoden mer utredande för att klargöra ändamålen med reglerna och för att utreda huruvida den svenska exit-beskattningen är förenlig med etableringsfriheten. I dessa delar har de svenska reglerna till störst del jämförts med prejudicerande rättsfall eller förarbeten.¹⁹

Materialet som använts har varit *Fördraget om Europeiska Unionens Funktionssätt* (härefter EUF-fördraget) och de svenska lagarna IL, skattebetalningslagen (1997:483)(härefter SBL) och skatteförfarandelagen (2011:1244)(härefter SFL). Antalet avgöranden som refererats från EU-domstolen är ganska stort och de har haft betydelse för utredningen när de antingen har innehållit ett tolkningsutlåtande angående uttagsbeskattningsreglernas förenlighet med EU-rätten eller har stadgat någon princip om förhållandet mellan medlemsstaternas nationella lag och gemenskapsrätten.²⁰ Från svensk praxis har rättsfallet RÅ 2008 ref. 30 använts eftersom målet ifrågasatte uttagsbeskattningsreglernas tillämpning i förhållande till EU-rätten. De förarbeten som använts har huvudsakligen varit propositionerna 2009/10:39 *Anstånd med inbetalning av skatt i samband med uttagsbeskattning m.m.* och 2010/11:165 *Skatteförfarandet*.

I sista hand har även ställningstaganden använts för att ge en vidare bild av de bakomliggande motiven till det svenska rättsläget. Doktrin har sökts om det saknats annat material samt för att ge en inblick i andras förklaringar och ställningstaganden.

1.4 Disposition

Uppsatsen är uppbyggd efter en tematisk disposition där varje väsentlig del beskrivs var för sig för att sedan i slutet av uppsatsen bindas ihop i en analys och slutsats.²¹

Uppsatsens andra kapitel ger en bakgrund av relevanta delar av EU-rätten. Detta ger en förklarande bakgrund till utredningen av uttagsbeskattningen.

¹⁸ Bernitz, m.fl., Finna rätt, s. 29.

¹⁹ Bernitz, m.fl., Finna rätt, s. 29.

²⁰ Bernitz, m.fl., Finna rätt, s. 30.

²¹ Jensen, m.fl., Att skriva juridik, s. 26.

Det tredje kapitlet redogör för de svenska uttagsbeskattningsreglerna enligt IL. Det är dessa regler som ligger till grund för den här uppsatsen men fokus kommer, på grund av att syftet är att utreda uttagsskattens förenlighet med etableringsfriheten, att ligga på de anståndsregler som finns för betalningen av skatten.

I det fjärde kapitlet refereras ett mål från EU-domstolen vars avgörande meddelades efter att anståndsreglerna började sin utformning och som har betydelse för analysen av huruvida de svenska reglerna är förenliga med etableringsfriheten varför jag väljer att ta med målet i uppsatsens sista deskriptiva kapitel.

I det femte kapitlet analyserar jag de fakta som har tagits upp för att utreda hur det ligger till mellan den svenska uttagsbeskattningen och den fria etableringsrätten. Är reglerna förenliga med etableringsfriheten? Om inte, är det motiverat? Och är det eventuella avsteget i så fall proportionerligt för det syfte som reglerna avser att uppfylla?

Det sista kapitlet innehåller en sammanfattning av min analys och det som jag har kommit fram till under arbetets gång.

2 Förhållandet till EU-rätten

2.1 Inledning

I detta kapitel återges en bakgrund av relevanta delar av EU-rätten som är av betydelse för att kunna gå vidare med utredandet av uttagsbeskattningens förenlighet med etableringsfriheten. Det förklaras vad medlemsstaterna har för förpliktelser gentemot EU och vad etableringsfriheten är, vad EU-rätten reglerar på beskattningens område samt varför EU-domstolens praxis har sådan betydelse för de svenska beskattningsreglerna.

2.2 Medlemskapet i EU och etableringsfriheten

Med anledning av Sveriges dualistiska synsätt på internationella åtaganden införlivades EU-rätten med den svenska rätten efter Sveriges inträde i EU.²² Detta skedde genom den s.k. EU-lagen²³ som stadgar att de fördrag och andra instrument, rättsakter, avtal och andra beslut som antagits av Europeiska gemenskaperna före Sveriges anslutning till EU ska gälla här i landet med den verkan som följer av fördragen och instrumenten.²⁴

Inom EU upprätthålls en s.k. inre marknad där fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital säkerställs.²⁵ Dessa grundläggande friheter kan återopas inom alla medlemsstater.²⁶ Innebörden av friheterna är att all diskriminering på grund av nationalitet av medborgare från andra medlemsstater ska avskaffas,²⁷ oavsett medlemsstatens interna lagstiftning då EU-rätten har företräde när regelverken kolliderar.²⁸ Med diskriminering menas i detta sammanhang s.k. öppen diskriminering, dvs. att en medborgare från en medlemsstat be-

²² Warnling-Nerep, m.fl., Statsrättens grunder, s. 245.

²³ Lag (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen (EU-lagen).

²⁴ 2 § EU-lagen.

²⁵ Art. 26 EUF-fördraget.

²⁶ C-207/83 Kommissionen mot Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland [1985] ECR 1201.

²⁷ Art. 18 EUF-fördraget.

²⁸ C-6/64 Costa v E.N.E.L. [1964] ECR 585.

handlas olikt en medborgare från en annan medlemsstat inom samma stat, och den enda skillnaden för de olika behandlingarna är nationaliteten.²⁹

Bolags fria rörlighet kallas för etableringsfrihet och innefattas i begreppet för fri rörlighet för personer enligt artikel 49 i EUF-fördraget. Etableringsfriheten innebär att medborgare i en medlemsstat utan inskränkningar ska få etablera sig inom en annan medlemsstats territorium. Förbudet mot inskränkningar i denna frihet omfattar även medborgare av en medlemsstat som väljer att upprätta kontor, filialer eller dotterbolag.³⁰

Etableringsfriheten omfattar en rätt att starta upp och driva verksamhet som egenföretagare och som företag på samma villkor som etableringsstaten uppställer för sina egna medborgare,³¹ men den kan endast åberopas av verksamheter som är belägna inom EU.³² I EUD:s praxis framgår att artikel 49 i EUF-fördraget även ska tolkas som ett förbud mot att ursprungslandet hindrar en medborgare eller ett bolag från att etablera sig i en annan medlemsstat.³³

2.3 Beskattningen inom EU

Beskattningen är uppdelad på direkt och indirekt beskattning. Med direkt beskattning avses skatt som är avsedd att bäras av den som är skyldig att betala skatten, med indirekt menas skatt som förväntas övervältras på andra så som mervärdesskatt.³⁴ Denna uppsats rör uttagsbeskattning vilket räknas som direkt beskattning varför den indirekta beskattningen lämnas utanför framställningen i fortsättningen.

²⁹ Lindencrona m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s. 668. Se mer om diskrimineringsbegreppet nedan under rubrik 2.5.1.

³⁰ Art. 49(1) EUF-fördraget.

³¹ Art. 49(2) EUF-fördraget.

³² C-492/04 Lasertec [2007] I-03775,

³³ C-264/96, Imperial Chemical Industries plc (ICI) [1998] ECR I-04695, punkt 21.

³⁴ Lindencrona m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s. 4.

EU-rätten saknar gemensamma och enhetliga regler för den direkta beskattningen i fördragen.³⁵ EUD har dock ansett att artiklarna om EU-rättens grundläggande friheter är tillämpliga även när det gäller medlemsstaternas direkta beskattning.³⁶ Detta följde av att en skattebestämmelse som stred mot etableringsfriheten hindrade medborgare från att utnyttja friheten varvid EUD fastslog att den bestämmelse som hindrade den fria etableringsrätten kunde åsidosättas direkt med stöd av fördraget trots det saknas fasta harmoniserade beskattningsregler.³⁷ Istället bygger den skatterättsliga delen i EU-rätten på EUF-fördragets allmänna harmoniseringsartikel.³⁸

För att en skatteharmonisering ska ske med hjälp av harmoniseringsartikeln ska rådet enhälligt på förslag av kommissionen, efter att ha hört Europaparlamentet och Ekonomiska och sociala kommittén, utfärda direktiv om tillnärmning av sådana lagar och andra författningar i medlemsstaterna som direkt inverkar på den inre marknadens upprättande eller funktion, när det är påkallat.³⁹ Direktivet ska ange en målsättning för den avsedda harmoniseringen men sedan är det upp till var medlemsstat att avgöra hur direktivets mål ska förverkligas i den staten.⁴⁰ På den direkta beskattningens område är direktiven få och det saknas tillämpligt direktiv i fråga om uttagsbeskattning, istället får praxis stor betydelse.

2.4 Om praxis från EU-domstolen

EUD:s uppgift är att genom förhandsavgöranden tolka fördrag eller avgöra giltigheten och tolkningen av rättsakter som EU:s institutioner, organ eller byråer har beslutat.⁴¹ När en fråga angående tolkningen av EU-rätten uppkommer i en nationell domstol i en av medlemsstaterna får den domstolen begära att EUD meddelar ett förhandsavgörande i frågan

³⁵ Lindencrona m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s. 667.

³⁶ C-270/83 Avoir fiscal [1986] ECR 273.

³⁷ C-270/83 Avoir fiscal [1986] ECR 273.

³⁸ Art. 114-115 EUF-fördraget.

³⁹ Art. 115 EUF-fördraget.

⁴⁰ Direktiven riktar sig till medlemsstaterna och inte till dess medborgare enligt art. 288 EUF-fördraget.

⁴¹ Art. 267(1) EUF-fördraget.

om det är nödvändigt för att den nationella domstolen ska kunna döma i saken i målet.⁴² Men det finns situationer då ett förhandsavgörande *ska* begäras från EUD, nämligen då tolkningsfrågan uppkommer i statens högsta instans inom domstolsväsendet och det inte finns något rättsmedel mot avgörandet i målet enligt den nationella lagstiftningen.⁴³

EUD avgör dock inte saken i målet, utan tolkar endast EU-rätten i den delen som behöver klargöras för den nationella domstolen sedan ska kunna avgöra saken.⁴⁴ Detta följer av att EUD inte kan vara väl insatt i samtliga medlemsstaters nationella lagstiftning och besluten från EUD begränsas då till att endast hjälpa den nationella domstolen att tolka EU-rätten.⁴⁵

Den nationella domstolen är skyldig att följa de beslut som EUD kommer fram till i förhandsbeskeden, då tolkningsavgörandet är formellt bindande för den stat som begärt förhandsbeskedet.⁴⁶ Avgörandet har även ett prejudicerande värde för samtliga medlemsstater eftersom beskedet är en tolkning av den rätt som alla medlemsstater ska följa.⁴⁷

Om EUD:s besked innebär att den nationella lagstiftningen strider mot EU-rätten räcker det inte att den nationella domstolen endast avstår från att tillämpa den fördragsstridiga regeln, lagstiftningen måste med hänsyn till rättssäkerheten ändras i det avseende som gör den oförenlig med EU-rätten.⁴⁸ Om medlemsstaten inte vidtar de åtgärder som fordras för att följa EUD:s beslut kan EU:s kommission väcka talan mot staten vid EUD, varvid staten vid vite eller ett standardbelopp blir skyldigt att rätta sig efter EU-rätten.⁴⁹

I kapitel 3 och 4 refereras ett par förhandsavgöranden från EUD som har varit prejudicerande för den svenska uttagsbeskattningen och haft inflytande på lagstiftningen, men innan

⁴² Art. 267(2) EUF-fördraget.

⁴³ Art. 267(3) EUF-fördraget.

⁴⁴ Art. 267(1) EUF-fördraget.

⁴⁵ Dahlberg, Internationell beskattning, s. 218.

⁴⁶ Art. 260(1) EUF-fördraget.

⁴⁷ Lindencrona, m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s. 666.

⁴⁸ Se exempelvis C-522/04 Kommissionen mot Belgien [2007] ECR I-5701, punkt 70, C-358/98 Kommissionen mot Italien [2000] ECR I-1255, punkterna 16-17, m.fl.

⁴⁹ Art. 260(2) EUF-fördraget.

dess ges en bakgrund av de rättfärdigande grunder som accepterats av EUD och som kan motivera avsteg från EU-rätten.

2.5 Accepterade rättfärdigande grunder

2.5.1 Bakgrund till rule of reason-doktrinen

I praxis har EUD successivt utvecklat en modell för att avgöra huruvida en fördragsstridig åtgärd kan rättfärdigas. Denna modell kallas för *rule of reason-doktrinen*.

När EUD tillämpar denna doktrin tar domstolen först ställning till om den ifrågasatta lagstiftningen kan anses vara diskriminerande. En åtgärd kan då begränsa etableringsfriheten genom att friheten diskrimineras öppet, dolt eller genom en hindrande men icke-diskriminerande åtgärd. Klassificeringen av begränsningen kan enligt denna praxis ha betydelse för vilken rättfärdigande grund som kan tillämpas, vilket kommer att diskuteras på nästa sida.

Om EUD kommer fram till att åtgärden är begränsande utreder EUD om åtgärden kan rättfärdigas. Det finns två olika sätt att rättfärdiga en begränsning av etableringsfriheten, antingen genom ett undantag som är stadgat i fördraget,⁵⁰ eller genom ett undantag som erkänts och accepterats i rule of reason-doktrinen. Enligt fördraget måste rättfärdigande grunderna kunna motiveras utifrån hänsyn till allmän ordning, säkerhet eller hälsa.⁵¹ I praxis har det dock klagjorts att nationella åtgärder som kan begränsa eller hindra utövande av etableringsfriheten kan rättfärdigas om de uppfyller fyra förutsättningar, vilka är:

- åtgärderna ska vara tillämpliga på ett icke-diskriminerande sätt,
- åtgärden ska framstå som motiverade med hänsyn till ett trängande allmänintresse,
- åtgärden ska vara ägnad att säkerställa förverkligandet av den målsättning som eftersträvas genom den och
- åtgärden ska inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målsättningen.⁵²

⁵⁰ Art. 52(1) EUF-fördraget.

⁵¹ Art. 52(1) EUF-fördraget.

⁵² C-55/94 Gebhard [1995] ECR I-4165, punkt 37.

Om den nationella åtgärden klarar dessa förutsättningar, det s.k. Gebhard-testet, går bedömningen av rättfärdigandet vidare. På den direkta beskattningens område finns det i huvudsak fyra rättfärdigande grunder som har accepterats i EUD:s praxis, dessa består av:

- behovet att förhindra skatteflykt,⁵³
- behovet att säkerställa skattesystemets inre sammanhang,⁵⁴
- behovet av en effektiv skattekontroll⁵⁵ och
- den skatterättsliga territorialitetsprincipen⁵⁶

Under kapitel 2.5.2 följer en utredning av de olika rättfärdigande grunderna.

Det har ifrågasatts huruvida en diskriminerande åtgärd alls kan rättfärdigas genom rule of reason-doktrinen då det första kriteriet är att åtgärden inte får tillämpas på ett diskriminerande sätt.⁵⁷ Diskriminerande åtgärder bör således endast kunna rättfärdigas genom de fördragsstadgade undantagen.⁵⁸ Denna princip kan man också se att EUD håller fast vid,⁵⁹ men EUD:s praxis är tvetydigt och genom att EUD i flera fall undviker att göra någon bedömning av om det är en diskriminerande eller hindrande åtgärd så har EUD använt rättfärdigande grunder som inte är fördragsstadgade på åtgärder som bör klassificeras som diskriminerande.⁶⁰ Av denna anledning kommer jag fortsättningsvis i uppsatsen inte heller att gå in på vilken typ av hinder en åtgärd utgör mot etableringsfriheten, jag kommer således endast att utreda huruvida en åtgärd utgör ett hinder eller en begränsning eller inte.

⁵³ C-264/96, Imperial Chemical Industries plc (ICI) [1998] ECR I-04695, punkt 26.

⁵⁴ C-204/90 Bachmann [1992] ECR I-249.

⁵⁵ C-250/95 Futura Participations [1997] ECR I-2471.

⁵⁶ C-250/95 Futura Participations [1997] ECR I-2471.

⁵⁷ Generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande i mål C-136/00 Danner [2002] ECR I-08147, punkt 34.

⁵⁸ Art. 51-52 EUF-fördraget.

⁵⁹ Se exempelvis C-311/97 Royal Bank of Scotland [1999] ECR I-02651.

⁶⁰ Se exempelvis C-204/90 Bachmann [1992] ECR I-249 och C-522/04 Kommissionen mot Belgien [2007] ECR I-5701.

2.5.2 Rättfärdigande grunder

2.5.2.1 Skatteflykt

Skatteflykt som rättfärdigande grund är en grund med snäv tillämplighet.⁶¹ Med begreppet skatteflykt, som i EU-rätten kallas tax evasion, menas en olaglig transaktion som inbegriper brottsliga handlingar.⁶² På svenska kan man jämföra detta med exempelvis skattebedrägeri eller skattefusk, och inte så som det mer allmänt brukar användas för skatteplanering. Skatteplanering är nödvändigtvis inget olagligt, utan kan vara ett sätt för bolag att med hjälp av skattereglerna maximera sina inkomster och minimera sina skattekostnader.

I ett flertal mål⁶³ har medlemsstater försökt använda skatteflykt som rättfärdigande grund för åtgärder som verkar begränsande eller hindrande mot etableringsfriheten, men än så länge har EUD aldrig funnit denna grund ensamt tillämplig.⁶⁴ Avslagen av rättfärdigandet har motiverats med att lagstiftningen inte haft som specifikt ändamål att motverka rent konstlade kopplingar med syfte att kringgå lagstiftningen.⁶⁵ I dessa fall har reglerna således varit tillämpliga även i situationer som helt saknat skatteflyktssyfte varför reglerna inte kan anses uppfylla det obligatoriska kravet på proportionalitet.⁶⁶ I Lasteyrie-målet, som redogörs för nedan⁶⁷, uttalade EUD att en stats presumtion om att det föreligger skatteflykt vid utflyttning från staten inte kan regleras nationellt utan att samtidigt överskrida vad som krävs för att uppnå syftet med bestämmelsen.⁶⁸ En medlemsstats fördragsstrida åtgärd får

⁶¹ Dahlberg, Mattias, Internationell beskattning, s. 240.

⁶² Dahlberg, Mattias, Internationell beskattning, s. 239.

⁶³ Se exempelvis C-264/96, Imperial Chemical Industries plc (ICI) [1998] ECR I-04695 och C-324/00 Lankhorst-Hohorst [2002] ECR I-11779.

⁶⁴ Dahlberg, Mattias, Internationell beskattning, s. 239 ff.

⁶⁵ C-324/00 Lankhorst-Hohorst [2002] ECR I-11779, m.fl.

⁶⁶ C-324/00 Lankhorst-Hohorst [2002] ECR I-11779, punkt 37 och Dahlberg, Mattias, Internationell beskattning, s. 241. Se mer om proportionalitet under rubriken 2.5.2.5 Proportionalitetsprincipen.

⁶⁷ Se under rubrik 3.3.3.1 Lasteyrie.

⁶⁸ C-9/02 Lasteyrie [2004] ECR I-02409, punkt 52.

nämligen inte enkom bero på att staten försöker undvika att den nationella skattebasen urholkas.⁶⁹

2.5.2.2 Skattesystemets inre sammanhang

Rättfärdigandegrunden som syftar till att säkerställa att medlemsstaternas skattesystems inre sammanhang upprätthålls går ofta ut på att staten vill upprätthålla en symmetri mellan avdrag och beskattning, så att staten vid någon tidpunkt får beskatta en viss tillgång.⁷⁰ Symmetrin innebär att de skattskyldiga i en stat medges avdrag eller uppskov med betalningen av en skatt för att skatten kommer att tas upp eller betalas i ett senare skede. Om den nationella lagstiftningen då medger ett avdrag och EU-rätten anger att intäkten inte ska behöva tas upp (åtminstone i den staten) så kullkastas skattesystemets sammanhang på det planet att staten inte skulle ha medgett uppskovet till att börja med.

Det är även i detta sammanhang viktigt att en medlemsstats fördragsstrida åtgärd inte enbart beror på att staten försöker undvika att den nationella skattebasen urholkas. Detta kan enligt EUD inte anses som motiverat utifrån hänsyn av allmänintresset och kan därför inte motivera att en åtgärd strider mot någon grundläggande frihet.

2.5.2.3 Effektiv skattekontroll

Effektiv skattekontroll har accepterats som rättfärdigandegrund en gång i EUD:s praxis. Medlemsstaten hade då ställt administrativa krav på ett bolag som verkade hindrande mot de grundläggande friheterna och motiverat sitt avsteg från EU-rätten med att det var nödvändigt för att kunna fastställa bolagets korrekta taxering.⁷¹ EUD ansåg dock att staten kunde införskaffa de uppgifter som behövdes för att fastställa taxeringen med hjälp av 1977 års handsträckningsdirektiv,⁷² varvid det var att gå för långt att samtidigt ställa krav på bolaget.

⁶⁹ C-264/96 Imperial Chemical Industries plc (ICI) [1998] ECR I-04695, punkt 28.

⁷⁰ Exempelvis C-204/90 Bachmann [1992] ECR I-249 och C-136/00, Danner [2002] ECR I-08147.

⁷¹ C-250/95 Futura Participations [1997] ECR I-2471.

⁷² Rådets direktiv 77/799/EEG.

2.5.2.4 Territorialitetsprincipen och fördelningen av beskattningsrätten

Begreppet territorialitetsprincipen har använts som rättfärdigandegrund i mål i kombination med flera olika motiveringar. Territorialitetsprincipen innebär att medlemsstaterna har exklusiv behörighet att utforma skattelagstiftningen inom sina territorier så att de fångar upp alla inkomster i staten samt alla inkomster som intjänats av dem som är obegränsat skattskyldiga.⁷³ Reglerna måste dock alltid uppfylla ett skyddsvärt syfte varför principen kombineras med ytterligare motiveringar.

I målet N⁷⁴ uttalade EUD att de ligger inom medlemsstaternas behörighet att genom konventioner eller unilateralt bestämma vilka kriterier som ska avgöra fördelningen av beskattningsrätten medlemsstaterna emellan, eftersom det saknas harmoniserade gemensamma bestämmelser på området.⁷⁵ EUD accepterade i samma avgörande att det ställs en del krav på de skattskyldiga i medlemsstaterna som kan verka hindrande för utövandet av de grundläggande friheterna, när syftet har varit att fördela beskattningsrätten eller att motverka dubbelbeskattning.⁷⁶ Principen användes även på det sättet i det nedan refererade Malta-målet,⁷⁷ där Skatterättsnämnden menade att den svenska uttagsbeskattningen var utformad i enlighet med territorialitetsprincipen och syftade till att fördela beskattningsrätten mellan staterna.

2.5.2.5 Proportionalitetsprincipen

Proportionalitetsprincipen måste vara uppfylld oavsett vilken rättfärdigandegrund som accepterats i det enskilda fallet. Principen innebär att även om en åtgärd har rättfärdigats så kanske grunden för rättfärdigandet inte kan tillämpas beroende på att åtgärden är för sträng i förhållande till det syfte som eftersträvas med lagstiftningen.⁷⁸

⁷³ Dahlberg, Mattias, Internationell beskattning, s. 253.

⁷⁴ C-470/04 N [2006] ECR I-07409, se nedan i kapitel 3.3.3.2 N.

⁷⁵ C-470/04 N [2006] ECR I-07409, punkt 44.

⁷⁶ C-470/04 N [2006] ECR I-07409, punkt 49.

⁷⁷ RÅ 2008 ref. 30, se nedan i kapitel 3.3.3.3 Malta-målet.

⁷⁸ C-319/02 Manninen [2004] ECR I-7477, punkt 43.

Proportionaliteten avgörs genom en avvägning mellan det mål åtgärden eftersträvar samt effekten på de som berörs av åtgärden.⁷⁹ När en åtgärd är oproportionerlig brukar det uttryckas som att bestämmelsen går utöver vad som krävs för att uppnå syftet med den. Det finns då således andra sätt att uppnå samma syfte som inte skulle gjort samma begränsning eller hinder för utövandet av någon av EU-rättens grundläggande friheter.

2.5.2.6 Sammanfattning

Sammanfattningsvis finns det således fyra olika rättfärdigande grunder som EUD har accepterat i praxis. Samtliga av dessa grunder har snäv tillämplighet varav två, grunderna skatteflykt och effektiv skattekontroll, aldrig har kunnat tillämpas i verkligheten. Detta har berott på att ett hinder som i och för sig är rättfärdigat enligt någon av de accepterade grunderna även måste vara proportionerliga, det vill säga att den hindrande åtgärden inte får gå utöver vad som krävs för att uppfylla åtgärdens syfte.

Fortsättningsvis följer ett kapitel med den svenska lagstiftningen om uttagsbeskattning. Kapitlet innehåller även ett par rättsfall som legat till grund för att lagstiftningen bildats och utvecklats och det kommer där att återknytas till dessa rättfärdigande grunder.

⁷⁹ C-55/94 Gebhard [1995] ECR I-4165, p. 39.

3 De svenska uttagsbeskattningsreglerna

3.1 Inledning

Till att börja med presenterar detta kapitel reglerna för uttagsbeskattning enligt IL. Därefter följer en redogörelse av de anståndsregler som finns för betalningen av uttagsskatten. Av dessa anståndsregler presenteras först hur lagstiftningen löd i 17 a kapitlet i SBL och därefter presenteras den gällande lagstiftningen för anstånd, nämligen 63 kapitlet i SFL.

3.2 Vad som avses med uttagsbeskattning

I kapitel 22 i IL finns reglerna om uttagsbeskattning. Regelverket berör en mängd olika typer av uttag som alla ska beskattas enligt samma principer.⁸⁰

Med uttag avses att en tillgång eller tjänst tas ut ur näringsverksamheten för privat bruk, att en tillgång överlåtes till ett pris under marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat, att en tillgång förflyttas från en verksamhet till en annan, eller att den verksamhet som en tillgång tillhör helt eller delvis upphör att vara skattskyldigt eller att skattskyldigheten upphör i Sverige men upptas i ett annat land.⁸¹ Som sagt ovan i avgränsningen⁸² kommer denna uppsats endast att behandla det senaste fallet, nämligen när skattskyldigheten i och för sig består men att den upphör i Sverige för att upptas i en annan EU-medlemsstat, s.k. *exit-beskattning*. Denna situation kan uppstå på grund av att bolaget endast var begränsat skattskyldigt⁸³ i Sverige och att anknytningen⁸⁴ hit upphör, eller så ska inkomsten inte längre beskattas i Sverige på grund av skatteavtal mellan Sverige och en annan EU-medlemsstat.⁸⁵

⁸⁰ 22 kap. 2-5 §§ IL.

⁸¹ 22 kap. 2 och 5 §§ IL.

⁸² Se kapitel 1.2 Syfte och avgränsning.

⁸³ 6 kap. 7 § IL.

⁸⁴ 6 kap. 11 § IL.

⁸⁵ Skatteverkets ställningstaganden 2011-06-07, Dnr/målnr/löpnr: 131 228506-11/111.

Uttagsbeskattningen innebär att tillgången som tas ut ska behandlas som om den avyttras mot en ersättning som motsvarar tillgångens marknadsvärde.⁸⁶ Detta gäller oavsett om tillgången avyttras eller om den egentligen bara förflyttas inom verksamheten men över statsgränsen.

Enligt regeringen har uttagsreglerna delvis initierats av en anpassning till EU-rättens direktiv om fusioner och delvis syftar de till att bibehålla den svenska skattebasen.⁸⁷

3.3 Anståndsreglerna i 17 a kap. skattebetalningslagen

3.3.1 Inledning

Anståndsreglerna i SFL gällde mellan 1 januari 2010 och den sista december 2011. Avsnittet innehåller en presentation av samtliga kriterier för när och hur mycket anstånd som fick beviljas med inbetalningen enligt lagstiftningen samt en redogörelse av den praxis som föranlett reglerna om anstånd. Anledningen till att denna upphävda lag ges relativt stort utrymme i uppsatsen är att den nya lagstiftningen i stort har samma lydelse och att de utvecklats genom samma praxis.

3.3.2 Innebörden och syftet med anståndsreglerna i skattebetalningslagen

I 17 a kapitlets 2 § SBL inleds med att det är upp till skattesubjektet att ansöka om att få anstånd med inbetalningen av *skatten* och att skattesubjektet vidare måste vara obegränsat skattskyldig i Sverige. För att få anståndet krävs det sedan att paragrafens fyra rekvisit är uppfyllda.

Rekvisiten i paragrafen innebär att endast uttagsbeskattning som följer av 22 kap. 5 § p. 4-5 IL kan beviljas anstånd, det vill säga exit-beskattning. Denna bestämmelse är så pass snäv att den enligt propositionen innebär att anstånd med skatten inte kan beviljas om det har funnits grund för uttagsbeskattning av samma tillgångar och samma värde enligt någon annan bestämmelse under samma år. Det spelar därvid heller ingen roll i vilken ordning de omständigheter som utlöser beskattningen har inträffat.⁸⁸ Skatteavtalet som avses i be-

⁸⁶ 22 kap. 7 § 1 st. IL.

⁸⁷ Prop. 1994/95:91, s. 1.

⁸⁸ Prop. 2009/10:39, s. 21.

stämmelserna måste även ha ingåtts mellan Sverige och en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (härefter EES), och enligt det tredje rekvisitet ska de tillgångar som uttagsbeskattningen berör ingå i en näringsverksamhet. Till sist får denna näringsverksamhet inte heller ha upphört.

Om samtliga rekvisit är uppfylla *får* anstånd med skatten beviljas både före och efter att skatten betalas.⁸⁹ I fråga om överklagande av beslut om anstånd anger propositionen att detta ska ske enligt 22 kap. 11 § SBL varav det följer att det krävs prövningstillstånd för att ett överklagande ska prövas av kammarrätten.⁹⁰

Enligt 17 a kap. 3 § första stycket SBL får anståndsbeloppet inte överstiga den beskattning som skulle skett till följd av uttaget.⁹¹ Enligt förarbetet till SBL var det *slutlig skatt* som menades med *skatt*.⁹² Detta uttrycks i paragrafen som skillnaden mellan den skatt som fastställts det taxeringsår då inkomsten på grund av uttaget taxeras, och den skatt som skulle fastställts om denna inkomst inte tagits med vid beräkningen av den skattskyldiges inkomst i näringsverksamheten. Enligt andra stycket får beloppet inte heller överstiga skatten på de tillgångar som finns kvar i näringsverksamheten och som omfattas av ansökan, och enligt tredje stycket ska skatten anses vara proportionellt fördelat på de tillgångar som anståndet beviljats för.

Av 17 a kap. 5 § framgår vad som är den anståndsgrundande inkomsten för en tillgång. Denna består som huvudregel av tillgångens marknadsvärde minskat med det skattemässiga värdet vid tidpunkten för uttaget, varför marknadsvärdet måste fastställas vid utflyttningen.

Anståndstiden anges enligt kapitlets 8 § vara ett år från och med förfallodagen för skatten. Ett nytt beviljat anstånd lämnas för ännu ett år räknat från och med dagen efter den dag då den förra anståndstiden löper ut. Om förhållandena har förändrats väsentligt sedan anståndet beviljades eller om det föreligger andra särskilda skäl får Skatteverket ompröva beslutet om anstånd enligt 17 a kap. 9 § SBL.

⁸⁹ Prop. 2009/10:39, s. 39.

⁹⁰ Prop. 2009/10:39, s. 39.

⁹¹ Prop. 2009/10:30 s. 7.

⁹² Prop. 2009/10:30 s. 7.

I propositionen till reglerna motiveras de genom att de upprätthåller den svenska beskattningen genom att säkerställa att obeskattade värden inte skattefritt ska kunna tas ut ur näringsverksamheten så att vinster som upparbetats i Sverige beskattas här.⁹³ Reglerna har även uttryckts syfta till att förhindra skatteplanering genom att lagstiftningen fastställer tider för anstånd m.m.⁹⁴ SBL upphörde dock att gälla vid utgången av år 2011 för att ersättas av SFL.⁹⁵

3.3.3 Praxis som legat till bakgrund för anståndsreglernas tillkomst

3.3.3.1 Lasteyrie

I målet Lasteyrie⁹⁶ väcktes frågan huruvida den franska uttagsbeskattningen stred mot den fria etableringsrätten inom EU.

Uttagsbeskattningen innebar att om den skattskyldige som avsåg att flytta från Frankrike och som vid flytten innehade, eller under de 5 senaste åren hade innehaft, ett direkt eller indirekt betydande andelsinnehav i ett bolag som var skattskyldigt i Frankrike, så skulle andelarnas värdeökning som uppstått sedan förvärvet av andelarna beskattas när den skattskyldige flyttade. Uppskov med betalningen av uttagsskatten kunde medges om den skattskyldige inom en viss tid ingav en deklaration av den uppkomna värdeökningen, ansökte om uppskov, utsåg en representant för honom inom Frankrike samt om han innan sin avresa ställde säkerhet för uppskovsbeloppet som täckte skattemyndighetens fordran.

Syftet med den franska uttagsbeskattningen var att säkerställa att skattebasen inte urholkades som en följd av skatteflykter till länder med lindrigare beskattning av realisationsvinster.

EUD angav i sitt avgörande att reglerna behandlar en skattskyldig person som vill byta hemviststat sämre än den som väljer att stanna kvar i Frankrike. Detta följer av att den som flyttar blir skyldig att betala skatt på en latent inkomst, dvs. en inkomst som ännu inte reali-

⁹³ Prop. 2009/10:39, s. 13.

⁹⁴ Prop. 2009/10:39, s. 36-37.

⁹⁵ Ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna i SFL 2011:1244, punkt 18.

⁹⁶ C-9/02 Lasteyrie [2004] ECR I-02409.

serats och finns tillgänglig för den skattskyldige, medan den som väljer att stanna kvar i Frankrike inte beskattas för värdeökningarna förrän de eventuellt realiserats.⁹⁷

Även om de franska bestämmelserna om uttagsskatt inte medförde något förbud mot att skattskyldiga i Frankrike flyttade utomlands så var det likväl en bestämmelse som kunde begränsa utövandet av etableringsfriheten genom att den inverkade avskräckande på de skattskyldiga personerna.⁹⁸ Inom EU är inte ens snäva eller obetydliga begränsningar av etableringsfriheten tillåtna.⁹⁹ Det gäller i fråga om skattebestämmelser även om frågor om direkta skatter inte faller inom EU:s behörighet, eftersom medlemsstater ska iaktta EU-rätten när de utövar sin behörighet.¹⁰⁰

Sammanfattningsvis anger EUD att den händelsen att en skattskyldig person byter hemvist inte kan innebära att det rör sig om skatteflykt.¹⁰¹ En presumtion om skatteflykt kan inte ligga till grund för att en skatterättslig bestämmelse inverkar på EU:s grundläggande etableringsrätt, utan att samtidigt överskrida vad som krävs för att uppnå syftet med bestämmelsen.¹⁰² Det faktum att den skattskyldige kan medges uppskov med betalningen påverkar inte bedömningen eftersom uppskovet inte medges den utflyttande automatiskt och att uppskovet är förenat med villkor som kan vara svåra för den skattskyldiga att uppfylla och tungt ekonomiskt att upprätthålla.¹⁰³ Inkomstbortfall från den franska skattebasen, som bestämmelsen i fråga förebyggde, kan inte rättfärdiga en begränsning av etableringsrätten då den inte kan anses som tvingande hänsyn av allmänintresset.¹⁰⁴

⁹⁷ C-9/02 Lasteyrie [2004] ECR I-02409, punkt 46.

⁹⁸ C-9/02 Lasteyrie [2004] ECR I-02409, punkt 45.

⁹⁹ C-9/02 Lasteyrie [2004] ECR I-02409, punkt 43.

¹⁰⁰ C-9/02 Lasteyrie [2004] ECR I-02409, punkt 44.

¹⁰¹ C-9/02 Lasteyrie [2004] ECR I-02409, punkt 51.

¹⁰² C-9/02 Lasteyrie [2004] ECR I-02409, punkt 52.

¹⁰³ C-9/02 Lasteyrie [2004] ECR I-02409, punkt 47.

¹⁰⁴ C-9/02 Lasteyrie [2004] ECR I-02409, punkt 60.

3.3.3.2 N

Målet N¹⁰⁵ är en fortsättning av den EU-rättsliga praxis som påbörjats i Lasteyrie-målet. Bytet av hemvist orsakade att en nederländsk medborgares aktieinnehav skulle behandlas som om det avyttrades vid avresan. Den fiktiva vinsten från avyttringen beräknades som skillnaden mellan anskaffningsutgiften och marknadsvärdet för aktierna. Den skattskyldiga begärde genom en deklaration rätt till uppskov med betalningen av uttagsskatten, men för att få uppskovet krävdes det att den skattskyldige ställde säkerhet för betalningen.

Syftet med de nederländska reglerna om uttagsbeskattning och uppskov var att säkerställa en uppdelning av rätten att beskatta värdeökningar av bolagsandelar mellan medlemsstaterna i enlighet med territorialitetsprincipen och att på så sätt förhindra dubbelbeskattning.¹⁰⁶

Att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten är enligt EUD ett legitimt syfte som erkänts av domstolen.¹⁰⁷ Eftersom det saknas harmoniserade gemensamma bestämmelser har medlemsstaterna behörighet att genom konventioner eller unilateralt bestämma vilka kriterier som ska avgöra fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna emellan.¹⁰⁸

EUD gjorde bedömningen att kravet på deklaration av den skattskyldige vid ansökan om uppskov utgjorde en formalitet som i och för sig syftade till att hindra eller göra det mindre attraktivt för den skattskyldige att utnyttja sin etableringsrätt, men som ändå ansågs vara proportionerlig i förhållandet till lagstiftningens syfte att avskaffa dubbelbeskattningen.¹⁰⁹

Kravet på ställande av säkerhet var enligt EUD ett oproportionellt krav för att uppfylla syftet med skattesystemet, på grund av att det finns direktiv¹¹⁰ som stadgar att medlemstater har rätt att från de andra medlemsstaterna utfå alla uppgifter som behövs för att fastställa

¹⁰⁵ C-470/04 N [2006] ECR I-07409.

¹⁰⁶ C-470/04 N [2006] ECR I-07409, punkt 41.

¹⁰⁷ C-470/04 N [2006] ECR I-07409, punkt 42 med hänvisning till C-446/03 Marks & Spencer [2005] ECR I-10837.

¹⁰⁸ C-470/04 N [2006] ECR I-07409, punkt 44.

¹⁰⁹ C-470/04 N [2006] ECR I-07409, punkt 49.

¹¹⁰ Rådets direktiv 77/799/EEG och rådets direktiv 76/308/EEG.

den korrekta inkomstskatten av en medborgare samt rätt att få bistånd för indrivning av fordringar på skatter.¹¹¹

Vidare uttalade EUD att ett system som inte tar hänsyn till hela den värdeminskning som kan uppstå efter flytten inte kan anses vara proportionerlig såvitt värdeminskningarna inte beaktas i den nya hemviststaten.¹¹²

EUD anförde även att ställande av säkerheter medför de skattskyldiga indirekta kostnader, då de minskar de skattskyldigas kredittvärdighet vilket ofta leder till högre räntor.¹¹³ Vidare är det upp till den nationella domstolen att med stöd av EU-rättens likvärdighets- och effektivitetsprincip och praxis på området att ta ställning till om staten kan bli skadeståndskyldigt gentemot de drabbade medborgarna.¹¹⁴

Sammanfattningsvis anförde EUD i målet att den nederländska uttagsskatten utgjorde ett hinder mot medborgarnas utövande av den fria etableringsrätten. Detta följde av att reglerna var oproportionerliga till det syfte de tjänade till att uppfylla. Beviljandet för uppskov med betalningen av den fiktiva vinsten som bolaget skulle betala på grund av utflytten krävde ställande av säkerhet för betalningen och hänsyn togs inte till eventuella värdeförändringar av tillgångarna efter tidpunkten för flytten.

3.3.3.3 Malta-målet

Ett svenskt aktiebolag ville genom en omorganisation av verksamheten flytta sin skatterättsliga hemvist från Sverige till Malta.

Omorganisationen skulle enligt ett förhandsbesked¹¹⁵ från Skatterättsnämnden resultera i att den skatterättsliga hemvisten blev Malta. Enligt maltesisk intern rätt blir bolaget skatt-

¹¹¹ C-470/04 N [2006] ECR I-07409, punkterna 51-53.

¹¹² C-470/04 N [2006] ECR I-07409, punkt 54.

¹¹³ C-470/04 N [2006] ECR I-07409, punkt 57.

¹¹⁴ C-470/04 N [2006] ECR I-07409, punkterna 59-65.

¹¹⁵ Skatterättsnämndens beslut den 26 september 2006 i ärende nr 191-04/D, fastställdes av HFD i RÅ 2008 ref. 30.

skyldigt i Malta när ledningen av bolaget är belägen där. Enligt svensk intern rätt ska bolaget uttagsbeskattas när ett bolag flyttar från Sverige.¹¹⁶

Av skatteavtalet mellan Sverige och Malta framgår det att den svenska beskattningsrätten ska upphöra till förmån för den maltesiska beskattningen. Tillämpningen av skatteavtalet för att undgå svensk beskattning är enligt nämnden bara ett sätt att undvika dubbelbeskattning och förändrar inte de bakomliggande skattereglerna. Flytten räknades således som uttag och bolaget skulle därför uttagsbeskattas som om tillgångarna avyttrats mot marknadsvärdet.¹¹⁷

Eftersom bolaget endast hade tillgångar i andra medlemsstater än i Sverige och flytten beskattades missgynnar uttagsbeskattningen bolag med verksamhet i andra medlemsstater jämfört med bolag som endast har verksamhet i Sverige. Detta följde av att det senare inte skulle uttagsbeskattats på grund av verksamhetens bibehållna skattskyldighet i Sverige, vilket innebär att uttagsbeskattningen strider mot EU-rättens etableringsfrihet då bolagets innehav av fastigheter inom EU var etableringar som skyddas av artikel 49 i EUF-fördraget.

Inskränkningen av den fria etableringsrätten kunde enligt nämnden inte godtas enligt den fördragsstadgade möjligheten att avvika från EU-rätten då den inte grundades på hänsyn till allmän ordning, säkerhet eller hälsa.¹¹⁸ Nämnden stödde sig istället på EUD:s rule of reason-doktrin då skattereglerna enligt nämnden var utformade i enlighet med territorialitetsprincipen och syftade till att fördela beskattningsrätten mellan staterna.

För att tillgodose EU-rättens krav på lika behandling¹¹⁹ och för att beskattningen, och tillika inskränkningen av etableringsfriheten, inte ska gå utöver vad som är proportionellt för att uppnå beskattningens syfte bedömde nämnden att det belopp som skulle ha uttagsbeskattats vid bytet av skatterättslig hemvist istället ska beskattas först när tillgångarna avyttras och värdet av dem på så sätt realiserar. Genom denna lösning kommer inte uttagsbeskattningen heller vara diskriminerande eftersom beskattningen sker först då den skulle skett för motsvarande inkomst som intjänats inom Sverige.

¹¹⁶ 22 kap. 5 § 4 p. IL.

¹¹⁷ 22 kap. 7 § IL.

¹¹⁸ Art. 52 EUF-fördraget.

¹¹⁹ Art. 49 st. 2. EUF-fördraget.

Kontentan av domen medförde att HFD ändrade tidpunkten för när uttagsskatten ska betalas in så att anstånd med betalningen medgavs. För att undvika att skatten skulle strida mot det praxis som EUD stadgat i målen Lasteyrie och N.

Domen har kritiserats dels för att HFD dömde utan stöd i lag,¹²⁰ dvs. att domstolen vid tidpunkten för domen inte hade stöd för att medge anstånd för betalningen. Dels för att HFD som sista instans skulle begärt förhandsbesked från EUD i frågan enligt artikel 267 i EUF-fördraget då detta var första gången frågan om den svenska uttagsbeskattningens förenlighet med EU-rätten ställdes på sin spets.¹²¹

3.3.3.4 Sammanfattning av vad som lett till de svenska anståndsreglerna

I Malta-målet ändrade HFD tidpunkten för när belopp som uttagsbeskattas ska betalas in vid exit-beskattnings. Målet föranledde att kapitel 17 a lades till i skattebetalningslagen. Vid avgörandet var området dock oreglerat i svensk lag. HFD grundade istället sin dom på EUD:s principer som utvecklats i målen Lasteyrie och N, dock utan att ta hänsyn till de värdeförändringar som denna praxis menade var nödvändigt för en proportionerlig lagstiftning.

De principer som har stadgats angående uttagsbeskattnings inom EU är således att alla åtgärder som en medlemsstat företar som på något sätt utgör en begränsning av etableringsfriheten utgör ett hinder av friheten som måste rättfärdigas.¹²² En begränsning föreligger då medborgare inom EU behandlas med sämre villkor än en andra medborgare och den enda skillnaden är att den första ändrar sin skatterättsliga hemviststat.¹²³ En begränsning som syftar till att motverka ett presumerat beteende kan aldrig rättfärdigas.¹²⁴ Exit-beskattnings kan inte anses vara proportionerlig i den mån värdeförändringar av de utflyttade tillgångarna inte beaktas vid fastställandet av det belopp som ska betalas.¹²⁵ Detta förändras inte av

¹²⁰ 2 kap. 10 § RF.

¹²¹ Cejje, SvSkT 2008 (10), s. 760.

¹²² Se ovan under kapitel 3.3.3.1 Lasteyrie, C-9/02 Lasteyrie [2004] ECR I-02409, punkt 45.

¹²³ Se ovan under kapitel 3.3.3.1 Lasteyrie, C-9/02 Lasteyrie [2004] ECR I-02409, punkt 46.

¹²⁴ Se ovan under kapitel 3.3.3.1 Lasteyrie, C-9/02 Lasteyrie [2004] ECR I-02409, punkt 52 och 60.

¹²⁵ Se ovan under kapitel 3.3.3.1 Lasteyrie, C-9/02 Lasteyrie [2004] ECR I-02409, punkt 46 och kapitel 3.3.3.2 N, C-470/04 N [2006] ECR I-07409, punkt 54.

att den skattskyldige medges anstånd med betalningen. Om anståndet är strängt villkorat kan reglerna inte anses uppfylla kravet på proportionalitet, varvid de inte heller kan rättfärdigas.¹²⁶ Mindre krav på den skattskyldige kan dock rättfärdigas om de hade ställts på bolaget även om det hade stannat inom staten.¹²⁷

Efter att domen till Malta-målet meddelades tilldelades Sverige en begäran av kommissionen att ändra exit-beskattningen av bolag då reglerna inte uppfyllde de krav som ställt genom Lasteyrie-målet.¹²⁸

3.4 De nya anståndsreglerna enligt skatteförfarandelagen

3.4.1 Inledning

Den 1 januari 2012 trädde den SFL i kraft och ersatte föregångaren SBL i fråga om bland annat anståndsreglerna. Anståndsreglerna för betalningen av uttagsskatt återfinns nu i 63 kapitlet i SFL. I stort lyder reglerna oförändrat som i SBL men på några ställen har ordalydelsen i paragrafen förändrats och det har tillagts vissa bestämmelser. Det följande kapitlet redogör således för anståndsreglerna enligt SFL, vad syftet med lagstiftningen är och varför den infördes när den föregående lagen var så lik.

3.4.2 Innebörden och syftet med anståndsreglerna i skatteförfarandelagen

Enligt 63 kap. 14 § 1 st. SFL ska Skatteverket bevilja en obegränsat skattskyldig anstånd med betalningen av *slutlig uttagsskatt* om skatten uppfyller paragrafens fyra följande förutsättningar. Dessa förutsättningar innebär likt SBL:s i 17 a kap. 2 § att det ska röra sig om uttagsskatt på grund av 22 kap. 5 § 4 eller 5 p. II, det skatteavtal som orsakar att Sverige förlorar beskattningsrätten ska vara mellan Sverige och en annan stat inom EES, tillgången som uttagsskattas ska ingå i en näringsverksamhet inom EES och denna verksamhet får inte ha upphört.

¹²⁶ Se ovan under kapitel 3.3.3.1 Lasteyrie, C-9/02 Lasteyrie [2004] ECR I-02409, punkt 47 och kapitel 3.3.3.2 N, C-470/04 N [2006] ECR I-07409, punkt 57.

¹²⁷ Se ovan under kapitel 3.3.3.2 N, C-470/04 N [2006] ECR I-07409, punkt 49.

¹²⁸ Kommissionens begäran, 2008-09-18, IP/08/1362.

Anståndet ska uppgå till ett skäligt belopp enligt 63 kap. 16 § SFL, såvida inte annat anges i kapitlets paragrafer 17-21. Med *slutlig skatt* avses samma sak som i SBL; anstånd beviljas högst med ett belopp som motsvarar skillnaden mellan den skatt som har bestämts det år då uttaget togs med vid beräkningen av näringsverksamhetens inkomst och den skatt som skulle bestämts om inkomsten inte togs med vid beräkningen.¹²⁹ Anståndet får inte heller överstiga den slutliga skatten på de tillgångar som finns kvar i näringsverksamheten och som omfattas av ansökan.¹³⁰

Anståndstiden är ett år efter den dag då skatten senast ska betalas och kan förlängas med ett år åt gången enligt 63 kap. 14 § 2 st. SFL, men Skatteverket får återkalla anståndet eller sätta ned anståndsbeloppet om det föreligger särskilda skäl, om anståndet beviljats på grund av att sökanden har angett felaktiga uppgifter eller om förhållandena har ändrats väsentligt sedan anståndet beviljades.¹³¹

SFL utformades som en del av regeringens förenklingsarbete¹³² som syftar till att utforma regler, processer och förfaranden som är bättre anpassade till bolagens villkor och verklighet.¹³³ SFL ersätter alla bestämmelser som går under beteckningen ”skatteförfarandet” som främst var stadgade i taxeringslagen (1990:324) (härefter TL), SBL och lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.¹³⁴ Problemen som den spridda lagstiftningen gav upphov till var huvudsakligen att det fanns för många hänvisningar mellan lagarna, att det på vissa områden fanns det dubbel lagstiftning och att det var svårt att dra en gräns för när vilken av SBL och TL som skulle tillämpas.¹³⁵ SFL ska nu ensamt reglera uttaget och kontrollen av nästintill alla skatter och avgifter som togs ut enligt TL och SBL.¹³⁶

¹²⁹ 63 kap. 17 § 1 st. skatteförfarandelagen (2011:1244)(härefter SFL).

¹³⁰ 63 kap. 17 § 2 st. SFL.

¹³¹ 63 kap. 22 § 1-2 st. SFL.

¹³² Prop. 2010/11:165, s. 44 och 69.

¹³³ Prop. 2010/11:165, s. 275.

¹³⁴ Prop. 2010/11:165, s. 270.

¹³⁵ Prop. 2010/11:165, s. 280.

¹³⁶ Prop. 2010/11:165, s. 282.

4 National Grid-målet

4.1 Inledning

I november år 2011 meddelade EUD sitt avgörande i det s.k. *National Grid-målet*.¹³⁷ Målet förändrar delvis principer som EUD stadgat i tidigare praxis varvid avgörandet har betydelse för analysen av huruvida de svenska reglerna är förenliga med etableringsfriheten.

4.2 Omständigheterna i målet

Enligt den nederländska inkomstskattelagen skulle ett bolag, vars skattskyldighet i Nederländerna upphörde till följd av att bolaget bytte hemvist, uttagsbeskattas för ännu inte realiserade värdeökningar på bolagets tillgångar då flytten fick som följd att bolaget ansågs ha realiserat värdeökningarna av tillgångarna i Nederländerna.

Syftet med reglerna var att säkerställa att en välavvägd fördelning av beskattningsrätten upprätthölls mellan medlemsstaterna i enlighet med territorialitetsprincipen.¹³⁸

Rättsfrågorna som behandlades i målet var huruvida det strider mot etableringsfriheten att slutligt fastställa uttagsskatten för ett bolag som byter hemviststat vid tidpunkten för flytten samt om ett omedelbart uttag av skatten vid tidpunkten för flytten är proportionerligt.

4.3 EUD:s dom

Enligt EUD utgjorde det direkta fastställandet av uttagsbeskattningen en begränsning av etableringsfriheten då det uppstod nackdelar i likviditetshänseende för det utflyttande bolaget jämfört med ett bolag som valde att stanna inom staten. Skillnaden bestod i att flytten ledde till att orealiserade värdeökningar på tillgångar omedelbart beskattades medan de fortsatt inhemska bolagens tillgångar beskattades först då de eventuellt realiserades.¹³⁹

Den begränsande skatteregeln kunde dock enligt EUD rättfärdigas då säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten inom EU är ett legitimt ändamål som har accepterats av

¹³⁷ C-371/10 National Grid Indus [2011].

¹³⁸ C-371/10 National Grid Indus [2011], punkt 18.

¹³⁹ C-371/10 National Grid Indus [2011], punkt 37.

EUD. Eftersom det ännu saknas enhetliga harmoniserande regler på området för denna typ av beskattning så har medlemsstaterna befogenhet att i enlighet med territorialitetsprincipen bestämma vilka kriterier som ska avgöra hur beskattningen fördelas staterna emellan.¹⁴⁰

Att slutligt fastställa uttagsskatten vid flytten ansåg EUD då vara proportionellt trots att det uteslöt beaktande av eventuella värdenedgångar som kan uppstå efter flytten.¹⁴¹ Fördragen innehåller enligt EUD inte några garantier för att flyttning av bolag inom EU ska ske helt skatteneutralt.¹⁴² Med detta menade EUD att tillgångarna efter flytten enbart kommer beskattas i den nya hemviststaten, varför det ankommer på den medlemsstaten att beakta värdeförändringar på tillgångarna som inträffat efter flytten.¹⁴³ Ursprungsstaten ska därför ”slutbeskatta” bolaget när dess beskattningsrätt upphör, så att den nya hemviststaten kan ta vid sin beskattning.

När det gäller frågan om tidpunkten av betalningen av uttagsskatten uttalade EUD att den ovan nämnda likviditetsnackdelen å ena sidan kunde undvikas genom att skatten istället tas ut när tillgångarna faktiskt realiserar.¹⁴⁴ Å andra sidan är problemet med uppskovet enligt EUD att det förutsätter att ursprungsstaten får kännedom av realiseringarna vartefter de sker, och detta kan leda till en betydande administrativ börda för bolagen att detta i sig utgör ett hinder av etableringsfriheten.¹⁴⁵ Uppskovet är även förenat med en bibehållen osäkerhet för staten kring huruvida uttagsskatten kommer att betalas, varför EUD anser att ett krav på ränta och på ställande av bankgaranti i de nationella lagstiftningarna är motiverat.¹⁴⁶

¹⁴⁰ C-371/10 National Grid Indus [2011], punkt 45 som hänvisar till C-470/04 N [2006] ECR I-07409 (se kapitel 3.3.3.2).

¹⁴¹ C-371/10 National Grid Indus [2011], punkt 56.

¹⁴² C-371/10 National Grid Indus [2011], punkt 62.

¹⁴³ C-371/10 National Grid Indus [2011], punkt 58.

¹⁴⁴ C-371/10 National Grid Indus [2011], punkt 68.

¹⁴⁵ C-371/10 National Grid Indus [2011], punkt 71.

¹⁴⁶ C-371/10 National Grid Indus [2011], punkt 74.

4.4 Sammanfattning

I tidigare praxis har det fastställts att uttagsbeskattningen måste beakta värdeförändringar av de utflyttade tillgångarna fram till den tidpunkten då värdena realiserats för att kunna anses vara proportionerliga mot det syfte reglerna avser att uppfylla.¹⁴⁷ I National Grid-målet kommer EUD fram till att medlemsstaterna kan fastställa beloppet för uttagsskatten redan vid flytten då värdeförändringar efter flytten inte ska beaktas av den staten som bolaget flyttar ut ifrån. Det är istället upp till den nya hemviststaten att beakta dessa förändringar. Detta följer av medlemsstaternas rätt att, enligt territorialitetsprincipen och med en välvägd fördelning av beskattningsrätten som rättfärdigandegrund, avgöra när och hur beskattningsrätten övergår mellan medlemsstaterna då det saknas harmoniserande direktiv på området.

Det EUD slutligen kommer fram till angående betalningstidpunkten är att det enda proportionerliga är att bolagen själva får avgöra huruvida de vill betala skatten omgående vid flytten eller om de vill få uppskov med betalningen av uttagsskatten.¹⁴⁸ EUD anger även att uppskovet kan vara förenat med ränta och att det kan vara motiverat att medlemsstaterna kräver bankgaranti för betalningen då uppskovet är förenat med en risk för att skatten inte kommer att kunna tas ut.¹⁴⁹ Även denna slutsats strider mot den praxis som EUD stadgat i målen *Lasteyrie*¹⁵⁰ och *N*¹⁵¹ där EUD istället fastställde att uppskov som är villkorade med krav på den betalningsskyldige är oproportionellt på grund av att det finns EU-rättsliga direktiv¹⁵² om att medlemsstater har rätt att från andra medlemsstater få bistånd för indrivning av fordringar på skatter.¹⁵³

¹⁴⁷ C-9/02 *Lasteyrie* [2004] ECR I-02409, punkt 46 och C-470/04 *N* [2006] ECR I-07409, punkt 54.

¹⁴⁸ C-371/10 *National Grid Indus* [2011], punkt 85.

¹⁴⁹ C-371/10 *National Grid Indus* [2011], punkterna 73-74.

¹⁵⁰ Se ovan under kapitel 3.3.3.1 *Lasteyrie*.

¹⁵¹ Se ovan under kapitel 3.3.3.2 *N*.

¹⁵² Rådets direktiv 76/308/EEG.

¹⁵³ C-470/04 *N* [2006] ECR I-07409, punkterna 52-53.

5 Uttagsbeskattningens förenlighet med etableringsfriheten

5.1 Inledning

Utredningen av uttagsbeskattningens förenlighet med den grundläggande etableringsrätten kommer att disponeras enligt samma upplägg som jag försökt hålla mig till när jag i uppsatsen har refererat rättsfall och som EUD använder som struktur i sina avgöranden.

Först påminns om syftet med den svenska uttagsbeskattningen och sedan utreds huruvida reglerna utgör någon begränsning av etableringsfriheten. Om reglerna faktiskt hindrar eller skulle kunna inverka begränsande, så utreds huruvida detta kan godtas enligt antingen de fördragsstadgade undantagen eller enligt någon av de accepterade rättfärdigandegrunderna från EUD:s rule of reason-doktrin. Om fördragsstridigheten kan rättfärdigas enligt denna doktrin måste begränsningen vara proportionerlig i förhållande till det syfte som reglerna är menade att uppfylla för att vara motiverade, varför de svenska reglerna jämförs med de krav som har bedömts som antingen proportionerliga eller som för långtgående.

5.2 Syftet med uttagsbeskattningen

I förarbeten till uttagsbeskattningsreglerna har lagstiftningarna motiverats med att de syftar till att skydda den svenska skattebasen.¹⁵⁴ I HFD:s dom i Maltamålet¹⁵⁵ fastställde HFD Skatterättsnämndens uttalande om att uttagsreglerna utformats i enlighet med territorialitetsprincipen och att de har till syfte att fördela beskattningsrätten mellan medlemsstaterna inom EU.¹⁵⁶

I förarbetet till anståndsreglerna i SBL har uttagsbeskattningen även motiverats genom att de syftar till att upprätthålla den svenska beskattningen och att vinster som upparbetats i Sverige måste kunna beskattas här.¹⁵⁷ Det ska här påpekas att SFL enligt dess förarbeten

¹⁵⁴ Prop. 1994/95:91, s. 1 och prop. 2009/10:39, s. 36-37.

¹⁵⁵ RÅ 2008 ref. 30.

¹⁵⁶ RÅ 2008 ref. 30.

¹⁵⁷ Prop. 2009/10:39 s. 13.

syftar till att förenkla skatteförfarandet genom att samla lagstiftningen i en lag och att reglerna i SFL i stort stämmer överens med de regler som fanns i SBL. Det kan därför antas att SBL:s förarbetens motiveringar till anståndsreglerna i stort också är tillämpliga vad gäller SFL:s anståndsregler.

5.3 Utgör reglerna någon begränsning av utövandet av etableringsfriheten?

5.3.1 Uttagsbeskattningen i sig

Etableringsfriheten ger medlemsstaternas medborgare en rätt att inom EU fritt etablera sig under samma villkor som etableringsstaten uppställer för sina egna medborgare.¹⁵⁸ Enligt EUD:s avgörande i målet ICI¹⁵⁹ innefattar även fördragets etableringsfrihet ett förbud för medlemsstaterna att hindra EU-medborgarnas utövande av denna frihet. Förbudet är strikt och innebär enligt praxis¹⁶⁰ att inte ens snäva eller obetydliga begränsningar är tillåtna, och detta kommer även till uttryck i fördraget då det stadgar att all diskriminering av medborgarna på grund av nationalitet ska avskaffas.¹⁶¹

Av de refererade avgörandena har det framkommit att den väsentliga frågan för att avgöra huruvida uttagsbeskattningen verkar begränsande för etableringsfriheten är ifall det finns en diskrepans i gynnsamhet mellan ett bolag vars skattskyldighet upphör i Sverige och ett bolag som är fortsatt skattskyldigt här.

I enlighet med kommissionen¹⁶² och HFD:s bedömning i Malta-målet finner jag att det finns en skillnad i behandling av bolag som flyttar i jämförelse med de som stannar. HFD:s bedömning i Malta-målet bygger på samma struktur som EUD:s bedömning i National Grid-målet.¹⁶³ Båda domstolarna kommer fram till att det finns en skillnad i behandling av

¹⁵⁸ Art. 49(2) EUF-fördraget.

¹⁵⁹ C-264/96, Imperial Chemical Industries plc (ICI) [1998] ECR I-04695, punkt 21.

¹⁶⁰ C-9/02 Lasteyrie [2004] ECR I-02409, punkt 43.

¹⁶¹ Art. 18 EUF-fördraget.

¹⁶² Kommissionens begäran, 2008-09-18, IP/08/1362.

¹⁶³ C-371/10 National Grid Indus [2011], punkt 37.

bolagen eftersom det flyttande bolaget, men inte det fortsatt svenska bolaget, beskattas på latent vinst enligt 22 kap. II. Bolag som väljer att stanna beskattas inte på vinster förrän de realiserats och då till det belopp som realisationen sker till. Det flyttande bolaget får en fastställd skatt vid utflyttningstidpunkten som således kan skilja sig från det belopp som faktiskt realiserats, även om betalningen av skatten inte behöver betalas förrän vid avyttringen av tillgången.

5.3.2 Åtskillnaden mellan obegränsat och begränsat skattskyldiga

Anståndsreglerna gör även skillnad mellan bolag som är obegränsat eller begränsat skattskyldiga i Sverige. Att bolaget är obegränsat skattskyldigt här är nämligen en förutsättning för att kunna få anstånd beviljat över huvud taget, vilket utgör en uppenbar olika behandling.

5.3.3 Slutsats angående begränsningen

Även om exit-beskattningen inte medför något förbud mot att bolag, oavsett skattskyldighet, flyttar till en annan medlemsstat så är det likväl en bestämmelse som kan begränsa utövandet av etableringsfriheten då den kan inverka avskräckande skattemässigt på så sätt som förbjöds i avgörandet *Lasteyrie*.¹⁶⁴ Kontentan blir således enligt denna praxis att den svenska uttagsbeskattningen generellt utgör en begränsning av utövandet av etableringsfriheten, varför den måste rättfärdigas.

5.4 Kan begränsningen rättfärdigas?

5.4.1 Inledning till rättfärdigandet

De grunder som kan rättfärdiga ett hinder mot etableringsfriheten är enligt fördraget hänsyn till allmän ordning, säkerhet eller hälsa.¹⁶⁵ Enligt EU-rättens *rule of reason*-doktrin kan begränsande åtgärder mot etableringsfriheten även rättfärdigas med hänsyn till att förhindra skatteflykt, säkerställa en stats skattesystems inre sammanhang, upprätthålla en effektiv skattekontroll eller genom den skatterättsliga territorialitetsprincipen.

På den direkta beskattningens område är de begränsande åtgärderna lämnade till *rule of reason*-doktrinen för att rättfärdigas. Det är nämligen svårt, om inte omöjligt, att motivera

¹⁶⁴ C-9/02 *Lasteyrie* [2004] ECR I-02409, punkt 45.

¹⁶⁵ Art. 52(1) EUF-fördraget.

en skatt utifrån den allmänna ordningen, säkerheten eller hälsan i en stat. Nedan följer således en genomgång av rättfärdigandegrunderna enligt rule of reason-doktrinen i förhållande till de syften som den gällande lagstiftningen för exit-beskattning ska uppfylla.

5.4.2 Förhindra skatteflykt

Regeringen har angett att uttagsskatten syftar till att skydda den svenska skattebasen.¹⁶⁶ Detta är ett uttryck för att den svenska staten vill förhindra att stora summor med pengar försvinner från Sverige utan att först beskattas. Även anståndsreglerna har uttryckts syfta till att förhindra ökad skatteplanering genom att tider för anstånd m.m. fastställs i lag.¹⁶⁷ Att förhindra skatteflykt är en grund som EUD i och för sig har accepterat, men som inte anses kunna rättfärdiga att en nationell regel strider mot EU-rättens grundläggande etableringsfrihet utan att samtidigt vara oproportionell.¹⁶⁸ En lagstiftning om exit-beskattning som begränsar eller hindrar utövandet av etableringsfriheten och som endast syftar till att förhindra skatteflykt skulle således förmodligen aldrig kunna rättfärdigas.

5.4.3 Den skatterättsliga territorialitetsprincipen

Uttagsreglerna bör sannolikt även kunna motiveras utifrån den skatterättsliga territorialitetsprincipen genom att reglerna syftar att säkerställa beskattningen av värdeökningar eller inkomst av näringsverksamhet som uppkommit medan den skattskyldige bedrev verksamheten i Sverige.¹⁶⁹

Det angivna syftet i SBL:s förarbete om att upprätthålla den svenska beskattningen så att vinster som upparbetats i Sverige ska kunna beskattas här,¹⁷⁰ tolkar jag som ett uttryck av territorialitetsprincipen och syftet att fördela beskattningsrätten mellan medlemsstaterna inom EU. Skatterättsnämnden uttalade i Malta-målet¹⁷¹ att den skatterättsliga territoriali-

¹⁶⁶ Prop. 1994/95:91, s.1.

¹⁶⁷ Prop. 2009/10:39, s. 36-37.

¹⁶⁸ C-9/02 Lasteyrie [2004] ECR I-02409, punkt 52.

¹⁶⁹ Cejic, SvSkT 2008 (10), s. 763.

¹⁷⁰ Prop. 2009/10:39 s. 13.

¹⁷¹ RÅ 2008 ref. 30, se ovan i kapitel 3.3.3.3 Malta-målet.

tetsprincipen även borde innefatta en rätt att beskatta vinster som ett svenskt bolag gör på fastigheter belägna i en annan medlemsstat om bolaget hade hemvist i Sverige under den tid som värdena upparbetades, då EUD har accepterat¹⁷² att stater beskattar sina obegränsat skattskyldiga fysiska personer för inkomster som uppkommit i andra medlemsstater.

Uttalandet har dock kritiserats¹⁷³ som motivering i domen av Malta-målet eftersom HFD i detta fall gör ett antagande trots att sista instans ska begära förhandsbesked av EUD när det finns oklarheter kring tolkningen av EU-rätten enligt artikel 267 i EUF-fördraget. I National Grid-målet fastställdes dock att en medlemsstat enligt territorialitetsprincipen är berättigad att beskatta de värdeökningar som fram till utflytten uppstått i bolaget, vilket bekräftar skatterättsnämndens antagande.¹⁷⁴

5.4.4 Slutsats av syftets rättfärdigande

Sammanfattningsvis kan jag dra slutsatsen att den svenska exit-beskattningen som sådan hade kunnat rättfärdigas trots att den kan inverka begränsande av medborgarnas utövande av etableringsfriheten om det inte var för att den gör åtskillnad mellan bolag som är obegränsat och begränsat skattskyldiga. Den då tillämpliga rättfärdigandegrunden är den skatterättsliga territorialitetsprincipen eftersom exit-beskattningen tillsammans med anståndsreglerna utgör en gränsdragning för när vilken medlemsstat har beskattningsrätten för en viss medborgare och dess tillgångar. Så länge det saknas harmoniserande bestämmelser för detta inom EU är det således upp till medlemsstaterna att själva lagstadga de principer som ska avgöra denna fördelning.

¹⁷² C-446/03 Marks & Spencer [2005] ECR I-10837, punkterna 39 och 45.

¹⁷³ Cejic, SvSkT 2008 (10), s. 760.

¹⁷⁴ C-371/10 National Grid Indus [2011], punkt 46.

5.5 Är begränsningen proportionerlig mot det syfte som reglerna ska uppfylla?

5.5.1 Inledning

I detta avsnitt följer en genomgång av vilka krav i regelverken för uttagsbeskattning som har ansetts vara proportionerliga gentemot de syften som reglerna ska uppfylla. Varje krav jämförs med den svenska lagstiftningen på området.

5.5.2 Förutsättningen för uppskov

Av Lasteyrie-målet framkom att uttagsskatteregler som verkade begränsande för etableringsfriheten var oproportionerliga i de fall uppskov med betalningen av uttagsskatt inte medgavs automatiskt.¹⁷⁵

I SBL framgick det att Skatteverket efter ansökan fick bevilja en obegränsat skattskyldig anstånd med inbetalningen.¹⁷⁶ Att Skatteverket fick, kunde tolkas så att ansökan måste vara komplett i andra paragrafens mening för att Skatteverket överhuvudtaget skulle kunna bevilja anståndet eller så att Skatteverket kunde göra en vidare bedömning huruvida de kommer bevilja anståndet eller inte.¹⁷⁷ Enligt propositionen var den enda anledningen till att ordet *får* användes att det var samma uttryck som användes i SBL:s kapitel 17 och att regeringen inte fann att en ändring av det uttrycket till ordet *ska* eller liknande var nödvändigt trots att det kunde tolkas olika.¹⁷⁸

I SFL:s 63 kap. 14 § har termen dock ändrats till att Skatteverket *ska* bevilja en obegränsat skattskyldig anstånd med betalningen av exit-beskattningen. Beviljandet kräver dock att den skattskyldige *ansöker* om att få anstånd med betalningen av skatten enligt 63 kap. 2 § SFL, det sker således inte automatiskt. Anståndstiden är även satt till ett år åt gången, vilket innebär att ansökningskravet ställs på bolagen varje år, så länge de har kvar tillgångarna enligt

¹⁷⁵ C-9/02 Lasteyrie [2004] ECR I-02409, punkt 56.

¹⁷⁶ 17 a kap. 2 § 1 st. SBL.

¹⁷⁷ Prop. 2009/10:39, s. 20.

¹⁷⁸ Prop. 2009/10:39, s. 20.

63 kap. 14 § 2 st. och 17 § 2 st. SFL. Det finns dock ingen maxgräns för hur många år ett anstånd får upprätthållas.

5.5.3 Betalningstidpunkten

Vad gällde tidpunkten för betalningen av skatten uttalade EUD i National Grid-målet att det enda proportionerliga vore om det var upp till bolaget att avgöra huruvida det vill betala uttagsskatten omedelbart vid flytten eller om det vill få anstånd med betalningen av denna, då båda alternativen är förknippade med eventuella nackdelar för bolaget.¹⁷⁹

Med tanke på att bolagen ska få välja huruvida de vill ha anstånd med betalningen av skatten är det enda ändamålsenliga att bolaget om de vill ha anstånd, ansöker därom.

5.5.4 Deklarationskrav

I målet N¹⁸⁰ framkom att ett krav på deklARATION av bolagets värdeökningar på de tillgångar som utflyttas inte var en åtgärd som gick längre än vad syftet med regeln krävde för att uppfyllas om en deklARATION ändå hade behövts inlämnats då värdena väl realiserades i bolaget.¹⁸¹

Kravet på deklARATION kommer innebära en ökad administrativ börda för bolagen då det bland annat kommer att krävas att bolagen visar på individuella marknadsvärden och skattemässiga värden för varje enskild tillgång som anståndet söks för.¹⁸² Anståndet är dock som sagt frivilligt och det blir således upp till bolagen att avgöra om de vill utnyttja möjligheten till anstånd eller om de vill betala skatten direkt.¹⁸³

¹⁷⁹ C-371/10 National Grid Indus [2011], punkt 73.

¹⁸⁰ C-470/04 N [2006] ECR I-07409, se ovan i kapitel .3.3.3.2 N.

¹⁸¹ C-470/04 N [2006] ECR I-07409, punkt 49.

¹⁸² 63 kap. 19 § SFL.

¹⁸³ Prop. 2009/10:39, s. 37.

5.5.5 Krav på ställande av säkerhet för betalningen

Att ett krav på ställande av säkerhet var för långtgående fastställdes i Lasteyrie-målet och bekräftades i N-målet, då EU-rättsliga direktiv¹⁸⁴ ger medlemsstaterna rätt att från varandra utfå alla uppgifter de behöver för att fastställa inkomstskatt och för att driva in fordringarna på dessa skatter.¹⁸⁵ I National Grid-målet ändrade dock EUD sitt ställningstagande och anförde att beviljande av uppskov av skatt är förenat med ett risktagande för staten varför krav på ränta och ställande av säkerhet för betalningen kan vara motiverat. Det går således inte att säga annat än att rättsläget är fortsatt osäkert då det finns helt motsägelsefulla praxis om frågan.

Vad gäller kravet på säkerhet för anståndet i svensk rätt så uppställer SFL detta krav vid ett par situationer. Enligt 63 kap. 8 och 22 §§ SFL kan säkerhet krävas om det kan antas att skatten inte kommer att betalas i tid eller om förhållandena väsentligen har förändrats sedan anståndet beviljades. Men tillämpligheten av dessa bestämmelser har begränsats till när det är tveksamt hur stort belopp som kommer att behöva betalas enligt kapitlets 4 §, eller när den skattskyldige har begärt omprövning eller har överklagat beslutet och det kan medföra betydande skadeverkningar för den skattskyldige eller annars framstå som oskäligt att betala skatten enligt kapitlets 5 §.

5.5.6 Fastställandet av den slutliga skatten

EUD stadgade i N-målet att ett system för indrivning av skatt, som inte tar hänsyn till hela den eventuella värdeminskningen som kan uppstå efter flytten inte kan anses vara proportionerligt.¹⁸⁶ I National Grid-målet ändrade EUD detta fastställande och stadgade istället att det är proportionerligt att fastställa den slutliga skatten vid tidpunkten för utflytten då syftet med uttagsskatten är att fördela beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Efter tidpunkten för flytten ska det vara upp till den nya hemviststaten att beakta förändringarna i värdet på bolagets tillgångar.¹⁸⁷

¹⁸⁴ Rådets direktiv 77/799/EEG och rådets direktiv 76/308/EEG.

¹⁸⁵ C-470/04 N [2006] ECR I-07409, punkterna 51-52.

¹⁸⁶ C-470/04 N [2006] ECR I-07409, punkt 54.

¹⁸⁷ C-371/10 National Grid Indus [2011], punkterna 56 och 58.

De svenska anståndsreglerna tar inte hänsyn till eventuella framtida värdeförändringar. Vid utflytten deklarerar det skattemässiga och det marknadsmässiga värdet för tillgångarna som flyttas och anståndet beviljas med det belopp som motsvarar skillnaden mellan den skatt som har bestämts det beskattningsår då uttaget togs med vid beräkningen av näringsverksamhetens inkomst och den skatt som skulle bestämts om denna inkomst inte togs med vid beräkningen.¹⁸⁸ Anståndet får inte heller överstiga den bestämda skatten för de tillgångar som finns kvar i näringsverksamheten, vilket innebär att uttagsskatten måste betalas in senast då tillgången som anståndet är beviljat för avyttras.

5.5.7 Avslutande analys

Att anståndsmöjligheten endast är tillgänglig för obegränsat skattskyldiga bör vara helt i strid med etableringsfriheten. Begränsat skattskyldiga juridiska personer med fasta driftställen i Sverige missgynnas uppenbart i jämförelse med de obegränsat skattskyldiga i situationen då bolagen vill byta hemviststat.

Kravet på ansöknings av bolagen måste anses vara motiverat eftersom det enligt praxis ska vara upp till var bolag att avgöra om de vill utnyttja anståndsmöjligheten eller inte. Det är trots allt nu ordagrant lagstiftat att Skatteverket efter ansökan ska bevilja anståndet. Närmre de två kraven på automatiskt anstånd och den skattskyldiges val kan nog inte en lagstiftning komma. Frågan är dock om det är nödvändigt att ställa ett återkommande krav på ansökan, det torde räcka med ett beviljande som sträcker sig till dess att tillgången avyttras, även om det inte finns någon gräns för hur många anståndsperioder som får beviljas.

Vid utflyttningen ställs ett deklaratonskrav på den skattskyldige. Även detta måste dock anses vara okej eftersom kravet ändå hade krävts när bolaget väl avyttrade tillgången om det hade kvar sin hemvist i Sverige. Det är således inte ett ”ytterligare” krav som ställs på bolag som flyttar, utan ett krav som tidigareläggs för de som flyttar.

Angående kravet på ställande av säkerhet för betalningen råder det osäkerhet kring förenligheten med etableringsfriheten. Kravet aktualiseras i svensk rätt när den skattskyldiges förmåga att *betala i tid* ifrågasätts, på grund av *förändrade förhållanden* eller då *storleken på skattebeloppet är osäkert*. I de första två scenarierna bör dock Sverige kunna använda sin direk-

¹⁸⁸ 63 kap. 17 § 1 st. SFL.

tivsstadgade¹⁸⁹ rätt att driva in betalningen så som EUD stadgade i målet N, varför jag anser att regleringen ska anses vara för långt gående. Praxis på området är dock motsägelsefullt varför fördragsförenlighet inte heller kan uteslutas. Vad gäller situationen att storleken på skattebeloppet är osäkert, kan jag inte anse att ett säkerhetskrav är proportionerligt när det inte ens är fråga om den skattskyldiges betalningsförmåga. Medlemsstaterna ska enligt EUD:s fastställda praxis medge anstånd med betalningen om bolaget väljer det alternativet. Enligt min mening bör dock kravet på säkerhet vara helt oproportionellt på grund av de direktiv som nämnts.

Med fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna som rättfärdigandegrund tycker jag inte att det går att argumentera mot att skatten ska fastställas vid tidpunkten för bytet av hemviststat. Ursprungsstaten beskattar på detta sätt endast den värdeförändring som uppstått i den staten varvid följande förändringar beskattas i den stat som de upparbetas i. Om värdet har sjunkit från anskaffningstidpunkten fram till flytten men sedan ökar efter flytten har bolagen en teoretisk möjlighet att spara skattepengar om flytten sker till en medlemsstat med lindrigare beskattningskrav. Med detta vill jag ha sagt att det inte nödvändigtvis är negativt för bolagen att skatten fastsätts vid flytten. De svenska reglerna tar således inte hänsyn till värdeförändringar efter flytten men på grund av gällande praxis kan detta inte anses vara oproportionellt.

¹⁸⁹ Rådets direktiv 76/308/EEG.

6 Slutsats

Avslutningsvis ska nu frågan huruvida de svenska uttagsbeskattningsreglerna är förenliga med EU-rättens etableringsfrihet besvaras.

Av min utredning har jag kommit fram till att trots att uttagsbeskattningen inte hindrar bolag från att flytta inom EU så kan de svenska uttagsbeskattningsreglerna verka begränsande för utövandet av etableringsfriheten då de kan inverka avskräckande skattemässigt. Detta följer av att reglerna gör skillnad i behandling av bolag som väljer att byta skatterättslig hemviststat jämfört med de bolag som är fortsatt skattskyldiga i Sverige, eftersom de flyttande bolagen utsätts för beskattning på latent vinster som inte ännu realiserats för bolagen vilket inte fortsatt inhemska bolag utsätts för. Det finns således en diskrepans i behandlingen som verkar missgynnande för de bolag som vill byta hemviststat. Denna begränsning hade kunnat rättfärdigas då syftet med reglerna är att i enlighet med territorialitetsprincipen fördela beskattningsrätten för bolag som byter hemvist inom EU mellan de aktuella medlemsstaterna. Denna grund har accepterats i EUD:s praxis och så länge det saknas harmoniserande bestämmelser för denna fördelning är det upp till medlemsstaterna att själva lagstadga dessa principer.

Som sista steg för att en begränsande lagstiftning ska kunna rättfärdigas krävs att reglerna, som i och för sig grundas på ett accepterat syfte, inte går längre än vad som kan anses vara nödvändigt för att uppnå syftet. I stort anser jag att regelverket måste bedömas vara proportionerligt då det följer den praxis som EUD stadgat på området för uttagsbeskattningen. Jag bedömer dock att begränsningen inte kan rättfärdigas på grund av att åtskillnaden mellan obegränsat och begränsat skattskyldiga inte kan motiveras enligt någon av de rättfärdigande grunder som EUD har accepterat. Även reglerna om kraven på ställande av säkerhet för betalningen av skatten kan ifrågasättas. Jag är medveten om att det enligt senaste praxis från EUD är accepterat att medlemsstaterna begär säkerhet för betalningen då anståndet medför en ekonomisk risk för staten, men denna praxis strider mot tidigare avgöranden som har varit bättre motiverade med att medlemsstaterna enligt direktiv ska ge bistånd för att driva in skattefordringar. Den ekonomiska risk som EUD menat att staterna tar i och med anstånden kan inte motivera att förenligheten med en av EU-rättens grundläggande friheter riskeras. I dessa bemärkelser bör således anståndsreglerna förändras så att obegränsat och begränsat skattskyldiga behandlas lika samt att säkerhet inte är ett krav för att få anståndet med inbetalningen av uttagsskatten beviljat.

Referenslista

Offentligt tryck

Europeiska unionen

Fördrag

Fördraget om Europeiska Unionens Funktionsätt,

Direktiv

Rådets direktiv 76/308/EEG av den 15 mars 1976 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som har avseende på vissa avgifter, tullar, skatter och andra åtgärder. EGT L 175, 28.6.2001, s. 17–20,

Rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område. EGT L 336, 27.12.1977, s. 15–20,

Övrigt

Kommissionens begäran, 2008-09-18, IP/08/1362, Direkt beskattning: Kommissionen begär att Sverige ska ändra bestämmelser om utflyttningsskatt för bolag som anses begränsande (Dnr 2007/2372),

Förslag till avgörande av generaladvokat Jacobs föredraget den 21 mars 2002, i mål C-136/00, Danner [2002] ECR I-08147,

Svensk rätt

Författningar

Inkomstskattelag (1999:1229),

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

Regeringsformen (1974:152),

Skattebetalningslag (1997:483),

Skatteförfarandelag (2011:1244),

Taxeringslag (1990:324),

Propositioner

Proposition 1994/95:91 *Beskattningen av europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG) och andra inkomstskattefrågor,*

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

Proposition 2010/11:165 *Skatteförfarandet,*

Ställningstaganden

Skatteverkets ställningstaganden 2011-06-07, *Uttagsbeskattning och återföring av periodiserings-, ersättnings-, respektive expansionsfond när inkomst av näringsverksamhet inte längre ska beskattas i Sverige, Dnr/målnr/löpnr: 131 228506-11/111,*

Litteratur

Bernitz Ulf, Heuman Lars, Leijonhufvud Madeleine, Seipel Peter, Vogel Hans-Heinrich och Warnling-Nerep Wiweka, (2010), *Finna rätt*, upplaga 11, Norstedts Juridik AB, Mölnlycke,

Cejie Katia, *Ändrade regler vid utflyttning?*, Svensk Skattetidning 2008/10 s. 760-764,

Dahlberg Mattias, (2007), *Internationell beskattning*, upplaga 2, Studentlitteratur AB, Lund,

Jensen Ulf, Lindblom Per Henrik och Rylander Staffan, (2012), *Att skriva juridik Regler och råd*, upplaga 5, Iustus Förlag AB, Uppsala,

Lindencrona Gustaf, Lodin Sven-Olof, Melz Peter, Silfverberg Christer och Simon-Almendal Teresa, (2011), *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, upplaga 13, Studentlitteratur, Lund,

Sandgren Claes, (2007), *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare*, upplaga 2:4, Norstedts Juridik AB, Vällingby,

Strömholm Stig, (1996), *Rätt, rättskällor och rättstillämpning*, upplaga 5:1, Norstedts Juridik AB, Smedjebacken,

Warnling-Nerep Wiweka, Lagerqvist Veloz Roca Annika, Reichel Jane, (2008), *Statsrättens grunder*, upplaga 2, Norstedts Juridik AB, Stockholm,

Praxis

EU-domstolen

Mål C-6/64 Costa v E.N.E.L. [1964] ECR 585,

Mål C-120/78 Cassis de Dijon [1979] ECR 649,

Mål C-270/83 Avoir fiscal [1986] ECR 273,

Mål C-207/83 Kommissionen mot Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland [1985] ECR 1201,

Mål C-204/90 Bachmann [1992] ECR I-249,

Mål C-55/94 Gebhard [1995] ECR I-4165,

Mål C-250/95 Futura Participations [1997] ECR I-2471,

Mål C-264/96, Imperial Chemical Industries plc (ICI) [1998] ECR I-04695,

Mål C-311/97 Royal Bank of Scotland [1999] ECR I-02651,

Mål C-358/98, kommissionen mot Italien [2000] ECR I-1255,

Mål C-136/00, Danner [2002] ECR I-08147,

Mål C-324/00 Lankhorst-Hohorst [2002] ECR I-11779,

Mål C-9/02 Lasteyrie [2004] ECR I-02409,

Mål C-319/02 Manninen [2004] ECR I-7477,

Mål C-446/03 Marks & Spencer [2005] ECR I-10837,

Mål C-470/04 N [2006] ECR I-07409,

Mål C-492/04 Lasertec [2007] I-03775,

Referenslista

Mål C-522/04 Kommissionen mot Belgien [2007] ECR I-5701,

Mål C-371/10 National Grid Indus [2011],

Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 2008 ref. 30,

Övrigt

Skatterättsnämndens beslut den 26 september 2006 i ärende nr 191-04/D (förhandsbeskedet till RÅ 2008 ref. 30).