



INTERNATIONELLA HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

Hemstatshinder inom EG- rätten

– Med inriktning på de svenska personaloptionsreglernas förenlighet med
EG-rätten

Magisteruppsats inom EG-rätt/EG-skatterätt

Författare: Daniel Dahlin

Maria Kwicklund

Handledare: Maria Hilling

Jönköping juni 2005



JÖNKÖPING INTERNATIONAL BUSINESS SCHOOL
Jönköping University

Home state obstacles in EC law

- With focus on the Swedish employee stock option legislation's compliance
with EC law

Master's thesis within EC law/EC tax law

Authors: Daniel Dahlin

Maria Kwicklund

Tutor: Maria Hilling

Jönköping June 2005

Magisteruppsats inom EG-rätt/EG-skatte rätt

Titel:	Hemstatshinder inom EG-rätten - Med inriktning på de svenska personaloptionsreglernas förenlighet med EG-rätten
Författare:	Daniel Dahlin och Maria Kwicklund
Handledare:	Maria Hilling
Datum:	2005-06-02
Ämnesord	EG-rätt, EG-skatte rätt, hemstatshinder, exit-skatte, personaloptioner

Sammanfattning

I uppsatsen utreds de svenska personaloptionsreglernas förenlighet med EG-rätten. I 10 kap. 11 § 2 st. 2 p. IL framgår att då en i Sverige obegränsat skattskyldig person upphör att vara bosatt eller att stadigvarande vistas i Sverige likställs flytten med att personaloptionen utnyttjas och skall därför beskattas. Beskattning sker av ännu inte realiserade tillgångar med anledning av utflyttningen. Den typen av beskattning som följer av personaloptionsreglerna är ett exempel på en så kallad exit-skatt.

Första steget i utredningen består i att bestämma huruvida personaloptionsreglerna kan utgöra ett otillåtet hinder för den fria rörligheten för arbetstagare och kapital inom unionen. Då hindret uppställs av hemvistlandet är det enligt vår terminologi att ses som ett hemstatshinder då det kan avskräcka landets medborgare eller bosatta från att utnyttja rätten till fri rörlighet. Vi har kommit till slutsatsen att de svenska personaloptionsreglerna utgör ett otillåtet hemstatshinder för den fria rörligheten för arbetstagare och kapital.

Andra steget utgörs av att utreda huruvida de svenska personaloptionsreglerna kan rättfärdigas genom fördraget eller *rule of reason*-testet. Vad det gäller fördragets bestämmelser om avsteg från principen om fri rörlighet i artiklarna 39 och 58 EG anser vi inte att dessa kan berättiga exit-skatt-bestämmelsen i personaloptionsreglerna. Under *rule of reason*-testet prövas rättfärdigandegrunderna skattesystemets inre sammanhang, effektiv skattekontroll och behovet av att förhindra skatteflykt i förhållande till personaloptionsreglerna. Med hänsyn till praxis från EGD och analysen i uppsatsen synes personaloptionsreglerna inte kunna rättfärdigas genom dessa.

Då vi anser att bestämmelsen i 10 kap. 11 § 2 st. 2 p. IL inte kan berättigas vare sig genom fördraget eller *rule of reason*-testet utgör regeln således ett otillåtet hemstatshinder för den fria rörligheten för arbetstagare och kapital. Konsekvensen av att ett hinder anses otillåtet är att regeln inte får tillämpas av medlemsstaten.

Master's Thesis in EC Law/EC Direct Tax Law

Title:	Home state obstacles in EC law – With focus on the Swedish employee stock option legislation's compliance with EC law
Authors:	Daniel Dahlin och Maria Kvicklund
Tutor:	Maria Hilling
Date:	2005-06-02
Subject terms:	EC law, EC direct tax law, home state obstacles, exit taxation, employee stock options

Abstract

The aim of the thesis is to analyse the Swedish employee stock option legislation's compliance with EC law. Chapter 10 section 11 subsection 2 of the Swedish income tax act states that when a person subject to unlimited tax liability ceases to be domiciled or permanently resident in Sweden, the change of residence is deemed equal to the redemption of the employee stock options and shall therefore be taxed. Due to the emigration, not yet realized assets are taxed. The kind of taxation present in the Swedish employee stock option legislation is an example of an exit tax.

The first part of our analysis consists of determining whether the Swedish employee stock option legislation may constitute an unlawful obstacle for the free movement of workers and capital within the internal market. According to our terminology, an obstacle put up by the home state, capable of deterring citizens or residents of that country from exercising their right to free movement is considered a home state obstacle. We have reached the conclusion that the Swedish employee stock option legislation constitutes an unlawful home state obstacle for the free movement of workers and capital.

The second part of this study consists of investigating whether the Swedish employee stock option legislation can be justified under the EC treaty or under the rule of reason test. Concerning the possibilities stated in articles 39 and 58 EC to depart from the principle of free movement, we would like to suggest that the exit taxation provision found in the Swedish employee stock option legislation cannot be justified through neither of them. The rule of reason justification grounds coherence of the tax system, effectiveness of fiscal supervision and the need to prevent tax avoidance are tried in relation to the Swedish employee stock option legislation. By reference to case law from the ECJ and the analysis in the thesis, none of the three seems to be able to justify the Swedish employee stock option legislation.

The Swedish employee stock option legislation cannot, according to our analysis, be justified neither through the treaty nor the rule of reason test. In our opinion, it therefore constitutes an unlawful home state obstacle for the free movement of workers and capital. The consequence of an unlawful obstacle is that the member state may not apply that rule.

Innehåll

1	Inledning	1
1.1	Bakgrund	1
1.2	Syfte	2
1.3	Metod och material	2
1.4	Terminologi	2
1.5	Avgränsningar	3
1.6	Disposition	3
2	Allmänt om EG-rätten	5
3	Fri rörlighet för arbetstagare och kapital	7
3.1	Inledning	7
3.2	Frihetsartiklarna	9
3.2.1	Inledning	9
3.2.2	Fri rörlighet för arbetstagare	9
3.2.3	Fri rörlighet för kapital	11
3.3	Olika typer av hinder för den fria rörligheten	13
3.3.1	Inledning	13
3.3.2	Terminologiutredning	13
3.3.3	Diskriminerande hinder	16
3.3.4	Icke-diskriminerande hinder med inriktning på hemstatshinder	17
3.3.4.1	Hemstatshinder	17
3.3.4.2	Exit-skatter	22
3.4	Rättfärdigande grunder	23
3.4.1	Inledning	23
3.4.2	<i>Rule of reason</i> -testet	24
3.4.2.1	Skattesystemets inre sammanhang	25
3.4.2.2	Effektiv skattekontroll	27
3.4.2.3	Behovet av att förhindra skatteflykt	28
3.4.2.4	Sammanfattning	29
3.5	Objektivt jämförbara situationer och artikel 58.1 a EG	30
3.5.1	Begreppet objektivt jämförbara situationer	30
3.5.2	Domstolens tillämpning av artikel 58.1 a EG	31
4	Personaloptionsreglerna	34
4.1	Om personaloptioner	34
4.2	Beskattningsregler för personaloptioner i Sverige	35
4.2.1	Förarbeten	35
4.2.2	Lagstiftning	36
4.2.3	Svensk rättspraxis	39
4.2.3.1	RÅ 2004 not. 135	39
4.2.3.2	RÅ 2004 ref. 50	40
4.2.3.3	Sammanfattning	40
5	Förenligheten med EG-rätten	41
5.1	Inledning	41
5.2	Kan personaloptionsreglerna utgöra ett otillåtet hemstatshinder?	41
5.2.1	Fri rörlighet för kapital	41

5.2.2	Fri rörlighet för arbetstagare	43
5.3	Rättfärdigande	44
5.3.1	Rättfärdigande genom fördraget	44
5.3.2	Rättfärdigande genom <i>rule of reason</i> -testet	44
5.3.2.1	Inledning.....	44
5.3.2.2	Skattesystemets inre sammanhang.....	45
5.3.2.3	Effektiv skattekontroll.....	46
5.3.2.4	Behovet av att förhindra skatteflykt.....	47
5.4	Sammanfattning.....	48
	Slutsatser.....	49
	Referenslista	52

Förkortningslista

Ds	Departementsserien
EGD	Europeiska gemenskapernas domstol
ERT	Europarättslig tidskrift
f.	följande
ibid.	ibidem (på samma plats)
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
kap.	kapitel
m.m.	med mera
m.fl.	med flera
not.	notisfall
nr.	nummer
p.	punkter
prop.	proposition
red.	redaktör
ref.	referat
RÅ	Regeringsrättens årsbok
s.	sida
st.	stycke
SN	Skattenytt
SvSkT	Svensk skattetidning
uppl.	upplaga

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Genom Sveriges medlemskap i europeiska unionen uppkom krav på anpassning av den nationella lagstiftningen till EG-rätten. En gemensam marknad inom europeiska unionen är en förutsättning för att uppnå de mål som finns i EG-fördraget.¹ I fördraget framgår att den gemensamma marknaden skall kännetecknas av att hinder för den fria rörligheten för varor, personer, tjänster och kapital mellan medlemsstaterna avskaffas.²

EG-rätten är under utveckling och långt ifrån alla rättsområden har harmoniserats. Medan lagstiftning angående indirekta skatter redan är EG-reglerad, har medlemsstaterna fortfarande statsuveränitet på området direkta skatter.³ Den direkta beskattningen betraktas ofta som en rent nationell angelägenhet och medlemsstaterna är villiga att gå långt för att skydda självbestämmande på området. Dock har EGD vid flera tillfällen fastslagit att medlemsstaterna har en skyldighet att respektera gemenskapsrätten vid tillämpning av nationell lagstiftning på området direkta skatter.⁴ Att EG-rätten rörande direkta skatter till stor del utgörs av rättspraxis kan orsaka problem för såväl medlemsstaterna som bolag och fysiska personer som vill verka inom unionen. De främsta problemen torde utgöras av osäkerhet om rättsläget och ett tämligen svåröverblickbart rättsmaterial.

Det finns anledning att anta att flera regler i svensk lagstiftning rörande direkta skatter kan stå i strid med EG-rätten. Exempelvis har flera författare i svenska juridiska tidskrifter uttryckt tveksamhet angående personaloptionsreglernas förenlighet med EG-rätten.⁵ De svenska personaloptionsreglerna kan nämligen under vissa förutsättningar ge upphov till en så kallad exit-skatt och det skall i uppsatsen analyseras huruvida dessa regler är förenliga med EG-rätten.

¹ Artikel 2 EG.

² Artikel 3.1 c EG.

³ Artikel 94 EG. Notera att det dock även finns direktiv på området direkta skatter. Se Rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, Rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater, Rådets direktiv 2003/48/EG av den 3 juni 2003 om beskattning av inkomster från sparande i form av räntebetalningar och Rådets direktiv 2003/49/EG av den 3 juni 2003 om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater.

⁴ Se exempelvis mål C-35/98 *Verkooijen* [2000] REG I-4071, st. 32.

⁵ *Melbi, Ingrid*, Personaloptioner – beskattning av förmån vid in- respektive utflyttning, SN 2004 s. 702 f, *Mutén, Leif*, EG-domstolen och exitskatten, SN 2004 s. 300 och *Andersson, Kent*, Fransk exit-skatt – hinder utan rättfärdigande grunder, SvSkT 2004, s. 358.

1.2 Syfte

Syftet med uppsatsen är att fastställa rättsläget avseende de svenska personaloptionsreglernas förenlighet med EG-rätten. Detta sker främst genom en analys av EGD: s praxis på området direkta skatter. En del i uppsatsen utgörs av att utreda begreppet hemstatshinder och vilka möjligheter till rättfärdigande som ges i fördraget och rättspraxis för dessa hinder. Rättfärdigandegrunderna uppställer möjligheter för medlemsstaterna att berättiga fördragsstridiga nationella bestämmelser och utgör således en viktig del i uppsatsen.

1.3 Metod och material

Då uppsatsens syfte är att utreda de svenska personaloptionsreglernas förenlighet med EG-rätten sker först en systematisering av EG-rätt och svensk rätt som är av vikt för den fortsatta analysen i uppsatsen. Avslutningsvis sker en jämförelse mellan gällande EG-rätt och gällande svensk rätt. Denna jämförelsemetod används i syfte att utreda personaloptionsreglernas förenlighet med EG-rätten.

Stor vikt läggs vid att analysera EG-fördraget samt praxis från EGD. I viss mån används även förordningar och direktiv. Utöver dessa rättskällor används såväl svensk som utländsk doktrin på området. När det gäller svensk rätt använder vi rättskällorna lagtext, förarbeten, rättspraxis och doktrin.

EG-fördraget utgör ett ramfördrag vilket skall kompletteras med andra rättskällor samt EGD: s praxis.⁶ Vid tolkning av EG-fördraget ligger tyngdpunkten i uppsatsen på analys av praxis från EGD. Vad det gäller EGD: s praxis använder vi oss företrädesvis av fall där direkta skatter behandlas. Rättsfall från EGD som behandlar andra rättsområden används i den mån vi anser det nödvändigt för uppsatsens syfte. Exempelvis studeras rättsfall rörande sociala avgifter. Generaladvokatens förslag till avgörande nämns då generaladvokaten för en diskussion angående problematik som vi anser är av intresse för uppsatsens syfte.

Vid tolkning av svensk lagstiftning använder vi oss framförallt av förarbeten, i form av departementsserien och propositionen, till personaloptionsreglerna.⁷ Den svenska rättspraxis som behandlas utgörs av domar från Regeringsrätten.

Vi förutsätter slutligen att läsaren har grundläggande kunskaper inom EG-rätt och EG-skatterätt.

1.4 Terminologi

Med *exit-skatt* avses i uppsatsen en skatt som hemvistlandet tar ut då en fysisk eller juridisk person flyttar till en annan medlemsstat. Utflyttningen som sådan utlöser en beskattning av vissa orealiserade tillgångar.

⁶ Steiner, *Josephine and Woods, Lorna*, Textbook on EC law, s. 40.

⁷ Ds 1997:83 och prop. 1997/98:133.

Med *exit-skatt-bestämmelsen i de svenska personaloptionsreglerna* avses 10 kap. 11 § 2 st. 2 p. IL

När termerna *fördragsfriheterna* eller *frihetsartiklarna* används, åsyftas artiklarna 39, 43, 49 och 56 EG.

Med *personaloptionsreglerna* avses 10 kap. 11 § IL.

Då hänvisning görs till *rule of reason-testet* avses det bredare tillämpningsområde som testet gavs i Gebhard-fallet⁸.

Unionen används som kortform för Europeiska Unionen.

Populärnamn används löpande i texten för hänvisning till rättsfall från EGD. Fullständig partsangivelse för fallen finns i referenslistan där populärnamnen också markerats i fet text.

1.5 Avgränsningar

I svensk lagstiftning finns det förutom personaloptionsreglerna även andra exempel på regler som kan ge upphov till exit-skatter. Vi har dock valt att begränsa oss till endast personaloptionsreglerna då vi värdesatt en djupare analys av en enskild regel.

Uppsatsen behandlar huvudsakligen det fall att en i Sverige obegränsat skattskyldig person upphör med att vara bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige på grund av flytt till en annan medlemsstat. Vidare förutsätts att denna person innehar personaloptioner. Uppsatsen behandlar endast kortfattat vad som sker ur beskattningssynpunkt vid en eventuell in- eller återflytt till Sverige med personaloptionsinnehav.

Den situationen att en i Sverige obegränsat skattskyldig person flyttar till ett land utanför unionen utreds inte. Detsamma gäller situationen då en person från tredje land flyttar till Sverige med ett personaloptionsinnehav.

På vissa områden har vi valt att inte göra en djupare analys utan ger endast i uppsatsen en viss inblick på området. Detta gör vi då vi inte anser det nödvändigt för uppsatsen att göra en full utredning. Exempel på detta är begreppet arbetstagare och artikel 58.3 EG.

1.6 Disposition

Efter detta inledande avsnitt behandlas i *avsnitt två* EG-rättens grundläggande principer, rättskällor och förhållande till den direkta beskattningen. Därtill belyses vilken rättsverkan EG-rätten har för enskilda och juridiska personer i medlemsstaterna. *Avsnitt tre* utgör uppsatsens kärna och inleds med en redogörelse för den fria rörligheten för arbetstagare och kapital. Avsnittet innefattar en terminologiutredning avseende

⁸ Mål C-55/94 *Gebhard* [1995] REG I-4165, st. 37.

olika typer av hinder för den fria rörligheten samt en analys av de möjligheter som finns att rättfärdiga i princip fördragsstridiga nationella åtgärder. I det *fjärde avsnittet* redogörs för de svenska personaloptionsreglerna ur ett inkomstskatterättsligt perspektiv. Utöver detta analyseras praxis från Regeringsrätten och de förarbeten som ligger till grund för personaloptionsreglerna. I det *femte avsnittet* utreds de svenska personaloptionsreglernas förenlighet med EG-rätten och under vilka förutsättningar dessa skulle kunna rättfärdigas. I avsnittet tillämpas slutsatser från avsnitten tre och fyra vid analysen av de svenska personaloptionsreglerna. I det *sjätte* och sista avsnittet redogörs för de slutsatser som uppsatsen leder fram till.

2 Allmänt om EG-rätten

Europeiska stål- och kolgemenskapen, som unionen hette från början, bildades år 1952 och bestod av endast sex stater.⁹ Genom åren har unionens samarbetsområde utökats och antalet medlemsländer uppgår idag till tjugofem. EU har utvecklat en egen rättsordning, EG-rätten, i vilken vissa grundläggande principer slagits fast för att förverkliga målet med en inre marknad. Strävan efter en inre marknad baseras på tron att en union utan restriktioner för fri rörlighet skapar den mest effektiva fördelningen av resurser och till följd därav verkar produktivitets- och välfärdshöjande.¹⁰ För att skapa förståelse inför fortsatt läsning tar vi här upp vissa allmänna begrepp samt förklarar grunderna i EG-rätten.

Det finns ett antal rättskällor inom EG-rätten av varierande betydelse för medlemsstaterna. De tre ursprungliga fördragen,¹¹ däribland EG-fördraget i sin tidigare form, hör till den primära rätten. Förordningar, direktiv, beslut och rekommendationer hör till sekundära rätten. Förordningar är direkt tillämpliga i samtliga medlemsstater från och med ikraftträdandet.¹² Direktiv kräver däremot implementering i varje medlemsstats lagstiftning. Formen för införlivning är upp till varje medlemsstat att besluta om så länge direktivets syfte uppfylls.¹³ Rekommendationer är inte bindande utan syftar endast till att vägleda medlemsstaterna i olika frågor.¹⁴ Beslut är bindande, men endast för den beslutet är riktat till.¹⁵

I EG-fördraget återfinns de fyra friheterna, fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital.¹⁶ Syftet med dessa bestämmelser är att skapa en inre marknad, där åtgärder av medlemsstaterna som hindrar utövandet av friheterna är förbjudna och ska avskaffas.¹⁷ Genom målet *Avoir fiscal*¹⁸ fastslog EGD att skattebestämmelser omfattas av fördragets tillämpningsområde. En grundläggande förutsättning för att kunna åberopa rätten till fri rörlighet är att den skattskyldige faktiskt har utnyttjat någon av friheterna. Situationen kan således inte utgöra ett rent internt förhållande.¹⁹ Skatterätt

⁹ *Weatherill, Stephen*, Cases and Materials on EU Law, s. 4.

¹⁰ *Eliasson, Dan* och *Wahl, Nils* (red.), Publica EU 2, Kommentar till EG-rätten, s. 16:4.

¹¹ Europeiska kol- och stålgemenskapen, Europeiska atomenergigemenskapen och Europeiska ekonomiska gemenskapen.

¹² Artikel 249 EG.

¹³ *Ibid.*.

¹⁴ Artikel 249 EG och *Ståhl, Kristina* och *P Österman, Roger*, EG-skatterätt, s.25.

¹⁵ Artikel 249 EG.

¹⁶ Artiklarna 23, 39, 43, 49 och 56 EG.

¹⁷ Artikel 3.1 c EG.

¹⁸ Mål 270/83 *Avoir fiscal* [1986] REG 273.

¹⁹ Se exempelvis mål C-107/94 *Asscher* [1996] REG I-3089, st. 34.

som enbart rör interna förhållanden beslutar alltså medlemsstaterna själva över, utan inblandning av EG-rätten.

I fördraget finns ingen artikel som behandlar direkta skatter, utan harmoniseringen på detta område sker genom utfärdande av direktiv enligt artikel 94 EG.²⁰ Som nämnts i avsnitt 1.1 står det numera också klart att medlemsstaternas nationella skattelagstiftningar även inom området för direkta skatter omfattas av fördragets friheter.²¹ EGD har i flera domar klargjort att trots avsaknaden av övrig harmonisering måste medlemsstaterna enligt gällande rättspraxis tillämpa nationell lagstiftning på området direkta skatter i enlighet med EG-rätten.²² Respektive frihetsartikel i EG-fördraget ska följas av medlemsstaterna vad det gäller direkt beskattning.

Fördragsartiklarna har vertikal direkt effekt.²³ Det betyder att även enskilda och juridiska personer i medlemsstaterna kan åberopa fördragsartiklarna vid nationell domstol.²⁴ Det finns dock vissa krav som måste uppfyllas för att en bestämmelse ska kunna ha direkt effekt, nämligen att bestämmelsen är tillräckligt klar, precis och ovillkorlig.²⁵

EGD: s domar består vanligtvis av förhandsavgöranden i tolkningsfrågor ställda av nationella domstolar.²⁶ Möjlighet finns även för kommissionen att föra ett ärende till EGD.²⁷ En dom är bindande enbart för den domstol som ställt tolkningsfrågan, men i praktiken följer även andra medlemsstaters domstolar avgörandet.²⁸ Därmed skapar EGD i förhandsavgöranden domar med prejudicerande effekt.

²⁰ *Ståhl, Kristina och P Österman, Roger*, EG-skatterätt, s. 20.

²¹ *Ibid.*, s. 59.

²² Se exempelvis mål C-268/03 *De Baeck* [2004], ännu ej införd i REG.

²³ För artikel 56 EG, se förenade målen C-163/94, C-165/94 och C-250/94 *de Lera* [1995] REG I-4821. För artikel 39 EG, se mål 41/74 *Van Duyn* [1974] REG 1337.

²⁴ Förenade målen C-163/94, C-165/94 och C-250/94 *de Lera* [1995] REG I-4821, st. 43.

²⁵ Mål 26/62 *Van Gend en Loos*, svensk specialutgåva I s. 161.

²⁶ Artikel 234 EG.

²⁷ Artikel 226 EG.

²⁸ *Ståhl, Kristina och P Österman, Roger*, EG-skatterätt, s. 27.

3 Fri rörlighet för arbetstagare och kapital

3.1 Inledning

En analys av de svenska personaloptionsreglernas förenlighet med EG-rätten förutsätter en utredning av vilka fördragsfriheter som kan aktualiseras vid en prövning i EGD. Vid utflyttning från Sverige med personaloptionsinnehav tidigareläggs beskattningen av tillgångarna, vilket skulle kunna utgöra ett otillåtet hemstatshinder i form av en så kallad exit-beskattning. Tidigareläggningen av beskattningstidpunkten utgör ett avsteg från kontantprincipen i svensk rätt som innebär att beskattning ska ske när en inkomst kan disponeras.²⁹ Då det endast finns ett rättsfall³⁰ från EGD som behandlar en otillåten så kallad exit-skatt, måste vi här försöka resonera oss fram, med hjälp av andra rättsfall, till vilken eller vilka friheter som skulle kunna aktualiseras då en person som innehar personaloptioner flyttar till en annan medlemsstat. Vi behandlar inte den fria rörligheten för tjänster då vi inte anser det troligt att den friheten skulle kunna aktualiseras när det gäller exit-skatt-bestämmelsen i de svenska personaloptionsreglerna. Anledningen är att en person som tar emot eller tillhandahåller en tjänst i en annan medlemsstat vanligtvis inte torde upphöra med att vara bosatt eller stadigvarande vistas i hemstaten.

I generaladvokatens förslag till avgörande i exit-skatt-fallet *de Lasteyrie*,³¹ resonerades kring vilken frihet som skulle tillämpas. Fallet rörde en fransk medborgare, de Lasteyrie, som flyttade från Frankrike för att bosätta sig i Belgien. De Lasteyrie ägde aktier i ett franskt bolag. Franska staten ville kapitalbeskatta aktieinnehavet på grund av de Lasteyries utflyttning till Belgien. Den tyska och den nederländska regeringen ställde sig tveksamma till huruvida artikel 43 EG och inte artikel 39 EG var tillämplig i fallet. Generaladvokaten konstaterade att de Lasteyrie inkommit med yttranden till den nationella domstolen i vilka han förklarat att han flyttat sitt skatterättsliga hemvist till Belgien i syfte att bedriva yrkesverksamhet där. Eftersom de Lasteyries yttranden inte bestreds i den nationella domstolen ansåg generaladvokaten att frågan i målet omfattades av fördraget.³² Generaladvokatens bedömning får stöd av EGD, då den i målet konstaterade att det är den nationella domstolens sak att bedöma sakomständigheterna och tillämpligheten av fördragsfriheterna i målet.³³ Den nationella domstolen ansåg nämligen att *de Lasteyrie*-målet skulle prövas under artikel 43 EG då de Lasteyries andelar gav rätt till mer än tjugofem procent av vinsten i bolaget. Huruvida fallet prövats under artikel 39 EG eller artikel 43 EG är egentligen av mindre betydelse, då resonemang angående artikel 39 EG torde kunna överföras till artikel 43

²⁹ 10 kap. 8 § II.

³⁰ Mål C-9/02 *de Lasteyrie* [2004], ännu ej införd i REG.

³¹ *Ibid.*.

³² Generaladvokatens förslag till avgörande i mål C-9/02 *de Lasteyrie* [2004], ännu ej införd i REG, st. 18.

³³ Mål C-9/02 *de Lasteyrie* [2004], ännu ej införd i REG, st. 41.

EG och vice versa.³⁴ Detta beror på de likheter som finns då en person utnyttjar rätten till fri rörlighet i egenskap av arbetstagare respektive egenföretagare. Etableringsfriheten kan ses som en utökning av den fria rörligheten för arbetstagare.³⁵

Gränsdragningen mellan etableringsfriheten och den fria rörligheten för kapital har utvecklats i flertalet fall rörande hemstatshinder³⁶, dock inte i något exit-skatt-mål.³⁷ I fallet *X och Y*³⁸ konstaterade domstolen att en förutsättning för tillämpning av artikel 43 EG är att andelarna i fråga ger ägaren ett obestridligt inflytande över bolagets beslut och kan bestämma över bolagets verksamhet.³⁹ Till skillnad från fallet *X och Y* där andelarna gav ett obestridligt inflytande i bolaget och således bedömdes under artikel 43 EG, fann domstolen i målet *Verkooijen*⁴⁰ att ett mindre aktieinnehav skulle bedömas under den fria rörligheten för kapital i artikel 56 EG.⁴¹ Det kan därför konstateras att då en person äger en så stor andel aktier i ett bolag att personen faktiskt kontrollerar och driver bolaget, prövas frågan i målet under rätten till fri etablering, medan fördragsbestämmelserna om fri rörlighet för kapital tillämpas vid ett mindre ägande.⁴² Intressant att notera i fallet *de Lasteyrie* är att diskussionen angående vilka friheter som kunde bli aktuella rörde etableringsfriheten respektive den fria rörligheten för arbetstagare,⁴³ medan det i fall som *X och Y*, *Verkooijen* och *Baars*⁴⁴ snarare diskuterades kring gränsdragningen mellan etableringsfriheten och den fria rörligheten för kapital. En förklaring till dessa skillnader är att de nationella domstolarna genom sina tolkningsfrågor avgör vilka friheter som överhuvudtaget aktualiseras.⁴⁵

Vad det gäller personaloptioner vill vi påstå att det är osannolikt att rätten till fri etablering skulle bli aktuell då personaloptioner ofta utgör rätt till mindre ägarandelar i bolag. EGD har skiljt mellan etableringsfriheten och den fria rörligheten för kapital i

³⁴ Generaladvokatens förslag till avgörande i mål C-9/02 *de Lasteyrie* [2004], ännu ej införd i REG, st. 20.

³⁵ *Weatherill, Stephen*, Cases and Materials on EU Law, s. 445.

³⁶ Se avsnitt 3.3.2 för terminologiutredning.

³⁷ Se mål C-436/00 *X och Y mot Riksskatteverket* [2002] REG I-10829, mål C-251/98 *Baars* [2000] REG I-2787 och mål C-35/98 *Verkooijen* [2000] REG I-4071.

³⁸ Mål C-436/00 *X och Y mot Riksskatteverket* [2002] REG I-10829.

³⁹ *Ibid.*, st. 37.

⁴⁰ Mål C-35/98 *Verkooijen* [2000] REG I-4071.

⁴¹ *Ibid.*, st. 62 och 63.

⁴² *Hilling, Maria*, Free Movement and Tax Treaties in the Internal Market, s.133 och *Ståhl, Kristina* och *P Österman, Roger*, EG-skatte rätt, s. 83.

⁴³ Artikel 39 EG togs inte upp i den nationella domstolens tolkningsfråga. Däremot ansåg den tyska och nederländska regeringen att artikel 39 alternativt kunde ha åberopats. Se generaladvokatens förslag till avgörande i mål C-9/02 *de Lasteyrie* [2004], ännu ej införd i REG, st. 15 och 16.

⁴⁴ Mål C-251/98 *Baars* [2000] REG I-2787.

⁴⁵ Artikel 234 EG och mål C-326/00 *IKA* REG [2003] I-1703, st. 27.

X och Y, Verkooijen och Baars på så sätt att de båda friheterna varit alternativa till varandra beroende på storleken på ägandet och inflytandet i bolaget. Eftersom etableringsfriheten, som nämnts, inte torde bli aktuell i fråga om personaloptioner borde alternativet vara fri rörlighet för kapital. Med hänsyn till det sagda skulle *de Lasteyrie*-fallet ha kunnat bedömas under den fria rörligheten för kapital om andelsinnehavet hade varit mindre. En skillnad mellan fallet *de Lasteyrie*, *X och Y, Verkooijen* och *Baars* är att endast det förstnämnda fallet behandlade en så kallad exit-skatt. Kopplingen mellan fallet *de Lasteyrie* och de tre nämnda fallen görs därför med viss reservation.

Alternativt skulle personaloptionsreglerna kunna bedömas under artikel 39 EG förutsatt att den utflyttade personen bosätter sig i den nya medlemsstaten i syfte att förvärvsarbeta. Den fria rörligheten för arbetstagare nämndes också i generaladvokatens förslag till avgörande i *de Lasteyrie*-fallet.⁴⁶ I uppsatsen kommer vi därför fortsättningsvis att utgå ifrån den fria rörligheten för arbetstagare och den fria rörligheten för kapital då vi anser att dessa friheter kan bli aktuella vid bedömning av de svenska personaloptionsreglerna.

3.2 Frihetsartiklarna

3.2.1 Inledning

I det följande redogörs för den fria rörligheten för arbetstagare i artikel 39 EG och den fria rörligheten för kapital i artikel 56 EG. Anledningen till detta är att vi i avsnitt 3.1 funnit att dessa två friheter kan bli aktuella vid en prövning avseende de svenska personaloptionsreglernas förenlighet med EG-rätten.

3.2.2 Fri rörlighet för arbetstagare

Första punkten i artikel 39 EG fastslår rätten till fri rörlighet för arbetstagare inom unionen. Arbetstagare som har anställning i offentlig tjänst hör till undantagen i artikeln och ingår ej.⁴⁷ Värt att notera är att begreppet offentlig tjänst tolkats restriktivt av EGD. Undantaget omfattar således endast anställningar som innefattar direkt eller indirekt myndighetsutövning vilka har till syfte att skydda statens eller andra offentliga inrättningsars allmänna intressen.⁴⁸ Artikel 39.1 EG lyder:

Fri rörlighet för arbetstagare ska säkerställas inom gemenskapen.

Vidare framgår i artikel 39.2 EG vad den fria rörligheten innebär för arbetstagare:

Denna fria rörlighet skall innebära att all diskriminering av arbetstagare från medlemsstaterna på grund av nationalitet skall avskaffas vad gäller anställning, lön och övriga arbets- och anställningsvillkor.

⁴⁶ Generaladvokatens förslag till avgörande i mål C-9/02 *de Lasteyrie* [2004], ännu ej införd i REG, st. 19.

⁴⁷ Artikel 39.4 EG.

⁴⁸ Mål 149/79 *Kommissionen mot Belgien* [1980] REG 3881, st. 10.

Trots att artikel 39 EG enligt ordalydelsen endast avser diskriminering, har artikeln tillämpats av EGD som ett restriktionsförbud.⁴⁹

För att avgöra huruvida en person kan stödja sig på den rätt till fri rörlighet som tillförsäkras arbetstagare är det viktigt att först utreda arbetstagarbegreppets avgränsningar inom EG-rätten. Det finns inte någon definition av begreppet arbetstagare i fördraget, vilket har lett till att begreppet istället har formats genom EGD: s praxis. Klargörande av begreppet arbetstagare har även skett genom en förordning rörande arbetskraftens fria rörlighet.⁵⁰ EGD har påtalat att begreppet inte kan definieras genom en medlemsstats lagstiftning. Begreppet ska istället ha en självständig definition i EG-rätten för att en enhetlig tolkning ska kunna ske i medlemsstaterna.⁵¹ Risk finns annars att medlemsstater skapar en snäv definition av begreppet och sålunda begränsar den fria rörligheten av arbetstagare som ska säkerställas inom gemenskapen.⁵²

För att anses vara en arbetstagare i gemenskapsrättslig mening ska anställningen enligt EGD vara faktisk och reell och därför utgöra en ekonomisk verksamhet.⁵³ Den springande punkten är att verksamheten utgör en sysselsättning som inte är av så ringa omfattning att den kan betraktas som rent marginell eller av underordnad betydelse.⁵⁴ EGD har också uttalat att det avgörande kriteriet för ett anställningsförhållande är att en person under viss tid utför arbete åt och under överinseende av en annan person samt i utbyte erhåller betalning.⁵⁵ Även en person som har blivit av med sitt jobb men som verkligen söker nytt jobb, hör till definitionen av arbetstagare i gemenskapsrätten.⁵⁶ Däremot anses inte unga människor som söker sitt första arbete vara arbetstagare.⁵⁷ Både arbetaren och dennes familj, så länge familjemedlemmen är medborgare i en medlemsstat, kan utnyttja artikel 39 EG.⁵⁸

⁴⁹ Se exempelvis mål C-415/93 *Bosman* [1995] REG I-4921, st. 99-100.

⁵⁰ Rådets förordning nr. 1612/68 av den 15 oktober 1968 om arbetskraftens fria rörlighet inom gemenskapen.

⁵¹ Se exempelvis mål 53/81 *Levin* [1982] REG 1035, st. 11-12.

⁵² *Reich, Norbert m.fl.*, *Understanding EU Law*, s. 56.

⁵³ Mål 53/81 *Levin* [1982] REG 1035, st. 17.

⁵⁴ Se mål 53/81 *Levin* [1982] REG 1035, st. 17, mål 197/86 *Brown* [1988] REG 3205, st. 21 och *Steiner, Josephine and Woods, Lorna*, *Textbook on EC law*, s. 301.

⁵⁵ Mål 66/85 *Lawrie-Blum* [1986] REG 2121, st. 21 och 22.

⁵⁶ Artikel 39.3 EG och mål C-85/96 *Martinez Sala* [1998] REG I-2691, st. 32. Målet behandlade social förmån.

⁵⁷ Mål C-224/98 *D'hoop* [2002] REG I-6191, st. 18. Målet behandlade en nationell lag rörande arbetslöshetsersättning.

⁵⁸ Se artikel 10 i rådets förordning nr. 1612/68 av den 15 oktober 1968 om arbetskraftens fria rörlighet inom gemenskapen och *Steiner, Josephine and Woods, Lorna*, *Textbook on EC law*, s. 301.

Viktigt att framhålla är att definitionen av arbetstagare som presenterats ovan, är den som används i mål rörande artikel 39 EG och förordning nr. 1612/68. Begreppet arbetstagare under artikel 42 EG och förordning nr. 1408/71⁵⁹, vilka rör social trygghet för migrerande arbetstagare, behöver inte nödvändigtvis stämma överens med den definition som diskuterats ovan. Begreppets innebörd varierar således beroende på tillämpningsområde.⁶⁰

Artikel 39.3 EG lyder inledningsvis:

“Den skall, med förbehåll för de begränsningar som grundas på hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa...”

I detta stycke uttalas en möjlighet för medlemsstaterna att begränsa den fria rörligheten i artikel 39.1-2 EG genom vissa rättfärdigande grunder som bygger på allmän ordning, säkerhet och hälsa. Resterande del av artikel 39.3 EG består av en uppräkningslista från punkt a) till d) om situationer som ska anses innefattas i artikel 39.1-2 EG. På grund av att den fria rörligheten av arbetstagare utgör en grundläggande fördragsfrihet har EGD i sina domar tolkat området extensivt.⁶¹ Behovet av att klargöra rättsläget märks genom den rikliga sekundärrätt som skapats enligt artikel 40 EG.⁶² Detta har skett av skyddsintresse för den enskilda individen.⁶³

3.2.3 Fri rörlighet för kapital

Artikel 56 EG behandlar fri rörlighet för kapital och lyder:

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

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

Begreppet kapitalrörelser har inte definierats i EG-fördraget. I ett direktiv⁶⁴ från 1988 preciseras dock vilka typer av transaktioner som kan falla in under begreppet kapitalrörelser. I direktivet stadgas:

⁵⁹ Rådets förordning nr. 1408/71 av den 14 juni 1971 om tillämpningen av systemen för social trygghet när anställda, egenföretagare eller deras familjer flyttar inom gemenskapen.

⁶⁰ Mål C-85/96 *Martinez Sala* [1998] I-2691, st. 31.

⁶¹ *Steiner, Josephine and Woods, Lorna*, Textbook on EC law, s. 299.

⁶² Se exempelvis rådets förordning nr. 1612/68 av den 15 oktober 1968 om arbetskraftens fria rörlighet inom gemenskapen och rådets direktiv 68/360/EEG av den 15 oktober 1968 om avskaffande av restriktioner för rörlighet och bosättning inom gemenskapen för medlemsstaternas arbetstagare och deras familjer.

⁶³ *Steiner, Josephine and Woods, Lorna*, Textbook on EC law, s. 299.

⁶⁴ Rådets direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget.

Transaktionerna sker i allmänhet mellan personer bosatta i skilda medlemsstater, även om vissa kapitalrörelser utförs av en och samma person för hans egen räkning (exempelvis överföringar av utvandrarens tillgångar).⁶⁵

En person med kapitaltillgångar som bosätter sig i en annan medlemsstat och därigenom påförs en så kallad exit-skatt, synes därför kunna omfattas av den fria rörligheten för kapital. Värt att notera i det här sammanhanget är att nomenklaturen till direktivet inte utgör en uttömmande förteckning över vad som innefattas i begreppet kapitalrörelser, vilket också framgår av direktivet och rättspraxis.⁶⁶ Vad som innefattas av begreppet kapitalrörelser har även tydliggjorts i EGD: s praxis.⁶⁷

Till skillnad från artikel 39.1-2 EG fastslås redan i fördraget att alla restriktioner för kapitalrörelser är förbjudna.⁶⁸ Begränsning av artikel 56 EG sker i artikel 58.1 EG:

1. Bestämmelserna i artikel 56 ska inte påverka medlemsstaternas rätt att:

a, tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat sitt kapital på olika ort.

b, vidta alla nödvändiga åtgärder för att förhindra överträdelse av nationella lagar och andra författningar, särskilt i fråga om beskattning och tillsyn över finansinstitut, eller att i administrativt eller statistiskt informationssyfte fastställa förfaranden för deklaration av kapitalrörelser eller att vidta åtgärder som är motiverade med hänsyn till allmän ordning eller säkerhet.

Till att börja med konstaterar vi att enligt ordalydelsen i artikel 58.1 EG gäller i huvudsak andra förutsättningar för att inskränka rätten till fri rörlighet för kapital än de som gäller för den fria rörligheten för arbetstagare. Dock nämns hänsyn till allmän ordning och säkerhet i punkten b, precis som i artikel 39.3 EG.⁶⁹

Rätten att olikbehandla skattskyldiga begränsas i artikel 58.3 EG genom ett förbud mot godtycklig diskriminering eller förtäckta begränsningar av den fria rörligheten för kapital och betalningar i artikel 56 EG. I rättspraxis framgår att artikel 58.1 a EG ska tolkas strikt.⁷⁰ Domstolen har uttalat att artikel 58.1 a EG inte ska tolkas på så sätt att medlemsstaters skattelagstiftning som åtskiljer mellan personer beroende på var de placerat sitt kapital, automatiskt är förenligt med fördraget.⁷¹

⁶⁵ *Ibid.*, bilaga 1 nomenklatur för kapitalrörelser som avses i direktivets artikel 1.

⁶⁶ Rådets direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget och mål C-222/97 *Trummer och Mayer* [1999] REG I-1661, st. 21.

⁶⁷ Se exempelvis mål C-35/98 *Verkooijen* [2000] REG I-4071, st. 28-30 och förenade målen C-358/93 och C-416/93 *Bordessa* [1995] REG I-361, st. 12 och 13.

⁶⁸ Se avsnitt 3.2.2.

⁶⁹ Artikel 58.1 EG jämförd med artikel 39.3 EG.

⁷⁰ Se exempelvis mål C-315/02 *Lenz* [2004], ännu ej införd i REG, st. 26.

⁷¹ Mål C-319/02 *Manninen* [2004], ännu ej införd i REG, st. 28.

3.3 Olika typer av hinder för den fria rörligheten

3.3.1 Inledning

Detta avsnitt inleds med en terminologiutredning angående olika typer av otillåtna hinder för den fria rörligheten. Därefter följer två avsnitt där gränsdragningen mellan diskriminerande och icke-diskriminerande hinder redogörs för. Tyngdpunkten för avsnitt 3.3 ligger på icke-diskriminerande hinder med inriktning på hemstatshinder.

3.3.2 Terminologiutredning

Den terminologi som används för att beskriva fördragsstridiga hinder inom unionen är i viss mån inkonsekvent. I EG-fördraget används exempelvis olika benämningar på hinder för den fria rörligheten.⁷² Inte heller EGD har varit konsekvent då den klassificerat hindertyperna.⁷³ Vidare råder också osäkerhet i doktrinen vad det gäller terminologin för att beskriva hinder för den fria rörligheten. I syfte att undvika missförstånd avseende hinderterminologin kommer vi studera några av de synsätt som finns i doktrinen för att sedan bestämma utformningen av den terminologi vi avser att använda.

Terra och Wattel ställer upp en ordning som i grova drag utgörs av tre hindertyper.⁷⁴ För det första, talar författarna om öppet diskriminerande åtgärder, det vill säga sådana nationella åtgärder som gör en direkt åtskillnad beroende på nationalitet eller ursprung. För det andra, använder författarna sig av begreppet indirekt diskriminerande åtgärder vilket avser åtgärder som synes vara baserade på neutrala kriterier eller som behandlar nationella och gränsöverskridande förhållanden exakt lika, men ändå försätter en medborgare från en annan medlemsstat i en sämre position än landets egna medborgare. För det tredje och sista, talar författarna om åtgärder som utan att göra åtskillnad, direkt eller indirekt, beroende på nationalitet eller ursprung, trots allt utgör hinder för den fria rörligheten genom att hindra eller göra det mindre attraktivt att utöva fördragsfriheterna. I övrigt verkar författarna använda uttrycket restriktioner som ett samlingsnamn för åtgärder som inte är direkt eller indirekt diskriminerande och som vanligtvis uppstår i utflyttningslandet, vid exempelvis en exit-beskattnings.⁷⁵ Uttrycken direkt och indirekt diskriminering verkar författarna ha hänfört främst till att gälla den behandling icke bosatta möts av i inflyttningslandet.⁷⁶

⁷² Se exempelvis artikel 39 EG som enligt ordalydelsen syftar till att avskaffa all diskriminering och artikel 43 EG i vilken benämningen inskränkningar används.

⁷³ Se mål C-431/01 *Mertens* [2002] REG I-7073, st. 33, där domstolen talade om diskriminering när fallet rörde ett hemstatshinder och jämför med mål C-18/95 *Terhoeve* [1999] REG I-345, st. 41, där domstolen talade om hinder när fallet rörde ett hemstatshinder.

⁷⁴ *Terra, Ben och Wattel, Peter*, European tax law, s. 43 f.

⁷⁵ *Ibid.*, s. 43.

⁷⁶ *Ibid.*

Även Ståhl och Österman använder sig av uttrycken direkt och indirekt diskriminering.⁷⁷ Vad det gäller innehållet i begreppet direkt diskriminering överensstämmer Ståhl och Östermans definition med Terra och Wattels. Vid indirekt diskriminering talar Ståhl och Österman dock endast om tillämpning av andra kriterier för särskiljande som leder till samma resultat som direkt diskriminering. Deras synsätt på indirekt diskriminerande åtgärder kan därför anses snävare än Terra och Wattels. Ståhl och Östermans tredje hindertyp är andra hinder för den fria rörligheten än direkt och indirekt diskriminering, vilka utan att vara diskriminerande ändå är till särskilt förfång för utländska rättssubjekt eller som på annat sätt negativt särbehandlar ett gränsöverskridande förhållande.⁷⁸ Ett exempel författarna ger är det fall då en medborgare i en medlemsstat avhålls av det egna landet från att utöva en fördragsfrihet.⁷⁹

Maria Hilling har i sin avhandling skiljt mellan ett nationalitetsbaserat synsätt⁸⁰ och ett fri rörlighetsbaserat synsätt.^{81, 82} Hillings betraktelsesätt skiljer sig från såväl Terra och Wattels som Ståhl och Östermans då Hillings uppdelning har sin grund i EGD: s val av jämförelseobjekt.⁸³ Detta innebär att domstolen i ett mål som kan inordnas under det nationalitetsbaserade synsättet normalt jämför en medborgare med en icke medborgare eller en bosatt med en icke bosatt. Vid det fri rörlighetsbaserade synsättet är det istället vanligt att EGD jämför en bosatt som inte utnyttjat rätten till fri rörlighet med en bosatt som har utnyttjat den rätten.

När det gäller vår uppdelning av hindertyperna kommer vi att, till skillnad från Terra och Wattel, använda uttrycket restriktioner som ett övergripande begrepp för alla typer utav hinder för den fria rörligheten. Vi anser att det är lämpligare att använda begreppet i den betydelsen, inte minst med tanke på att artikel 56 EG enligt ordalydelsen förbjuder restriktioner i vilket även diskriminering på grund av nationalitet ingår. En annan orsak som talar för att använda restriktioner som det vidare begreppet är att tendensen i EGD verkar gå mot att tala om restriktionsförbud istället för diskrimineringsförbud.⁸⁴

Under restriktioner hamnar med vår terminologi två typer av hinder. Diskriminerande och icke-diskriminerande hinder. Med diskriminerande hinder avser vi hinder där åtskillnad görs på grund av nationalitet. Två underkategorier till diskriminerande

⁷⁷ Ståhl, Kristina och P Österman, Roger, EG-skatterätt, s. 84 f.

⁷⁸ *Ibid.*, s. 85.

⁷⁹ *Ibid.*.

⁸⁰ Benämns i avhandlingen nationality-based approach.

⁸¹ Benämns i avhandlingen free movement-based approach.

⁸² Hilling, Maria, Free Movement and Tax Treaties in the Internal Market, s. 68.

⁸³ *Ibid.*, s. 68 f.

⁸⁴ Bergström, Sture, Något om EG-domstolens tolkningsprinciper, med särskild inriktning på inkomstskatterätten, SN 1998 s. 583.

hinder är direkt och indirekt diskriminerande hinder. Vid ett direkt diskriminerande hinder uttalas redan i medlemsstatens lagstiftning en åtskillnad beroende på nationalitet. Vid ett indirekt diskriminerande hinder sker istället särskiljande på till synes neutrala kriterier, men som ändå leder till samma resultat som direkt diskriminerande hinder.⁸⁵ Den andra underkategorin till restriktioner i vår uppdelning är, som nämnts, icke-diskriminerande hinder.⁸⁶ Här återfinns hemstatshinder och övriga hinder för den fria rörligheten. Med hemstatshinder menar vi hinder som en medlemsstat uppställer då en bosatt i medlemsstaten utnyttjar någon av fördragsfriheterna. Övriga hinder är, enligt vår terminologi, hinder som uppställs av värdstaten. Trots att hindret uppstår i värdstaten föreligger ingen diskriminering, då reglerna är materiellt sett lika men ändå resulterar i en extrabelastning för det utländska subjektet. Ett exempel på en sådan situation återfinns i *Futura*-fallet⁸⁷. Målet rörde ett bolag med säte i Frankrike och fast driftsställe i Luxemburg. Två frågor aktualiserades i målet, varav vi endast kommer att behandla frågan om Luxemburgs krav på särskild bokföringsskyldighet för det fasta driftsstället då det yrkade avdrag för förluster uppkomna tidigare år. Detta innebar att samma bokföringskrav ställdes på det fasta driftsstället som på bolag med hemvist i Luxemburg. EGD godtog inte detta då det ansågs stå i strid med artikel 43 EG.⁸⁸ Trots att det luxemburgska kravet, i egentlig mening, inte olikbehandlade, ansåg EGD ändå att kravet utgjorde en otillåten extrabelastning.⁸⁹

De olika hindertyper vi har redogjort för ovan kan också ses ur ett jämförelseobjektsperspektiv enligt Hillings metod, även om vi inte gör en indelning byggd på detta. Vid ett diskriminerande hinder jämförs vanligtvis en medborgare med en icke medborgare i värdstaten eller en bosatt med en icke bosatt i värdstaten. Vid ett hemstatshinder jämförs en person som utnyttjat någon av friheterna med en annan person i hemviststaten som inte utnyttjat någon frihet. Så är exempelvis fallet i *de Lasteyrie*-målet^{90,91}. Vid det vi kallar övriga hinder, sker precis som vid diskriminerande hinder en jämförelse i värdstaten. Skillnaden mellan en indirekt diskriminering och ett övrigt hinder är att de omstridda reglerna är materiellt sett lika vid ett övrigt hinder, till skillnad från indirekt diskriminering då redan reglerna skapar en uppdelning mellan olika subjekt. Vid övriga hinder föreligger likabehandling som trots allt medför en otillåten extrabelastning för det utländska subjektet. Ett exempel där ett övrigt hinder förelegat är, som nämnts, *Futura*-målet. I samband med detta vill vi påstå att det är mindre vanligt att EGD anser övriga hinder otillåtna. Detta beror troligen till viss del på medlemsstaternas skattesuveränitet på området direkta skatter i enlighet med terri-

⁸⁵ Se avsnitt 3.3.3 för en djupare analys av diskriminerande hinder.

⁸⁶ Se avsnitt 3.3.4 för en djupare analys av hemstatshinder.

⁸⁷ Mål C-250/95, *Futura* [1997] REG I-2471.

⁸⁸ *Ibid.*, st. 43.

⁸⁹ *Ståhl, Kristina och P Österman, Roger*, EG-skatterätt, s. 113.

⁹⁰ Mål C-9/02 *de Lasteyrie* [2004], ännu ej införd i REG.

⁹¹ *Ibid.*, st. 46.

torialitetsprincipen. Skillnader mellan skattejurisdiktionerna är oundvikliga och måste i viss mån accepteras. Österman anser att sådana hinder i princip inte kan prövas av EGD.⁹² Uppfattningen delas av Terra och Wattel, som anser att sådana avvikelser⁹³ troligen måste accepteras.⁹⁴ Av den anledningen får *Futura*-målet ses som något av ett undantag från den principen. Som en motsats till principen att övriga hinder sällan kan prövas, kan ställas den andra kategorin av icke-diskriminerande hinder, nämligen hemstatshinder, där EGD i fall verkat uppställa ett krav på att hindret verkar avskräckande eller gör det mindre attraktivt att utöva fördragsfriheterna som tillräckligt för att anses otillåtet.⁹⁵ Slutsatsen kan därför dras att kraven ställts högre på hemviststaten än värdstaten i fråga om att försvåra utövandet av fördragsfriheterna.⁹⁶

3.3.3 Diskriminerande hinder

Diskriminerande hinder föreligger då en medlemsstats åtgärder, exempelvis genom lagstiftning, skapar en olikbehandling på grund av nationalitet eller ursprung. Vid diskriminerande hinder använder sig en medlemsstat av åtgärder som antingen öppet eller dolt gör åtskillnad och ofta också skapar en mer fördelaktig situation för de egna medborgarna till skillnad från medborgare från andra medlemsstater.⁹⁷ Detta är förbjudet enligt det generella diskrimineringsförbudet i artikel 12 EG. Att diskrimineringsförbudet i artikel 12 EG är generellt menas att det endast är tillämpligt subsidiärt till fördragets frihetsartiklar då dessa är mer specifika än förbudet i artikel 12 EG. En immigrant ska således åtnjuta en behandling som är likvärdig med värdlandets egna medborgare. Skillnaden mellan direkt och indirekt diskriminerande hinder är att det vid ett direkt diskriminerande hinder kan utläsas att en åtskillnad sker på grund av nationalitet. Ett exempel är fallet *Reyners*⁹⁸, där ett nationalitetskrav uppställdes i den belgiska lagstiftningen vid utövandet av advokatyrket inom landet.

Vid ett indirekt diskriminerande hinder sker dock ingen uttalad åtskillnad på grund av nationalitet utan istället använder sig lagstiftaren av kriterier som till exempel bostättning eller typ av arbete.⁹⁹ Kriterier som verkar neutrala men som ändå skapar en åtskillnad genom att resultatet blir det samma som vid direkt diskriminerande hinder, då ett lands egna medborgare nästan alltid har lättare att uppfylla villkor som till ex-

⁹² Österman P, Roger, Icke-diskrimineringsprincipen i skatterätten enligt Europafördraget – I ljuset av senare praxis, ERT 2001, s. 202. Se även mål C-336/96 *Gilly* [1996] I-2793, st. 47.

⁹³ På originalspråket (engelska) benämns avvikelser *disparities*.

⁹⁴ Terra, Ben och Wattel, Peter, European tax law, s. 44.

⁹⁵ Mål C-319/02 *Manninen* [2004], ännu ej införd i REG, st. 22 och 23.

⁹⁶ Österman P, Roger, Icke-diskrimineringsprincipen i skatterätten enligt Europafördraget – I ljuset av senare praxis, ERT 2001, s. 202.

⁹⁷ Barnard, Catherine, The substantive law of the EU, s. 236.

⁹⁸ Mål 2/74 *Reyners* [1974] REG 631.

⁹⁹ Reich, Norbert, Understanding EC law, s. 182.

empel bosättning. Exempel på fall där dolt diskriminerande hinder förelegat är *Sotgiu*¹⁰⁰, *Zurstrassen*¹⁰¹ och *Wielockx*¹⁰².

Det faktum att inte samtliga av landets egna medborgare gynnas framför en medborgare från annan medlemsstat betyder inte att det inte föreligger diskriminerande hinder.¹⁰³ I *Sotgiu*-fallet som behandlade likabehandling och dolt diskriminerande hinder konstaterade EGD att även denna diskriminering enligt fördraget¹⁰⁴ och förordning nr. 1612/68¹⁰⁵ är förbjuden.¹⁰⁶ Huruvida en medlemsstat haft för avsikt att diskriminera eller ej är ointressant vid bestämmande av om indirekt diskriminerande hinder föreligger.¹⁰⁷ Själva effekten av åtgärden är det avgörande kriteriet.

3.3.4 Icke-diskriminerande hinder med inriktning på hemstatshinder

3.3.4.1 Hemstatshinder

Bestämmelsen i personaloptionsreglerna som kan ge upphov till en exit-skatt är enligt den terminologi vi använder att ses som ett potentiellt otillåtet hemstatshinder. Detta beror på att bestämmelsen uppställer ett icke-diskriminerande hinder för personer med hemvist i medlemsstaten vid utnyttjandet av fördragsfriheterna, utan att varken direkt eller indirekt göra någon åtskillnad beroende på nationalitet. Av den anledningen är det värdefullt att i uppsatsen närmare utreda begreppet hemstatshinder och då särskilt hur sådana mål behandlats i EGD: s praxis. Värt att notera är att området sociala avgifter till skillnad från direkta skatter är reglerat genom förordning,¹⁰⁸ vilket kan leda till strängare krav på området. EGD har dock indikerat att varje hinder kan prövas.¹⁰⁹ Med anledning av detta har vi valt att även inkludera fall rörande sociala avgifter, då vi tror att vägledning kan fås ur dessa fall.

En första fråga som är viktig att analysera är vad som krävs för att kunna klandra en nationell åtgärd som kan anses utgöra ett otillåtet hemstatshinder. Till att börja med

¹⁰⁰ Mål 152/73 *Sotgiu* [1974] REG s. 153, st. 11.

¹⁰¹ Mål C-87/99 *Zurstrassen* [2000] REG I-3337, st. 18 och 19.

¹⁰² Mål C-80/94 *Wielockx* [1995] REG I-2493, st. 21.

¹⁰³ Mål C-281/98 *Angonese* [2000] REG I-4139, st. 41. Fallet behandlade fri rörlighet för arbetstagare.

¹⁰⁴ Artikel 12 EG.

¹⁰⁵ Rådets förordning nr. 1612/68 av den 15 oktober 1968 om arbetskraftens fria rörlighet inom gemenskapen, artikel 7.

¹⁰⁶ Mål 152/73 *Sotgiu* [1974] REG s. 153, st. 11.

¹⁰⁷ *Reich, Norbert*, Understanding EC law, s. 182.

¹⁰⁸ Rådets förordning nr. 1408/71 av den 14 juni 1971 om tillämpningen av systemen för social trygghet när anställda, egenföretagare och deras familjer flyttar inom gemenskapen.

¹⁰⁹ *Österman P, Roger*, Icke-diskrimineringsprincipen i skatterätten enligt Europafördraget – I ljuset av senare praxis, ERT 2001, s. 200.

krävs att situationen inte rör ett rent internt förhållande. Någon form utav gränsöverskridande aktivitet måste föreligga.¹¹⁰ I fallet *Werner*¹¹¹ konstaterade EGD att någon fördragsfrihet inte utnyttjats då den fysiske personen Werner endast hade flyttat till en annan medlemsstat.¹¹² Han kunde därför inte stödja sig på någon av fördragsfriheterna. Sedan domen i *Werner*-målet har artikel 18 EG om unionsmedborgarskap och direktiv 90/364/EEG¹¹³ om rätt till bosättning trätt i kraft. På grund av detta går det bland annat i fallet *D'hoop*¹¹⁴ utläsa att en viss förändring skett på området. I fallet ansågs det oförenligt med rätten till fri rörlighet att en medlemsstat behandlade en medborgare mindre förmånligt när denne utnyttjat sin rätt till fri rörlighet genom att bosätta sig i en annan medlemsstat, än om denne inte gjort det.¹¹⁵ Anledningen till D'hoops flytt var att studera i en annan medlemsstat. Följaktligen omfattades hon inte av artikel 39 EG då hon som studerande inte omfattas av begreppet arbetstagare.¹¹⁶ Då rättspraxis rörande artikel 18 EG fortfarande är så pass outvecklad vill vi inte dra för vittgående slutsatser av fallet *D'hoop* och unionsmedborgarskap. Rättsläget på området är ovisst och vi anser att det går utöver vår uppsats avgränsningar att utreda detta ytterligare.

Nästa fråga är vad som utgör hemstaten. Vem kan åberopa att en nationell åtgärd utgör ett otillåtet hemstatshinder? Är det medborgarskapet eller det skatterättsliga hemvistet, bosättning, som avgör? I fallet *Terhoeve*¹¹⁷, där ett hemstatshinder behandlades, uttalade EGD att artikel 39 EG kan åberopas gentemot den medlemsstat personen är medborgare i.¹¹⁸ Här använde sig EGD således av begreppet medborgare när den gav uttryck för ett otillåtet hemstatshinder. Av detta kan vi dra slutsatsen att det är förbjudet för medlemsstater att hindra sina egna medborgare att utöva rätten till fri rörlighet enligt artikel 39 EG. EGD har även när det gäller fri rörlighet för kapital använt begreppet medborgare vid hemstatshinder.¹¹⁹ Dock finns det även fall där EGD låtit bosättning vara det avgörande kriteriet vid bestämmande av ett hemstatshinders tillåtlighet. I fallet *Verkooijen*¹²⁰, där fri rörlighet för kapital behandlades, uttryckte sig EGD i termer om bosättning istället för medborgarskap. Medborgare i en

¹¹⁰ Mål C-107/94 *Asscher* [1996] REG I-3089, st. 32.

¹¹¹ Mål C-112/91 *Werner* [1993] REG I-429.

¹¹² *Ibid.*, st. 16 och 17.

¹¹³ Rådets direktiv 90/364/EEG av den 28 juni 1990 om rätt till bosättning.

¹¹⁴ Mål C-224/98 *D'hoop* [2002] REG I-6191.

¹¹⁵ *Ibid.*, st. 30.

¹¹⁶ Se avsnitt 3.2.2 angående begreppet arbetstagare.

¹¹⁷ Mål C-18/95 *Terhoeve* [1999] REG I-345.

¹¹⁸ *Ibid.*, st. 29.

¹¹⁹ Se exempelvis mål C-242/03 *Weidert* [2004], ännu ej införd i REG, st. 13.

¹²⁰ Mål C-35/98 *Verkooijen* [2000] REG I-4071.

medlemsstat som är bosatta i en annan medlemsstat kunde därför enligt EGD också klandra ett potentiellt hemstatshinder uppställt av bosättningsstaten.¹²¹ Ett alternativ till uttrycket bosatt synes kunna vara uttrycket obegränsat skattskyldig.¹²² I fallet *Baars*¹²³ konstaterade domstolen först att artikel 43 EG utgör hinder för att en medlemsstat hindrar en av sina egna medborgare från att etablera sig i en annan medlemsstat, vilket också var situationen i fallet.¹²⁴ Utöver detta verkar EGD vilja klargöra rättsläget genom att vidare konstatera att artikel 43 EG också utgör hinder för att en medlemsstat försvårar för medborgare från andra medlemsstater som är bosatta i medlemsstaten, att etablera sig i andra medlemsstater.¹²⁵ Slutsatsen vi drar av detta är att vilket av uttrycken medborgare och bosatt som används av EGD beror på situationen i målet. Begreppen kan ses som alternativ till varandra. Det viktiga i sammanhanget är att det inte krävs medborgarskap utan endast bosättning för att kunna åberopa ett eventuellt hemstatshinder gentemot bosättningsstaten.

Första gången domstolen uttalade att rätten till fri rörlighet, utöver nationell behandling i värdstaten, även inkluderar hinder uppställda av hemlandet, var i fallet *Daily mail*¹²⁶.¹²⁷ Målet rörde rätten till fri etablering då bolaget önskade flytta sitt säte från Storbritannien till Nederländerna i syfte att undvika vinstbeskattning i den förstnämnda staten. EGD utredde frågan ur ett bolagsrättsligt perspektiv och huruvida EG-rätten gav stöd för att ett företag obehindrat kunde flytta sitt säte utomlands.¹²⁸ Domstolen kom dock fram till att i avsaknad av harmoniserade regler kunde artikel 43 och 48 EG inte anses ge ett företag rätten att flytta sitt säte utomlands.¹²⁹

Något som är vanligt förekommande då EGD diskuterar otillåtna hemstatshinder är att den använder termer som *avhållande effekt*, *mindre attraktivt*, *avskräckande* eller *missgynnande*.¹³⁰ Värt att notera är att EGD använder termerna samt för en liknande diskussion oavsett vilken fördragsfrihet som tillämpas i det aktuella målet.¹³¹ I fallet

¹²¹ *Ibid.*, st. 34.

¹²² Mål C-319/02 *Manninen* [2004], ännu ej införd i REG, st. 22.

¹²³ Mål C-251/98 *Baars* [2000] REG I-2787.

¹²⁴ *Ibid.*, st. 28.

¹²⁵ *Ibid.*, st. 29.

¹²⁶ Mål 81/87 *Daily mail* [1988] REG 5483.

¹²⁷ *Terra, Ben och Wattel, Peter*, European tax law, s. 42.

¹²⁸ Mål 81/87 *Daily mail* [1988] REG 5483, st. 11 och *Ståhl, Kristina och P Österman, Roger*, EG-skatterätt, s. 96.

¹²⁹ Mål 81/87 *Daily mail* [1988] REG 5483, st. 23 och 24.

¹³⁰ Se exempelvis mål C-315/02 *Lenz* [2004], ännu ej införd i REG, st. 20, mål C-268/03 *De Baeck* [2004], ännu ej införd i REG, st. 25, mål C-18/95 *Terhoeve* [1999] REG I-345, st. 39 och mål C-302/98 *Sehrer* [2000] REG I-4585, st. 32.

Verkooijen, där ett otillåtet hemstatshinder för den fria rörligheten för kapital förelåg, uttalade EGD följande:

“En sådan lagbestämmelse som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen har dock till verkan att avskräcka medborgare i en medlemsstat som är bosatta i Nederländerna från att investera sitt kapital i bolag som har sitt säte i en annan medlemsstat.”¹³²

Avhållande effekt, mindre attraktivt, avskräckande och missgynnande är följaktligen termer som används för att beskriva den effekt en nationell åtgärd har på ett rättssubjekt som antingen är bosatt eller är medborgare i medlemsstaten som uppställer hemstatshindret. Det är också vanligt att EGD ser hindret ur det motsatta perspektivet. EGD ser nämligen också till hur hemstatshindret påverkar exempelvis ett bolag i en annan medlemsstat än den där hindret uppställts. Angående den fria rörligheten för kapital har EGD uttalat att kapitalanskaffningen kan försvåras för bolag på grund av att ett hemstatshinder uppställts i en annan medlemsstat. I fallet *Verkooijen* konstaterade EGD följande:

“En sådan bestämmelse har även restriktiv verkan för bolag etablerade i andra medlemsstater i och med att den för dem utgör ett hinder för kapitalanskaffning i Nederländerna, eftersom den aktieutdelning som de utbetalar till personer som är bosatta i Nederländerna i skattehänseende behandlas mindre förmånligt än aktieutdelning från ett bolag etablerat i Nederländerna.”¹³³

Liknande resonemang av EGD som rör rättssubjekt i andra medlemsstater än den där hemstatshindret uppställts kan återfinnas i fall rörande fri rörlighet för tjänster och etableringsfriheten.¹³⁴ I fall rörande arbetstagare förs dock inte resonemanget.¹³⁵

Den återkommande användningen av termerna *avhållande effekt, mindre attraktivt, avskräckande* och *missgynnande* tyder på att EGD har utarbetat en metod för att utreda tillåtligheten av det vi kallar hemstatshinder. Vi vill därför påstå att det i dagsläget sällan råder tveksamhet då EGD utreder förekomsten av ett hemstatshinder och vad som gör det oförenligt med EG-rätten. I äldre fall var EGD:s sätt att behandla hemstatshinder inte helt självklar. Redan i fallet *Masgio*¹³⁶, rörande fri rörlighet för arbetstagare, uttalade EGD dock att artikel 39 EG utgjorde hinder för att en med-

¹³¹ Se mål C-315/02 *Lenz* [2004], ännu ej införd i REG, st. 20, mål C-268/03 *De Baeck* [2004], ännu ej införd i REG, st. 25, mål C-18/95 *Terhoeve* [1999] REG I-345, st. 39 och mål C-118/96 *Safir* [1998] REG I-1897, st. 30.

¹³² Mål C-35/98 *Verkooijen* [2000] REG I-4071, st. 34.

¹³³ *Ibid.*, st. 35.

¹³⁴ Se mål C-118/96 *Safir* [1998] REG I-1897, st. 28 och mål C-268/03 *De Baeck* [2004], ännu ej införd i REG, st. 25.

¹³⁵ Se exempelvis mål C-415/93 *Bosman* [1995] REG I-4921 och mål C-18/95 *Terhoeve* [1999] REG I-345.

¹³⁶ Mål C-10/90 *Masgio* [1991] ECR I-1119.

lemsstat vidtar åtgärder som kan avskräcka medborgare från att utöva sin rätt att som arbetstagare röra sig fritt inom unionen.¹³⁷

Ett senare fall än fallet *Masgio* visar på osäkerheten hos EGD rörande hemstatshinder. I målet *Halliburton*¹³⁸ valde EGD nämligen att se hindret som ett diskriminerande snarare än ett icke-diskriminerande hemstatshinder. Fallet rörde två dotterbolag inom samma koncern, där det ena var etablerat i Nederländerna och det andra i Tyskland. Som ett led i en omstrukturering köpte dotterbolaget i Nederländerna det tyska dotterbolagets fasta driftställe i Nederländerna. I driftsstället ingick fast egendom. Enligt nederländsk rätt ges skattebefrielse för transaktioner som genomförs i samband med interna omstruktureringar av aktiebolag och privata bolag med begränsat ansvar.¹³⁹ Denna skatteförmån beviljades dock inte dotterbolaget i Nederländerna då transaktionen genomförts med ett bolag bildat enligt tysk rätt. Vi anser att situationen i fallet framstår som ett hemstatshinder. Som den nederländska regeringen påtalade i fallet rör det sig inte om en diskriminering, då det faktiskt är det nederländska bolaget som är skattskyldigt, och inte det tyska.¹⁴⁰ Genom anförandet ville den nederländska regeringen göra gällande att frågan utgjorde en rent intern situation, vilket vi inte kan hålla med om. Dock hade den nederländska regeringen rätt i sitt resonemang om skattskyldigheten. EGD valde att se situationen som en diskriminering. Istället för att utreda frågan ur det nederländska bolagets perspektiv fokuserade domstolen på det tyska bolaget.

“Det finns anledning att i detta sammanhang påpeka att betalning av skatt vid försäljning av en fastighet utgör en belastning som försämrar villkoren för försäljning av egendomen och således återverkar på överlåtarens situation. I ett sådant fall som det förevarande befinner sig säljaren i en klart mindre fördelaktig situation än om han hade valt bolagsformen aktiebolag eller privat bolag med begränsat ansvar i stället för fast etablering för sin verksamhet i Nederländerna.”¹⁴¹

EGD konstaterade att diskriminering på grund av nationalitet enligt artikel 43 EG förelåg.¹⁴²

Som nämnts i avsnitt 3.3.2 har det blivit vanligare att EGD använder det allomfattande uttrycket restriktioner för att beskriva oförenlighet med fördragsfriheterna. Uttrycken inskränkningar och restriktioner används i fördragets frihetsartiklar. Dock inte i artikel 39 EG, där lagstiftaren använt begreppet diskriminering för att beskriva

¹³⁷ *Ibid.*, st. 18 och 19.

¹³⁸ Mål C-1/93 *Halliburton* [1994] REG I-1137.

¹³⁹ *Ibid.*, st. 5.

¹⁴⁰ *Ibid.*, st. 18.

¹⁴¹ *Ibid.*, st. 19.

¹⁴² *Ibid.*, st. 20.

otillåtna hinder för den fria rörligheten. Värt att notera är att EGD ibland också använder sig av termen hinder som synonym till restriktioner.¹⁴³

I flera fall rörande hemstatshinder har de nationella domstolarna genom sina tolkningsfrågor velat veta om ett hinder är otillåtet enligt fördragsartiklarna rörande tjänster eller artiklarna rörande kapital.¹⁴⁴ Domstolen har i fallen börjat med att utreda situationen under fri rörlighet för tjänster och funnit hindret otillåtet. Därefter har domstolen konstaterat att anledning saknas att även utreda situationen under den fria rörligheten för kapital då ett otillåtet hinder funnits redan under den fria rörligheten för tjänster.¹⁴⁵ Vi kan därför konstatera att EGD i svar på tolkningsfrågor kan finna alternativa fördragsfriheter till fri rörlighet för kapital.¹⁴⁶ I uppsatsen har vi kunnat se den fria rörligheten för arbetstagare som ett möjligt alternativ till den fria rörligheten för kapital.¹⁴⁷

3.3.4.2 Exit-skatter

Som nämnts i föregående avsnitt kan en exit-skatt konstituera ett hemstatshinder. En exit-skatt innebär att hemvistlandet beskattar en fysisk eller juridisk person som flyttar till en annan medlemsstat. Utflyttningen som sådan utlöser därför en beskattning av vissa realiserade tillgångar. Syftet med den här typen av regler är att säkra skatteintäkter, som annars skulle förloras då skattesubjektet flyttar sitt skatterättsliga hemvist till en annan medlemsstat. Exempel på regler i svensk lagstiftning som kan ge upphov till exit-skatter är, förutom personaloptionsreglerna¹⁴⁸, uttagsbeskattningsreglerna¹⁴⁹, andelsbytesreglerna¹⁵⁰ och reglerna om uppskovsavdrag vid avyttring av privatbostad^{151, 152}.

I fallet *de Lasteyrie* bedömdes en fransk bestämmelse som gav upphov till exitbeskattning.¹⁵³ Följande argumentation belyser EGD: s syn på exit-skatten i fallet:

¹⁴³ Se exempelvis mål C-302/98 *Sebrer* [2000] REG I-4585, st. 33.

¹⁴⁴ Se mål C-118/96 *Safir* [1998] REG I-1897, mål C-136/00 *Danner* [2002] REG I-8147 och mål C-422/01 *Skandia och Ramstedt* [2003] REG I-6817.

¹⁴⁵ Mål C-136/00 *Danner* [2002] REG I-8147, st. 58.

¹⁴⁶ *Hilling, Maria*, Free Movement and Tax Treaties in the Internal Market, s. 132.

¹⁴⁷ Se avsnitt 3.1.

¹⁴⁸ 10 kap. 11 § 2 st. II.

¹⁴⁹ 22 kap. 5 § II.

¹⁵⁰ 48a kap. II.

¹⁵¹ 47 kap. 5 § II.

¹⁵² *Andersson, Kent*, Fransk exit-skatt – hinder utan rättfärdigande grunder, SvSkT 2004, s. 358.

¹⁵³ Se avsnitt 3.1 för en genomgång av sakomständigheterna.

“Denna skattskyldiga person blir ju enbart på grund av en sådan flytt skyldig att betala en skatt på inkomst som ännu inte realiserats och som den skattskyldige alltså inte förfogar över. Stannar den skattskyldige å andra sidan kvar i Frankrike beskattas värdeökningarna däremot inte förrän, och endast i den utsträckning som, de eventuellt faktiskt realiserar. Denna skillnad i behandling när det gäller beskattningen av värdeökningar, som kan få stor ekonomisk betydelse för en skattskyldig person när denne önskar flytta ut sitt hemvist från Frankrike, kan avskräcka denne från att genomföra flytten.”¹⁵⁴

Citatet är intressant eftersom det visar att domstolen anser att exit-skatter, såsom hemstatshinder, har en avskräckande verkan och därför kan stå i strid med gemenskapsrätten. EGD ansåg att exit-skatt-bestämmelsen inte kunde rättfärdigas, vare sig genom rättfärdigandegrunden skattesystemets inre sammanhang eller genom behovet av att förhindra skatteflykt.¹⁵⁵ Hindret ansågs stå i strid med artikel 43 EG,¹⁵⁶ trots att en viss lindring av exit-skatten gavs i de franska bestämmelserna genom en möjlighet att ställa säkerhet och på så vis erhålla uppskov med exit-skatten. Då EGD avgett dom i endast ett fall rörande exit-skatter är det svårt att dra säkra slutsatser om var gränsen går för vad som utgör en otillåten exit-skatt. Vi anser oss dock kunna dra slutsatsen att förenligheten med EG-rätten avseende exit-skatt-bestämmelser i medlemsstaters lagstiftning är mycket tveksam.

3.4 Rättfärdigandegrunder

3.4.1 Inledning

Direkt diskriminerande hinder kan endast rättfärdigas genom EG-fördraget.¹⁵⁷ Indirekt diskriminerande hinder och icke-diskriminerande hinder kan rättfärdigas med grund i EG-fördraget men också genom det så kallade *rule of reason*-testet.¹⁵⁸ På området direkta skatter har i EGD: s praxis flera varianter på rättfärdigandeförsök, som i grund och botten härstammar från *rule of reason*-testet, vuxit fram. Exempel på sådana rättfärdigandegrunder är skattesystemets inre sammanhang, effektiv skattekontroll och behovet av att förhindra skatteflykt.

Vi kommer i de följande avsnitten analysera de möjligheter som finns att rättfärdiga i princip fördragsstridiga nationella åtgärder för att därefter gå in och diskutera de skill-

¹⁵⁴ Mål C-9/02 *de Lasteyrie* [2004], ännu ej införd i REG, st. 46.

¹⁵⁵ Se avsnitt 3.4.2.1 för en genomgång av rättfärdigandegrunden skattesystemets inre sammanhang och avsnitt 3.4.2.3 för en genomgång av rättfärdigandegrunden behovet av att förhindra skatteflykt.

¹⁵⁶ Mål C-9/02 *de Lasteyrie* [2004], ännu ej införd i REG, st. 69.

¹⁵⁷ Se exempelvis mål C-311/97 *Royal Bank of Scotland* [1999] REG I-2651, st. 32 och mål 352/85 *Bond van Adverteerders* [1988] REG 2085, st. 32 och *Fairhurst, John och Vincenzi, Christopher*, *Law of the European Community*, s. 277.

¹⁵⁸ Mål 120/78 *Rewe Zentrale* [1979] REG 649 och *Barnard, Catherine*, *The substantive law of the EU*, s. 240.

nader som eventuellt finns för att rättfärdiga under artikel 58 EG respektive artikel 39 EG. Att rättfärdiga åtgärder på området direkta skatter med hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa torde inte vara sannolikt. Denna slutsats drar vi eftersom skatter är en ekonomisk angelägenhet som inte torde påverka allmän ordning, säkerhet och hälsa. I det följande kommer vi därför inte att behandla den grunden.¹⁵⁹

3.4.2 *Rule of reason*-testet

Förutom de rättfärdigande grunder som återfinns i EG-fördraget har EGD i sin praxis skapat möjligheter att rättfärdiga fördragsstridiga nationella bestämmelser genom det så kallade *rule of reason*-testet, vilket först introducerades i fallet *Cassis de Dijon*.¹⁶⁰ Testet går inte att använda för att rättfärdiga direkt diskriminerande regler, men väl vid indirekt diskriminering och icke-diskriminerande hinder.¹⁶¹ *Rule of reason*-testet i *Cassis de Dijon* rörde fri rörlighet av varor men har i *Gebhard*-fallet¹⁶² utsträckts till att innefatta samtliga fyra friheter.¹⁶³ Domstolen konstaterade nämligen att nationella åtgärder som kan hindra eller göra det mindre attraktivt att utöva de grundläggande friheterna som garanteras av fördraget måste uppfylla fyra förutsättningar för att vara förenliga med gemenskapsrätten.¹⁶⁴ När vi i fortsättningen använder begreppet *rule of reason*-testet avses den vidare omfattning som testet givits i *Gebhard*-fallet. Nedan följer de förutsättningar som kan rättfärdiga i princip fördragsstridiga nationella åtgärder och som brukar benämnas *Gebhard*-testet.

1. De skall vara tillämpliga på ett icke-diskriminerande sätt.
2. De skall framstå som motiverade med hänsyn till ett trängande allmänintresse.
3. De skall vara ägnade att säkerställa förverkligandet av den målsättning som eftersträvas genom dem.
4. Samt inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå denna målsättning.¹⁶⁵

En nationell åtgärd som kan utgöra ett hemstatshinder är av icke-diskriminerande natur då den inte gör åtskillnad beroende på nationalitet, utan snarare ställer upp hinder för medlemsstatens egna medborgare att utöva fördragsfriheterna. Då hemstatshinder

¹⁵⁹ Se avsnitt 5.3.1 och *Ståhl, Kristina och P Österman, Roger*, EG-skatte rätt, s. 122.

¹⁶⁰ Mål 120/78 *Rewe Zentrale* [1979] REG 649.

¹⁶¹ Mål C-311/97 *Royal Bank of Scotland* [1999] REG I-2651, st. 32 och *Terra, Ben och Wattel, Peter*, European tax law, s. 43 ff.

¹⁶² Mål C-55/94 *Gebhard* [1995] REG I-4165.

¹⁶³ *Ibid.*, st. 37.

¹⁶⁴ *Ibid.*.

¹⁶⁵ Punkten fyra utgör den EG-rättsliga grundprincipen om proportionalitet.

inte diskriminerar på grund av nationalitet, torde det främst vara genom punkterna två till fyra ovan som ett hemstatshinder rättfärdigas.¹⁶⁶

Då uppsatsen behandlar hemstatshinder inom området direkta skatter kommer vi i det följande att ge en överblick över de försök till rättfärdigande med hänsyn till trängande allmänintresse som gjorts i fall inom skatteområdet. Flertalet försök till rättfärdigande under trängande allmänintresse har förts fram i EGD.¹⁶⁷ Det är dock endast de tre följande rättfärdigandegrunderna som uppnått ett visst mått av framgång.¹⁶⁸ Med detta menar vi att rättfärdigandeförsöken antingen erkänts som skyddsvärda under trängande hänsyn till allmänintresset dock utan att accepteras av domstolen i det specifika fallet, eller som i *Bachmann*-målet¹⁶⁹, till och med godkänts av trängande hänsyn till allmänintresset.

3.4.2.1 Skattesystemets inre sammanhang

I *Bachmann*-fallet¹⁷⁰ och i fallet *Kommissionen mot Belgien*¹⁷¹ ansågs motiveringen att bevara skattesystemets inre sammanhang vara berättigat med hänsyn till ett trängande allmänintresse. Fallen är också de enda där EGD har accepterat invändningen. Värt att notera är att de båda fallen rörde samma nationella lagstiftning. Fallet *Bachmann* prövades i EGD genom artikel 234 EG och fallet *Kommissionen mot Belgien* prövades genom artikel 226 EG.

Anledningen till att argumentet om att bevara skattesystemets inre sammanhang i det belgiska skattesystemet accepterades var att ett direkt samband mellan avdrag och beskattning förelåg. Domstolen konstaterade att ett samband mellan avdragsrätten för premieinbetalningar och skattskyldigheten för utfallande försäkringsbelopp fanns.¹⁷² I de fall då avdragsrätt förelåg var utfallande försäkringsbelopp skattepliktiga och då avdragsrätt saknades, skattefria. För att kunna bevara sambandet i ett sådant skattesystem fann domstolen att en medlemsstat som medger avdrag för utländska försäkringar också måste kunna uppbära skatt på de av försäkringsgivarna utbetalade belopp.

¹⁶⁶ *Terra, Ben och Wattel, Peter*, European tax law, s. 33.

¹⁶⁷ Se exempelvis mål C-35/98 *Verkooijen* [2000] REG I-4071, st. 54 och 55 angående att subjektet åtnjuter andra skattefordelar. Mål C-18/95 *Terhoeve* [1999] REG I-345, st. 45 angående hänsyn av administrativ natur. Mål C-9/02 *de Lasteyrie* [2004], ännu ej införd i REG, st. 60 angående bevarandet av ett lands skatteintäkter.

¹⁶⁸ *Terra, Ben och Wattel, Peter*, European tax law, s. 63.

¹⁶⁹ Mål C-204/90 *Bachmann* [1992] REG I-249.

¹⁷⁰ Mål C-204/90 *Bachmann* [1992] REG I-249, st. 23. Tyske medborgaren Bachmann bodde och arbetade i Belgien. Innan Bachmann flyttade till Belgien hade han hos tysk försäkringsgivare tecknat personförsäkring för vilka premier betalats in. Varpå Belgien nekade Bachmann avdragsrätt för premierna med hänvisning till att endast premier inbetalade till belgiska försäkringsgivare var avdragsgilla.

¹⁷¹ Mål C-300/90 *Kommissionen mot Belgien* [1992] REG I-305.

¹⁷² Mål C-204/90 *Bachmann* [1992] REG I-249, st. 22.

Argumentet att bevara skattesystemets inre sammanhang har sedan fallet *Bachmann* aktualiserats flera gånger.¹⁷³ Bland annat i fallet *ICI*¹⁷⁴, där kravet på ett direkt samband mellan avdragsrätt och skatteplikt åter bekräftades av domstolen, men inte ansågs finnas.¹⁷⁵ I *Baars*¹⁷⁶ och *Verkooijen*¹⁷⁷ utvecklade domstolen diskussionen och uttryckte att det direkta sambandet också måste avse samma skatt och ett och samma skattesubjekt.¹⁷⁸

När nu grunderna klargjorts för argumentet skattesystemets inre sammanhang, kan det vara värdefullt för uppsatsens syfte att redogöra för fallet *Manninen*¹⁷⁹, vilket rörde ett otillåtet hemstatshinder samt innehåller försök till rättfärdigande med hänsyn till skattesystemets inre sammanhang. I fallet tog den fysiske personen Petri Manninen, med hemvist och medborgarskap i Finland, emot en utdelning från ett svenskt aktiebolag. Ett visst skattetillgodohavande i finsk rätt medgavs endast vid utdelningar från finska aktiebolag. Dubbelbeskattningsavtalet¹⁸⁰ mellan de nordiska länderna avhjälpade inte problemet, varför fråga uppstod om den aktuella bestämmelsen var oförenlig med EG-rätten. Domstolen konstaterade att den aktuella bestämmelsen i princip utgjorde en begränsning av den fria rörligheten för kapital i artikel 56 EG.

I fallet *Manninen* gjorde de finska, franska och förenade kungarikets regeringar gällande att det i det finska skattesystemet, till skillnad från det system som prövades i fallet *Verkooijen*, fanns ett direkt samband mellan den skatt som erlagts vid bolagsbeskattningen och det skattetillgodohavande aktieägaren har rätt till.¹⁸¹ Domstolen godtog argumentet som sådant, men svarade att domen i fallet *Bachmann* grundades på att sambandet rörde en och samma skattskyldiga person och dennes avdragsrätt respektive efterföljande beskattning då försäkringen föll ut.¹⁸² Situationen i fallet *Manninen* svarade därför inte upp till det krav på direkt samband som ställts i fallen *Bachmann* och *Verkooijen*. Domstolens resonemang stämmer följaktligen överens med fallet *Verkooijen*, vilket stärker den etablerade uppfattningen om vad som krävs för att uppfylla kraven avseende direkt samband.¹⁸³

¹⁷³ Se exempelvis mål C-264/96 *ICI* [1998] REG I-4695 och mål C-251/98 *Baars* [2000] REG I-2787.

¹⁷⁴ Mål C-264/96 *ICI* [1998] REG I-4695.

¹⁷⁵ *Ibid.*, st. 29.

¹⁷⁶ Mål C-251/98 *Baars* [2000] REG I-2787.

¹⁷⁷ Mål C-35/98 *Verkooijen* [2000] REG I-4071.

¹⁷⁸ Mål C-251/98 *Baars* [2000] REG I-2787, st. 40 och mål C-35/98 *Verkooijen* [2000] REG I-4071, st. 58.

¹⁷⁹ Mål C-319/02 *Manninen* [2004], ännu ej införd i REG.

¹⁸⁰ Lag om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna (1989:933).

¹⁸¹ Mål C-319/02 *Manninen* [2004], ännu ej införd i REG, st. 40.

¹⁸² *Ibid.*, st. 42.

¹⁸³ Mål C-35/98 *Verkooijen* [2000] REG I-4071, st. 58.

I fallet *Manninen* fastställde domstolen också att ett försök till rättfärdigande, i enlighet med punkten tre i *Gebhard*-testet, skall prövas utifrån de ändamål som eftersträvas med de nationella skattebestämmelserna.¹⁸⁴ EGD konstaterade att syftet med de finska bestämmelserna var att undvika dubbelbeskattning. Det faktum att ett svenskt bolag betalar skatt i Sverige borde enligt EGD inte hindra Finland från att tillämpa samma skattetillgodohavande för finska medborgare när de erhåller utdelning från svenska bolag. Domstolen lyckades vrida rättfärdigandeförsöket till att Finlands argument egentligen rörde bevarandet av landets skatteintäkter.¹⁸⁵

Vi skulle vilja kommentera fallet *Manninen* och möjligheten till rättfärdigande med hänsyn till skattesystemets inre sammanhang på så sätt att det är fortfarande svårt, om inte ännu svårare än tidigare, att nå framgång med ett rättfärdigande avseende skattesystemets inre sammanhang. Som nämnts har argumentet tagits upp flera gånger efter fallet *Bachmann* utan att nå framgång, snarare begränsades möjligheterna ytterligare genom det uttalade kravet på en och samma skatt och skattesubjekt. Det är förståeligt att *Bachmann*-fallet rönt stor uppmärksamhet då medlemsstaterna såg en ny möjlighet att rättfärdiga hinder för den fria rörligheten. Nu, tretton år efter att domen kom, kan vi med hänsyn till redogjord rättspraxis säga att *Bachmann*-fallet var något av en engångsföreteelse och att ett nytt fall där invändningen skulle accepteras bör vara något av ett undantag.¹⁸⁶

3.4.2.2 Effektiv skattekontroll

EGD har i flera mål fastslagit att en medlemsstats rätt till effektiv skattekontroll utgör ett trängande allmänintresse.¹⁸⁷ EGD har ännu inte accepterat någon medlemsstats invändning om nödvändigheten av effektiv skattekontroll.¹⁸⁸ Trots att argumentet ännu inte gått igenom i EGD, kan det vara intressant att närmare undersöka under vilka omständigheter argumentet skulle kunna godkännas.

När domstolen har resonerat kring effektiv skattekontroll, har den sagt att begreppet innebär att den berörda medlemsstaten på ett klart och precist sätt ska kunna bestämma taxerbar inkomst och i vissa fall även avdragsgilla kostnader eller förluster.¹⁸⁹ Detta tycks ge medlemsstaterna stort manöverutrymme för att fullgöra skattekontrollen, men trots detta har EGD tolkat rättfärdigandegrunden restriktivt. Domstolen

¹⁸⁴ Mål C-319/02 *Manninen* [2004], ännu ej införd i REG, st. 43.

¹⁸⁵ *Ibid.*, st. 49.

¹⁸⁶ *Von Quitzow, Carl Michael, Exit Bachmann, bienvenue Danner? – Eller när en dom har blivit så urholkad att den nästan får anses vara "overruled"*, SN 2003 s. 90.

¹⁸⁷ Se exempelvis mål 120/78 *Rewe Centrale* [1979] REG 649, st. 8 och mål C-250/95, *Futura* [1997] REG I-2471, st. 31 och 32.

¹⁸⁸ *Ståhl, Kristina och P Österman, Roger*, EG-skatte rätt, s. 126.

¹⁸⁹ Se mål C-250/95 *Futura* [1997] REG I-2471, st. 31 och mål C-254/97 *Baxter* [1999] REG I-4809, st. 18.

har exempelvis i flera fall ansett de nationella åtgärderna strida mot proportionalitetsprincipen i *rule of reason*-testet.¹⁹⁰

En anledning till svårigheterna att rättfärdiga en nationell åtgärd med hänsyn till skattekontrollernas effektivitet är rådets direktiv 77/799/EEG¹⁹¹. Direktivet kan åberopas av medlemsstaterna för att kontrollera värdeöverföringar som skett i en annan medlemsstat, då detta är nödvändigt för att göra en korrekt beräkning av beskattningsunderlaget.¹⁹² En av direktivets konsekvenser är att det blir ännu svårare för medlemsstaterna att rättfärdiga regler som syftar till effektiv skattekontroll, då det finns en lagstadgad möjlighet till informationsutbyte medlemsstaterna emellan. Direktivet har bland annat använts av EGD i fallet *Bachmann* för att möta de belgiska, nederländska och danska regeringarnas anförande om svårigheten att kontrollera intyg om inbetalningar gjorda i andra medlemsstater.¹⁹³ Även i det senare fallet *Futura*¹⁹⁴ har domstolen hänvisat till direktivet, men då med tillägget att direktivet kanske inte alltid kan omintetgöra försök till rättfärdigande med hänsyn till skattekontrollernas effektivitet.¹⁹⁵ Detta är intressant eftersom det signalerar att domstolens rutinmässiga hänvisningar till direktivet trots allt inte är absoluta, det kan finnas undantag.

Med hänsyn till ovanstående ser vi två möjligheter, som båda måste vara uppfyllda, för att en nationell åtgärd som syftar till effektiv skattekontroll inte skall bedömas som ett otillåtet hemstatshinder av EGD. För det första måste åtgärden vara proportionell till det eftersträfvade målet, och för det andra, att medlemsstaten trots användande av direktiv 77/799/EEG inte fått tillgång till information som med tillräcklig exakthet gör det möjligt att bestämma beskattningsunderlaget.¹⁹⁶ För att nå framgång med argumentet måste medlemsstaten troligtvis ha utnyttjat alla tillgängliga medel för uppnå en effektiv skattekontroll.¹⁹⁷

3.4.2.3 Behovet av att förhindra skatteflykt

Behovet av att förhindra skatteflykt är den tredje och sista rättfärdigandegrunden vi tar upp som kan motiveras av trängande hänsyn till allmänintresset. Argumentet har hittills inte accepterats, men det råder ingen tvekan om att det fortfarande utgör ett

¹⁹⁰ Se mål C-250/95 *Futura* [1997] REG I-2471, st. 26 och mål C-254/97 *Baxter* [1999] REG I-4809, st. 19.

¹⁹¹ Rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningsens område.

¹⁹² *Ibid.*, artikel 1.1.

¹⁹³ Mål C-204/90 *Bachmann* [1992] REG I-249, st. 17 och 18.

¹⁹⁴ Mål C-250/95 *Futura* [1997] REG I-2471.

¹⁹⁵ *Ibid.*, st. 41 och 42.

¹⁹⁶ *Ibid.*, st. 42.

¹⁹⁷ *Ståhl, Kristina och P Österman, Roger*, EG-rätten och skyddet för den svenska skattebasen, SvSkT 2002, s. 37.

trängande allmänintresse under *rule of reason*-testet.¹⁹⁸ I det följande kommer vi att analysera rättfärdigandegrundens användning och utveckling i EGD: s praxis.

Fallet *de Lasteyrie*¹⁹⁹ rörde en fransk bestämmelse om omedelbar beskattning av realiserade kapitaltillgångar då en skattskyldig flyttar till en annan medlemsstat. Den franska regeringen gjorde i fallet gällande att den nationella bestämmelsen kunde rättfärdigas av behovet att förhindra konstlade skatteupplägg i syfte att kringgå skattelagstiftningen.²⁰⁰ Nämda regering hänvisar till fallet *ICI*, där domstolen inte utslöt att nationell lagstiftning som specifikt syftar till att motverka konstlade upplägg, skulle kunna accepteras.²⁰¹ I det här sammanhanget hävdade den franska regeringen att rättspraxis också ger stöd för att medlemsstaterna är berättigade att hindra missbruk av gemenskapsrätten som syftar till att kringgå nationell lagstiftning.²⁰² Den franska bestämmelsen i målet skulle vara ämnad att hindra medborgare från att tillfälligt lämna landet i syfte att realisera kapitaltillgångar.²⁰³

Domstolens svar på rättfärdigandeförsöket följde *rule of reason*-testet och grundades sålunda på huruvida åtgärden var ägnad att säkerställa det eftersträlvade syftet utan att gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detsamma,²⁰⁴ samt premissen att behovet av att förhindra skatteflykt utgör ett trängande allmänintresse. Domstolen konstaterade att den franska bestämmelsen inte specifikt tog sikte på skatteflyktsituationer och att det faktum att en fysisk person flyttar ifrån Frankrike, inte automatiskt kan utgöra skatteflykt.²⁰⁵ Målet med regeln skulle alltså kunna uppnås genom mindre restriktiva åtgärder än de aktuella. En så pass allmänt hållen bestämmelse som den franska kunde därför inte anses förenlig med den rättighet medlemsstaterna har att motverka kringgående av nationella skatteregler.

3.4.2.4 Sammanfattning

Eftersom de tre rättfärdigandegrunder vi tagit upp har sin grund i *rule of reason*-testet överrensstämmer systematiken för rättfärdigande i stort mellan de tre. Dock skulle vi vilja säga något om vad som mer specifikt skulle kunna rättfärdiga en åtgärd som syftar till att förhindra skatteflykt. Med hänsyn till den rättspraxis som redogjorts för ovan, verkar domstolens inställning vara att en skatteflyktsregel bör vara snäv och

¹⁹⁸ Mål C-315/02 *Lenz* [2004], ännu ej införd i REG, st. 27.

¹⁹⁹ Mål C-9/02 *de Lasteyrie* [2004], ännu ej införd i REG.

²⁰⁰ *Ibid.*, st. 24.

²⁰¹ Mål C-264/96 *ICI* [1998] REG I-4695, st. 26.

²⁰² Se mål C-9/02 *de Lasteyrie* [2004], ännu ej införd i REG, st. 24 med hänvisning till mål C-370/90 *Singh* [1992] REG I-4265, st. 24.

²⁰³ Se generaladvokatens förslag till avgörande i mål C-9/02 *de Lasteyrie* [2004], ännu ej införd i REG, st. 54.

²⁰⁴ Proportionalitetsprincipen.

²⁰⁵ Mål C-9/02 *de Lasteyrie* [2004], ännu ej införd i REG, st. 50 och 51.

exakt. En regel som fångar in en bred skara personer utan att effektivt sälla, synes inte kunna accepteras. Se exempelvis hur domstolens resonemang i *de Lasteyrie* stämmer överrens med det i *ICI*.²⁰⁶ Medlemsstaternas rätt att förhindra kringgående av nationella bestämmelser står fast, men måste anses vara klart begränsad av de krav EGD ställt på skatteflyktsreglernas utformning. Utöver de stränga krav EGD ställt på regler som syftar till att förhindra skatteflykt krävs också att proportionalitetskravet är uppfyllt.

3.5 Objektivt jämförbara situationer och artikel 58.1 a EG

3.5.1 Begreppet objektivt jämförbara situationer

En definition av diskriminering har utarbetats i EG-rätten genom användande av begreppet objektivt jämförbara situationer. Med begreppet objektivt jämförbara situationer menas att jämförbara situationer ska behandlas lika och att ej jämförbara situationer ska behandlas olika. EGD har fastställt att diskriminering föreligger om detta inte sker.²⁰⁷ EGD har uttalat att i fall som rör direkta skatter är situationen för invånarna i ett land generellt sett inte jämförbar med situationen för personer bosatta utanför landet.²⁰⁸ En rad undantag finns dock. I *Wielockx*-målet²⁰⁹ bekräftade domstolen först den generella regeln som uttalades i *Schumacker*-målet^{210, 211} EGD konstaterade därefter att det i det aktuella fallet fanns omständigheter som tydde på att objektivt jämförbara situationer förelåg.

“Det måste dock tillstås att en utomlands bosatt skattskyldig - anställd eller självständig yrkesutövare - som uppbar hela eller nästan hela sin inkomst i den stat där han utövar sin yrkesverksamhet befinner sig objektivt sett i samma situation vid inkomstbeskattningen som en person som har hemvist i den staten och som där utövar samma verksamhet. De är således skattskyldiga i samma stat för ett beskattningsunderlag av samma slag.”²¹²

Domstolen fastslog att diskriminering förelåg då situationen för en utomlands bosatt som uppbar hela eller nästan hela sin inkomst i Nederländerna var att anse som jämförbar med den som en skattskyldig bosatt och yrkesverksam i Nederländerna befinner sig i.²¹³ I fallet *Gschwind*²¹⁴ bekräftade domstolen vad som kan utgöra avsteg från

²⁰⁶ Mål C-9/02 *de Lasteyrie* [2004], ännu ej införd i REG, st. 52 och mål C-264/96 *ICI* [1998] REG I-4695, st. 26.

²⁰⁷ Se exempelvis mål C-80/94 *Wielockx* [1995] REG I-2493, st. 17.

²⁰⁸ Se mål C-279/93 *Schumacker* [1995] REG I-225, st. 31.

²⁰⁹ Mål C-80/94 *Wielockx* [1995] REG I-2493.

²¹⁰ Mål C-279/93 *Schumacker* [1995] REG I-225.

²¹¹ Mål C-80/94 *Wielockx* [1995] REG I-2493, st. 18 och 19.

²¹² *Ibid.*, st. 20.

²¹³ *Ibid.*, st. 22.

huvudprincipen att situationen för en stats egna medborgare respektive utomlands bosatta inte är jämförbar.²¹⁵

Resonemanget kring objektivt jämförbara situationer synes kunna användas av EGD oberoende av vilken frihet som aktualiseras i målet. Fallen *Asscher*²¹⁶-, *Gerritse*²¹⁷- och *Schumacker*²¹⁸ rör alla olika friheter men ändå förs samma resonemang om objektivt jämförbara situationer med hänvisningar mellan fallen.²¹⁹ I mål rörande direkta skatter där hindertypen är diskriminerande hinder, synes det vanligt att kriteriet för att avgöra ifall objektivt jämförbara situationer föreligger, utgörs av huruvida hela eller nästan hela inkomsten intjänats i värdlandet. Mer generellt kan sägas att fall från EGD på området direkta skatter, där fråga om objektivt jämförbara situationer föreligger, ofta rör den skattskyldiges skatteförmåga, förvärvskälla, personliga förhållanden eller familjeförhållanden.²²⁰ Domstolen gör jämförelsen mellan den som utnyttjat en frihet och en hypotetisk person som inte utnyttjat friheten i värdstaten.

Att EGD försöker utröna huruvida två situationer är objektivt jämförbara aktualiseras inte endast i fall som rör diskriminerande hinder utan metoden används också vid hemstatshinder. Skillnaden utgörs av att EGD vid bedömningen av ett hemstatshinder jämför en person som utnyttjat någon av friheterna med en annan person i hemviststaten som inte utnyttjat någon frihet.²²¹ EGD:s resonemang angående huruvida den skattskyldige tjänat hela eller nästan hela sin inkomst i verksamhetslandet har även tillämpats i mål rörande hemstatshinder.²²²

3.5.2 Domstolens tillämpning av artikel 58.1 a EG

I artikel 58.1 a EG ges medlemsstaterna möjlighet att göra åtskillnad mellan personer som har olika bostadsort eller har placerat sitt kapital på olika ort. Enligt Terra och Wattel introducerades artikel 58.1 a EG i syfte att uppnå i huvudsak tre mål.²²³ För det första, att skydda de medlemsstater i vars lagstiftning imputationssystemet före-

²¹⁴ Mål C-391/97 *Gschwind* [1999] REG I-5451.

²¹⁵ *Ibid.*, st. 22.

²¹⁶ Mål C-107/94 *Asscher* [1996] REG I-3089. Behandlade etableringsfrihet.

²¹⁷ Mål C-234/01 *Gerritse* [2003] REG I-5933. Behandlade fri rörlighet av tjänster.

²¹⁸ Mål C-279/93 *Schumacker* [1995] REG I-225. Behandlade fri rörlighet för arbetstagare.

²¹⁹ Se exempelvis mål C-107/94 *Asscher* [1996] REG I-3089, st. 42 som hänvisar till mål C-279/93 *Schumacker* [1995] REG I-225, st. 36-38.

²²⁰ Mål C-80/94 *Wielockx* [1995] REG I-2493, st. 18.

²²¹ Se exempelvis C-18/95 *Terhoeve* [1999] REG I-345, st. 40.

²²² Se exempelvis C-385/00 *De Groot* [2002] REG I-11819, st. 89 och 90.

²²³ *Terra, Ben och Wattel, Peter*, European tax law, s. 19.

skrivs vid beskattning,²²⁴ vilket kan uppnås genom att göra en åtskillnad beroende på bostadsort och kapitalplaceringsort.²²⁵ För det andra, menar författarna, var syftet att lindra medlemsstaternas oro för ökad skatteflykt, och för det tredje, att skapa utrymme för medlemsstaterna att göra åtskillnad mellan personer med skatterättslig hemvist inom respektive utanför medlemsstaten. De möjligheter till olikbehandling som ges i artikel 58.1 a EG, vad det gäller den fria rörligheten för kapital, återfinns inte i fördragstexten för övriga friheter. Artikel 58.1 a EG ska tolkas strikt då den utgör ett undantag från principen om fri rörlighet för kapital.²²⁶ Ytterligare en begränsning av medlemsstaternas möjligheter att inskränka den fria rörligheten för kapital framgår i artikel 58.3 EG, där det stadgas att åtgärder eller förfaranden vidtagna av medlemsstaterna inte får utgöra medel för godtycklig diskriminering.

Artikel 58 EG behandlades av EGD i fallet *Verkooijen*²²⁷. I det aktuella fallet konstaterade domstolen först att hinder för den fria rörligheten förelåg enligt artikel 1 i direktiv 88/361/EEG²²⁸, vilket motsvarar nuvarande artikel 56 EG.²²⁹ Domstolen gick sedan vidare med att pröva huruvida undantagen i nuvarande 58.1 a EG var tillämpliga i målet. Det kan konstateras att de möjligheter till olikbehandling som numera framgår i artikel 58.1 a EG redan i fallet *Schumacker* utnyttjats och accepterats.²³⁰ Diskussionen om objektivt jämförbara situationer rörande bostadsort som fördes i *Schumacker*-målet för att utreda huruvida diskriminering förelåg, synes därför kunna tillämpas i mål där artikel 58 EG aktualiseras.

I fallet *Verkooijen* konstaterade domstolen även att olikbehandling av skattskyldiga med hänsyn till den ort där de placerat sitt kapital redan accepterats i fallet *Bachmann*²³¹. I *Bachmann*-målet ansågs olikbehandlingen nämligen berättigad med hänsyn till ett trängande allmänintresse.²³² EGD förde genom fallet *Verkooijen* därmed in ett *rule of reason*-resonemang i tillämpningen av artikel 58.1 a EG.

Det finns även i senare fall stöd för EGD: s tillämpning av artikel 58.1 a EG i *Verkooijen*.²³³

²²⁴ Genom ett imputationssystem blir den vinst som ett företag betalar ut som utdelning enkelbeskattad. Det vill säga, den bolagsskatt som erlagts tillgodoräknas vid individbeskattningen.

²²⁵ Artikel 58 EG.

²²⁶ Mål C-315/02 *Lenz* [2004], ännu ej införd i REG, st. 26.

²²⁷ Mål C-35/98 *Verkooijen* [2000] REG I-4071.

²²⁸ Rådets direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget.

²²⁹ Mål C-35/98 *Verkooijen* [2000] REG I-4071, st. 36.

²³⁰ *Ibid.*, st. 43.

²³¹ Mål C-204/90 *Bachmann* [1992] REG I-249.

²³² *Ibid.*, st. 28. Se även avsnitt 3.4.2.1 angående skattesystemets inre sammanhang.

²³³ Se exempelvis mål C-315/02 *Lenz* [2004], ännu ej införd i REG, st. 27 och mål C-242/03 *Weidert* [2004], ännu ej införd i REG, st. 20.

“Av rättspraxis framgår att en sådan nationell skattelagstiftning skall anses vara förenlig med bestämmelserna i fördraget om fri rörlighet för kapital endast om skillnaden i behandling avser situationer som objektivt sett inte är lika eller motiveras av tvingande hänsyn av allmänintresse, såsom nödvändigheten av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang.”²³⁴

Efter att ha konstaterat tillämpligheten av artikel 58.1 a EG i *Verkooijen*, resonerade EGD kring huruvida olikbehandlingen var berättigad med hänsyn till ett trängande allmänintresse.²³⁵ EGD förde således ett *rule of reason*-resonemang och ytterliggare diskussion angående artikel 58.1 a EG uppkom ej i svaret på tolkningsfrågan.

Även om motsvarighet till artikel 58.1 a EG saknas för de övriga fördragsfriheterna finns det i praktiken inga skillnader mellan den fria rörligheten för kapital och övriga friheter vad det gäller berättigande genom *rule of reason*-testet och användandet av begreppet objektivt jämförbara situationer. Detta anser vi med hänsyn till hur EGD tolkat artikel 58.1 a EG i fallet *Verkooijen*. Ståhl och Österman menar att den rättspraxis om rättfärdigande som utvecklats angående den fria rörligheten för personer och tjänster i mångt och mycket även gäller för den fria rörligheten för kapital.²³⁶ Vi ser ingen anledning att gå emot detta, då inte heller vi kunnat utläsa någon tydlig avgränsning i tillämpningen av fördragsbestämmelsernas undantag.²³⁷ Vi anser dock att en viss osäkerhet fortfarande råder angående EGD: s tillämpning av artikel 58.1 a EG.

Även vad det gäller tillämpningsområdet av begränsningen i artikel 58.3 EG råder oklarhet. Dock har EGD i exempelvis fallet *Lenz*²³⁸ i viss mån förklarat vad godtycklig diskriminering innebär. Domstolen förklarade att det skall skiljas på sådan ojämlig behandling som är tillåten enligt 58.1 a EG och sådan godtycklig diskriminering som är förbjuden i artikel 58.3 EG.²³⁹ Vidare uttalade domstolen att åtskillnad mellan kapitalinkomster i skattehänseende endast kan anses förenlig med fördraget om olikbehandlingen avser situationer som inte är objektivt jämförbara eller motiveras av trängande hänsyn till allmänintresset samt att åtgärden inte får gå utöver vad som krävs för att uppnå det eftersträvade målet.²⁴⁰ Vår slutsats är att sådan olikbehandling som inte uppfyller dessa krav torde kunna utgöra godtycklig diskriminering.

²³⁴ Mål C-319/02 *Manninen* [2004], ännu ej införd i REG, st. 29.

²³⁵ Mål C-35/98 *Verkooijen* [2000] REG I-4071, st. 46.

²³⁶ *Ståhl, Kristina och P Österman, Roger*, EG-skatte rätt, s. 121.

²³⁷ Artiklarna 39 och 58 EG.

²³⁸ Mål C-315/02 *Lenz* [2004], ännu ej införd i REG.

²³⁹ *Ibid.*, st. 27.

²⁴⁰ *Ibid.*.

4 Personaloptionsreglerna

4.1 Om personaloptioner

En option skapar ett civilrättsligt avtal mellan den som utfärdar optionen, utfärdaren, och innehavaren av optionen.²⁴¹ Optioner kan delas upp i köp- respektive säljoptioner. Den som innehar en köpoption har en rättighet att köpa den underliggande egendomen, till exempel aktier. Omvänt gäller att utfärdaren av köpoptionen har en skyldighet att sälja den underliggande egendomen om innehavaren av köpoptionen begär det. Vid en säljoption har innehavaren istället en rätt att sälja den underliggande egendomen och utfärdaren är då skyldig att köpa den underliggande egendomen.²⁴² Innehavaren betalar en premie till utfärdaren för att erhålla dessa rättigheter och detta belopp motsvarar priset på själva optionen.²⁴³

Optionsprogram till anställda skiljer sig till viss del från övrig optionshandel. Exempelvis är utfärdaren ofta arbetsgivaren och den underliggande egendomen är normalt aktier i arbetsgivarbolaget.²⁴⁴ Dessutom är premien ofta subventionerad eller till och med obefintlig. Det finns olika typer av optioner som erbjuds anställda varav en av dessa är av intresse för uppsatsen, nämligen personaloptioner. Att erbjuda anställda personaloptioner har under senare år blivit allt vanligare.²⁴⁵ Några av syftena med personaloptioner är att öka de anställdas arbetsprestationer, skapa lojalitet gentemot företaget och att långsiktigt knyta de anställda till företaget.²⁴⁶

En personaloption innebär att den anställde, innehavaren, får en rätt att förvärva aktier i arbetsgivarbolaget eller annat koncernföretag till ett förmånligt pris varför personaloptioner funktionsmässigt närmast kan liknas vid köpoptioner.²⁴⁷ Ofta utfärdas personaloptioner utan att arbetstagaren erlägger någon premie till arbetsgivaren, utfärdaren.²⁴⁸ Många andra typer av optioner kan säljas vidare eller på annat sätt överlåtas, så är dock inte fallet när det gäller personaloptioner vilka i regel inte kan överlåtas. Dessutom är personaloptioner villkorade av anställningen vilket betyder att optionerna förfaller om arbetstagaren upphör att arbeta på företaget, eventuellt dock ef-

²⁴¹ Smitt, Raoul, Wiberg, Lars, Olwig, Bengt, Riegnell, Göran och Sjöstrand, Mattias, Belöningsystem – nyckeln till framgång, s. 42.

²⁴² Andersson, Lennart, Värdepapper – En genomgång av kapitalmarknaden och skattereglerna, s. 154.

²⁴³ *Ibid.*, s. 163.

²⁴⁴ Smitt, Raoul, Wiberg, Lars, Olwig, Bengt, Riegnell, Göran och Sjöstrand, Mattias, Belöningsystem – nyckeln till framgång, s. 45.

²⁴⁵ Edvardsson, Leif, Skatteregler för incitamentsprogram, s. 47.

²⁴⁶ *Ibid.*, s. 118.

²⁴⁷ *Ibid.*, s. 47.

²⁴⁸ Ds 1997:83, s. 30.

ter en kortare karenstid.²⁴⁹ Det är också vanligt att optionerna kan utnyttjas först efter en viss kvalifikationstid. Detta innebär att ett bestämt antal aktier får förvärfvas först efter en viss anställningstid.²⁵⁰ En annan sak som kännetecknar personaloptioner är att löptiden är lång, ofta mellan fem och tio år.²⁵¹

4.2 Beskattning av personaloptioner i Sverige

4.2.1 Förarbeten

I förarbetena till de nuvarande personaloptionsreglerna i 10 kap. 11 § 2 st. IL behandlades två olika lösningar för beskattning av skattskyldig som flyttar utomlands.²⁵² Anledningen till att nya skattebestämmelser vid utflyttning med personaloptioner ansågs nödvändiga var att obegränsat skattskyldiga i Sverige inte skulle kunna undandra sig beskattning av förmån intjänad i Sverige.²⁵³ Det första förslaget var en tio-årsregel. Enligt denna skulle svensk beskattningsrätt kvarstå avseende den utflyttades personaloptioner under en period av tio år efter utflyttningen.²⁵⁴ En sådan regelkonstruktion benämns hädanefter trailing-skatt. Ett exempel på när en tio-årsregel tillämpas i svensk rätt är vid utflyttning med aktieinnehav.²⁵⁵ Genom en sådan skatt bibehåller utflyttningslandet sin rätt, vid exempelvis aktieförsäljning, att beskatta värdeökningen trots att den skattskyldige bytt skatterättsligt hemvist.

Det andra förslaget i förarbetena var en avskattningsregel, eller som vi benämner det, en exit-skatt.²⁵⁶ Detta förslag var det som slutligen kom till uttryck i lagtexten.²⁵⁷ Till skillnad från lagtextens nuvarande lydelse och propositionen²⁵⁸, ansågs det i betänkandet²⁵⁹ att skattskyldigheten för personaloptioner skulle uppstå det beskattningsår då den skattskyldige upphörde att vara obegränsat skattskyldig i Sverige.²⁶⁰ Den tid-

²⁴⁹ *Smitt, Raoul, Wiberg, Lars, Olwig, Bengt, Riegnell, Göran och Sjöstrand, Mattias*, Belöningsystem – nyckeln till framgång, s. 67.

²⁵⁰ Ds 1997:83, s. 30.

²⁵¹ *Smitt, Raoul, Wiberg, Lars, Olwig, Bengt, Riegnell, Göran och Sjöstrand, Mattias*, Belöningsystem – nyckeln till framgång, s. 67.

²⁵² Ds 1997:83, s. 51-55 och prop. 1997/98:133, s. 36-39.

²⁵³ Prop. 1997/98:133, s. 36.

²⁵⁴ *Ibid.*.

²⁵⁵ 3 kap. 19 § IL.

²⁵⁶ Ds 1997:83, s. 53 och prop. 1997/98:133, s. 37 f.

²⁵⁷ 10 kap. 11 § 2 st. IL.

²⁵⁸ Prop. 1997/98:133, s. 37.

²⁵⁹ Ds 1997:83.

²⁶⁰ *Ibid.*, s. 53.

punkt som enligt lagtexten läggs till grund för exit-beskattningen är den dag då utflyttning från Sverige sker.

Innan slutligt ställningstagande togs i förarbetena till att använda exit-beskattning som metod resonerades kring alternativet ur ett EU-perspektiv.²⁶¹ I propositionen undersöktes kortfattat huruvida exit-beskattning kunde utgöra ett otillåtet hemstatshinder för den fria rörligheten för kapital. Danmark togs upp som ett exempel på en medlemsstat som tillämpar en exit-skatt-bestämmelse vid utflyttning med aktieinnehav.²⁶² Vidare konstaterades att det vid tiden för lagstiftningen saknades vägledning i EGD: s praxis vad det gäller exit-skatter.²⁶³ I propositionen drogs därför följande slutsats:

“Den föreslagna avskattningsregeln saknar diskrimineringskaraktär och syftar inte till någon begränsning av den fria rörligheten inom EU. Regelns utformning medför dessutom att endast sådan inkomst som har tjänats in under arbete i Sverige blir föremål för avskattning, vilket inte torde strida mot EG-rätten.”²⁶⁴

Så som diskussionen framgår i propositionen gjordes ingen djupare analys av de föreslagna reglernas förenlighet med EG-rätten. Utan att underbygga resonemanget mer utförligt konstaterade utredaren att den föreslagna regeln troligtvis inte utgör ett hinder för den fria rörligheten för kapital. På vilka grunder detta fastställdes är för oss svårt att svara på då diskussionen var så pass kortfattad. Det framstår som att utredarna inte velat analysera den EG-rättsliga problematiken djupare. Istället visades på ett annat EU-land som tillämpade exit-beskattning, vilket skulle kunna tolkas som ett slags rättfärdigande av den föreslagna svenska regeln. Det är i viss mån förståeligt att det i utredningen inte gjorts en djupare analys då ledande EG-rättslig rättspraxis vid tiden för lagstiftningsarbetet saknades. Dock avgav EGD år 2004 en dom rörande en fransk exit-skatt-bestämmelse i fallet *de Lasteyrie*²⁶⁵, se avsnitt 3.3.4.2.

4.2.2 Lagstiftning

Regeringsrätten har i två avgöranden från 1994 prövat den skatterättsliga behandlingen av personaloptioner.²⁶⁶ Optionerna ansågs inte utgöra värdepapper, varför inte värdepappersregeln i 10 kap 11 § 1 st. IL kunde tillämpas. I enlighet med kontantprincipen²⁶⁷ ansåg domstolen istället att personaloptionerna skulle tas upp till be-

²⁶¹ Prop. 1997/98:133, s. 38 f.

²⁶² *Ibid.*.

²⁶³ *Ibid.*, s. 39.

²⁶⁴ *Ibid.*.

²⁶⁵ Mål C-9/02 *de Lasteyrie* [2004], ännu ej införd i REG.

²⁶⁶ RÅ 1994 not. 41 och RÅ 1994 not. 733.

²⁶⁷ 10 kap. 8 § IL.

skattning då de kunde utnyttjas. Denna tidpunkt brukar kallas för kan-tidpunkten.²⁶⁸ Personaloptionsbegreppet är negativt bestämt och innefattar således alla värdepappersrelaterade rättigheter som per definition inte utgör värdepapper.²⁶⁹ Genom de nya reglerna om beskattning av personaloptioner som trädde i kraft den 1 juli 1998, har beskattning vid kan-tidpunkten avskaffats. Beskattning sker numera då personaloptionen faktiskt utnyttjas eller överläts.

Regler som behandlar personaloptioner återfinns i 10 kap. 11 § 2 st. IL:

Om det som förvärvas inte är ett värdepapper utan innebär en rätt att i framtiden förvärva värdepapper till ett i förväg bestämt pris eller i övrigt på förmånliga villkor, tas förmånen upp som intäkt det beskattningsår då rätten utnyttjas eller överläts...

Beskattning av personaloptioner sker således vid tidpunkten för utnyttjandet eller då rätten till optionen överläts. Då personaloptioner som regel inte kan överlåtas är huvudregeln att tidpunkten för beskattning är då optionen utnyttjas. Det skattepliktiga beloppet utgörs av marknadsvärdet för personaloptionens underliggande aktier på lösendagen med avdrag för vad arbetstagaren erlagt för aktien samt vad denne erlagt för erhållandet av optionen.²⁷⁰ Sista meningen i det ovan citerade lagrummet lyder:

... Upphör den skattskyldige att vara bosatt i Sverige eller att stadigvarande vistas här skall förmånen tas upp det beskattningsår då detta sker och till den del förmånen då kunnat utnyttjas.²⁷¹

Då en i Sverige obegränsat skattskyldig person upphör med att vara bosatt eller stadigvarande vistas här enligt 3 kap. 3 § 1-2 IL likställs flytten med att personaloptionen utnyttjas och skall därför beskattas. Tredje punkten i 3 kap. 3 § IL, angående personer som fortfarande kan vara obegränsat skattskyldig på grund av väsentlig anknytning till Sverige, är i sammanhanget ointressant.²⁷² Att en person fortfarande har väsentlig anknytning till Sverige enligt 3 kap. 7 § IL saknar betydelse, exit-beskattning kommer ändå att ske vid utflyttning med personaloptionsinnehav. Vid utflyttning gäller den tidigare nämnda kan-tidpunkten vilket i detta sammanhang innebär att den skattskyldige vid utflyttningen skall ta upp personaloptionen till beskattning till den del den kunnat utnyttjas. Vid utflyttning från Sverige bör grunden för det skattepliktiga beloppet utgöras av det underliggande

²⁶⁸ Skatteverkets handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2005 års taxering, s. 219.

²⁶⁹ *Edvardsson, Leif*, Skatteregler för incitamentsprogram, s. 120.

²⁷⁰ *Smitt, Raoul, Wiberg, Lars, Olwig, Bengt, Riegnell, Göran och Sjöstrand, Mattias*, Belöningssystem – nyckeln till framgång, s. 67.

²⁷¹ 10 kap. 11 § 2 st. IL.

²⁷² *Melbi, Ingrid*, Personaloptioner – beskattning av förmån vid in- respektive utflyttning, SN 2004 s. 698.

värdepapprets marknadsvärde vid tidpunkten för utflyttningen.²⁷³ Eventuella utgifter som den anställde haft i samband med förvärvet av personaloptionerna får dras av som kostnader det år beskattning sker.²⁷⁴

För det fall den skattskyldige flyttar tillbaka till Sverige och då utnyttjar personaloptionen i de av Sverige redan exit-beskattade delarna, sker ingen ytterligare beskattning av dessa.²⁷⁵ Om det sker en värdeökning av de exit-beskattade delarna av optionen torde dock dessa delar komma att kapitalvinstbeskattas vid utnyttjandet.²⁷⁶

Då en person med personaloptionsinnehav flyttar till Sverige sker ingen beskattning i Sverige avseende de delar av personaloptionen där kvalifikationstidpunkten inträtt innan flytten.²⁷⁷ Denna beskattningsmetod överensstämmer med den metod som tillämpas vid utflyttning från Sverige då beskattning endast sker av sådan förmån som intjänats i Sverige. Beskattning i Sverige ska dock ske för den del av personaloptionen som delvis intjänats i annat land och delvis i Sverige.²⁷⁸ I propositionen fastslås att reglerna för beskattning vid utnyttjande av delar av optionen efter inflyttning bör göras så enkla som möjligt varför ingen form av proportionering bör ske.²⁷⁹ Förutsatt att en person vid inflyttning innehar personaloptioner för vilka kvalifikationstidpunkten inträtt ska dessa delar vid utnyttjande anses utnyttjade först i ordningen varför ingen beskattning av dessa sker.²⁸⁰ Följande exempel beskriver den skattemässiga behandlingen av en inflyttad persons personaloptionsinnehav. En person intjänar rätten till 300 av totalt 500 aktier ur sin personaloption i annat land utan att utnyttjande sker och flyttar sedan till Sverige där han intjänar resterande 200 aktier. Förmånsbeskattning kommer inte att ske avseende de första 300 aktierna vid ett eventuellt utnyttjande av personaloptionen i Sverige. Dock förmånsbeskattas de 200 aktier som intjänats under vistelsen i Sverige vid ett eventuellt utnyttjande.

²⁷³ Prop. 1997/98:133, s. 38.

²⁷⁴ 10 kap. 15 § IL och *Edvardsson, Leif*, Skatteregler för incitamentsprogram, s. 147.

²⁷⁵ Prop. 1997/98:133, s. 38.

²⁷⁶ *Edvardsson, Leif*, Skatteregler för incitamentsprogram, s. 149.

²⁷⁷ Prop. 1997/98:133, s. 39.

²⁷⁸ *Edvardsson, Leif*, Skatteregler för incitamentsprogram, s. 149.

²⁷⁹ Prop. 1997/98:133, s. 39.

²⁸⁰ *Ibid.*.

4.2.3 Svensk rättspraxis

4.2.3.1 RÅ 2004 not. 135

Det finns i svensk rättspraxis ett fall från 2004 som rör personaloptioner vid utflyttning.²⁸¹ Fallet rörde en anställd, fortsättningsvis benämnd A, vid Telefonaktiebolaget L M Ericsson i Sverige. A och hans familj avsåg att flytta till England någon gång under andra halvåret år 2002 där A skulle tjänstgöra vid ett av Ericsson ägt dotterbolag. Inför flytten ansökte A om ett förhandsbesked hos Skatterättsnämnden avseende den beskattning av personaloptionerna som kunde utlösas av flytten. De av A ägda personaloptionerna gav rätt att förvärva Ericssonaktier vid tre tidpunkter. Den 14 maj 2002, den 14 maj 2003 och den 14 maj 2004. Den första kvalifikationstidpunkten skulle infalla då A fortfarande var bosatt i Sverige medan den andra tidpunkten skulle infalla under A:s vistelse i England. Avseende den första kvalifikationstidpunkten svarade Skatterättsnämnden att A skulle ta upp förmånen som intäkt det beskattningsår A upphör att vara bosatt i Sverige och till den del förmånen då kunnat utnyttjas. Skatterättsnämnden grundade sitt resonemang på huvudregeln i 10 kap. 11 § 2 st. 1 p. IL som ger stöd för att den skattskyldige skall ta upp förmånen som intäkt det beskattningsår då rätten utnyttjas eller överläts och att det i 10 kap. 11 § 2 st. 2 p. IL finns en bestämmelse om tidigareläggning av beskattningen då den skattskyldige flyttar utomlands. Med hänsyn till detta skulle den del av personaloptionen med kvalifikationstidpunkt den 14 maj 2002 tas upp av A till beskattning det beskattningsår då han flyttar utomlands. Nämnden avslutade resonemanget med att konstatera att den vid tolkningen inte tagit hänsyn till bestämmelsernas eventuella oförenlighet med gemenskapsrättens fördragsbestämmelser om den fria rörligheten för personer och kapital.

Vad det gällde kvalifikationstidpunkten den 14 maj 2003 ansåg Skatterättsnämnden att någon förmånsbeskattning inte skulle ske i Sverige när A utnyttjar rätten att förvärva personaloptionens underliggande aktier. Detta på grund av att kvalifikationstidpunkten infaller då A inte längre är bosatt i Sverige. Skatteverket överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle fastställa förhandsbeskedet.

Regeringsrätten konstaterade att Skatterättsnämnden besvarat frågorna utan att ta ställning till hur bestämmelsen i 10 kap. 11 § 2 st. 2 p. IL förhåller sig till gemenskapsrätten. Vidare förklarade Regeringsrätten att myndigheter och domstolar har en skyldighet att beakta gemenskapsrätten och att den kommande taxeringen därför måste ske med denna utgångspunkt. Med hänsyn till detta kan kraven att ett förhandsbesked skall vara av vikt för sökanden eller en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning inte anses vara uppfyllda.²⁸² Något förhandsbesked skulle därför inte ha lämnats. Regeringsrätten undanröjde Skatterättsnämndens förhandsbesked.

För oss är det inte helt uppenbart hur Regeringsrättens uttalande om att förhandsbesked inte skulle ha lämnats bör tolkas. Regeringsrätten kan ha menat att rättsläget vad

²⁸¹ RÅ 2004 not. 135.

²⁸² 5 § 1 st. Lag om förhandsbesked i skattefrågor (1998:189).

det gäller den fria rörligheten för personer och kapital inom EU är så pass klart att något förhandsbesked inte var nödvändigt. Detta framstår dock enligt oss som märkligt då de svenska personaloptionsreglernas förenlighet med gemenskapsrätten inte kan anses helt självklar. Mer troligt är att Regeringsrätten menade att skatterättsnämnden inte uppfyllt kraven som gäller för förhandsbesked då den inte tagit hänsyn till gemenskapsrätten och skulle således inte ha avgett förhandsbesked i frågan.²⁸³ Då frågan inte ställts på nytt i Skatterättsnämnden synes frågan istället ha kommit att bli utredd av Skatteverket vid taxeringen av A, förutsatt att A verkligen flyttade från Sverige. Vid ett sådant fall skulle, enligt uppgift från Skatteverket, beskattning ske enligt svensk lag i form av IL. Möjlighet finns dock att yrka på skattebefrielse avseende personaloptioner då rättsläget är oklart vad det gäller regelns förenlighet med EG-rätten. En slutsats som vi ändock kan dra av fallet är att en tolkning av enbart de svenska reglerna på området inte är tillräcklig vid gränsöverskridande situationer inom EU. Gemenskapsrätten skulle enligt Regeringsrätten ha iakttagits.

4.2.3.2 RÅ 2004 ref. 50

Det kan i sammanhanget vara intressant att jämföra rättsfallet RÅ 2004 ref. 50 med RÅ 2004 not. 135. Flera frågor togs upp i fallet varav vi har valt att redogöra för den som rör exit-beskattning. Likt RÅ 2004 not 135 behandlades i RÅ 2004 ref. 50 den situation att en i Sverige obegränsat skattskyldig person skulle tjänstgöra vid ett av Ericsson ägt dotterbolag i England. Personen, hädanefter benämnd B, innehade personaloptioner med samma kvalifikationstider som A i föregående fall. Skillnaden mellan A: s och B: s situationer var att B: s familj skulle bo kvar i Sverige och att B därför skulle resa hem i sådan omfattning att han fortfarande skulle anses bosatt i Sverige enligt 3 kap. 3 § IL. Ytterligare en skillnad var att B: s utlandsvistelse var uttalat tidsbegränsad. Då B fortfarande ansågs skattemässigt bosatt i Sverige var inte 10 kap. 11 § 2 st. 2 p. IL tillämplig. Istället skulle huvudregeln i 10 kap. 11 § 2 st. 1 p. IL tillämpas och någon exit-beskattning av B blev därför aldrig aktuell avseende personaloptionerna med kvalifikationstidpunkt infallande före utflyttningen. Regeringsrätten fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked.

4.2.3.3 Sammanfattning

Den jämförelse vi har gjort mellan RÅ 2004 not 135 och RÅ 2004 ref. 50 visar på de två beskattningstidpunkter som kan bli aktuella enligt 10 kap. 11 § 2 st. IL. I det första fallet tidigarelades beskattningen av A: s personaloptioner med kvalifikationstidpunkt innan utflyttningen, eftersom A upphörde att vara bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige. I det andra fallet kvarstod beskattningstidpunkten för B vid ett eventuellt utnyttjande av personaloptionerna med kvalifikationstidpunkt före utflyttningen då B även under sin vistelsetid i England skulle anses vara skattemässigt bosatt i Sverige.

²⁸³ *Melbi, Ingrid*, Personaloptioner – beskattning av förmån vid in- respektive utflyttning, SN 2004 s. 702.

5 Förenligheten med EG-rätten

5.1 Inledning

I det följande utreds huruvida de svenska personaloptionsreglerna kan utgöra ett otillåtet hemstatshinder enligt gällande EG-rätt. Till grund för denna analys använder vi uppsatsens tidigare avsnitt och då i huvudsak avsnitten tre och fyra. Analysen sker i två steg där det första steget utgörs av att pröva huruvida den aktuella regeln enligt gällande EG-rätt utgör ett otillåtet hemstatshinder med utgångspunkt i den fria rörligheten för kapital respektive arbetstagare. Det andra steget utgörs av att undersöka huruvida regeln kan rättfärdigas. Detta sker med grund i den analys av *rule of reason*-testet som redovisats i avsnitt 3.4.2 samt redogörelsen för EGD:s tillämpning av artikel 58 EG i avsnitt 3.5.2.

Vid genomförandet av analysen utgår vi från den situationen att en i Sverige obegränsat skattskyldig person upphör med att vara bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige på grund av flytt till annan medlemsstat. Vidare förutsätter vi att personen innehar personaloptioner där åtminstone någon kvalifikationstidpunkt infallit innan personen flyttar från Sverige. Denna situation är jämförbar med den i rättsfallet RÅ 2004 not 135.²⁸⁴

5.2 Kan personaloptionsreglerna utgöra ett otillåtet hemstatshinder?

5.2.1 Fri rörlighet för kapital

I detta avsnitt utreds huruvida de svenska personaloptionsreglerna kan utgöra ett otillåtet hemstatshinder för den fria rörligheten för kapital enligt artikel 56 EG. En förutsättning för att pröva ett hemstatshinder under artikel 56 EG är att den gränsöverskridande aktiviteten utgör en kapitalrörelse. Såsom vi funnit i avsnitt 3.2.3 torde en obegränsat skattskyldigs flytt med innehav av personaloptioner kunna utgöra en kapitalrörelse. Av den anledningen är fördragets bestämmelser om den fria rörligheten för kapital tillämpliga.

I artikel 56 EG framgår att bestämmelsen har karaktären av ett restriktionsförbud. Detta innebär ett krav på nationell behandling i värdstaten samt ett förbud mot att ursprungsstaten hindrar en av sina medborgare eller bosatta att utnyttja rätten till fri rörlighet för kapital.²⁸⁵ Då de svenska personaloptionsreglerna uppställer ett hinder för svenska medborgare eller i Sverige bosatta att utnyttja den fria rörligheten för ka-

²⁸⁴ Se avsnitt 4.2.3.1 för en genomgång av fallet.

²⁸⁵ Se exempelvis mål 81/87 *Daily mail* [1988] REG 5483 där domstolen uttalade att rätten till fri rörlighet även inkluderar hinder uppställda av hemlandet och mål C-478/98 *Kommissionen mot Belgien* [2000] REG I-7587, st. 18.

pital är bestämmelsen, enligt vår terminologi, att ses som ett hemstatshinder. Nästa fråga att utreda är huruvida hemstatshindret kan vara otillåtet enligt EG-rätten.

Som redogjorts för i avsnitt 3.3.4.1 används exempelvis begreppet avskräckande effekt då EGD utreder huruvida ett otillåtet hemstatshinder föreligger eller ej. EGD använder sig av olika jämförelseobjekt beroende på vilket typ av hinder som föreligger för att avgöra ifall den nationella åtgärden har en avskräckande effekt. I terminologiutredningen i avsnitt 3.3.2 konstaterades att då EGD behandlar ett hemstatshinder utgörs jämförelseobjektet av en person som inte utnyttjat den aktuella fördragsfriheten. Då en person i Sverige som innehar personaloptioner upphör att vara bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige på grund av flytt till annan medlemsstat beskattas innehavet av personaloptionen till den del kvalifikationstidpunkten inträtt vid tiden för flytten. Beskattning sker således redan innan optionen utnyttjats. Jämförelseobjektet i en sådan situation är en person som innehar personaloptioner för vilka kan-tidpunkten inträtt men som förblir bosatt eller stadigvarande vistades i Sverige. Den senare personen kommer inte att beskattas förrän utnyttjande av personaloptionerna sker till skillnad från föregående person som beskattas redan vid kan-tidpunkten.²⁸⁶ Denna skillnad i beskattning kan ha en avskräckande effekt på personer som överväger att flytta till annan medlemsstat med personaloptionsinnehav. Vi anser därför att 10 kap. 11 § 2 st. 2 p. II torde utgöra ett otillåtet hemstatshinder enligt artikel 56 EG. EGD: s resonemang om försvårande av kapitalanskaffning hos rättssubjekt i andra medlemsstater än den där hemstatshindret uppställts, som exempelvis förts i fallet *Verkooijen*²⁸⁷, torde inte bli aktuellt i ett fall rörande personaloptioner.

En analys av den fria rörligheten för kapital förutsätter även en utredning av artikel 58 EG. Artikel 58.1 a EG ger medlemsstaterna möjlighet att göra åtskillnad mellan personer som har olika bostadsort eller har placerat sitt kapital på olika orter. Som konstaterats i avsnitt 3.5.2 har EGD i fallet *Verkooijen* gett uttryck för att en sådan bedömning innefattar huruvida två skattskyldiga befinner sig i objektivt jämförbara situationer eller huruvida trängande hänsyn till allmänintresse föreligger.

Då det enda exit-skatt-målet som behandlats av EGD rörde etableringsfriheten är det svårt att dra några slutsatser om hur EGD skulle tillämpa artikel 58 EG vad det gäller objektivt jämförbara situationer i ett exit-skatt-mål. Vi har svårt att se hur åtskillnad på grund av byte av bostadsort eller kapitalplaceringsort skulle kunna tillämpas i ett fall rörande en exit-skatt.

Angående åtskillnad avseende bostadsort sker ingen olikbehandling vad det gäller beskattningen efter utflyttningen. Vid en exit-beskattning är det nämligen endast utflyttningen som utlöser den ofördelaktiga beskattningen. Åtskillnad på grund av ka-

²⁸⁶ 10 kap. 11 § 2 st. II.

²⁸⁷ Mål C-35/98 *Verkooijen* [2000] REG I-4071.

pitalplaceringsort torde inte heller vara aktuell vid en exit-skatt då såväl personaloptionerna som innehavaren lämnar landet.²⁸⁸

I avsnitt 3.5.2 fastslogs att en utredning huruvida trängande hänsyn till allmänintresse föreligger används av EGD i mål rörande andra friheter än den fria rörligheten för kapital. Med anledning av detta kommer vi att behandla trängande hänsyn till allmänintresse under avsnitt 5.3. Hänsyn tas till artikel 58.3 EG vid detta resonemang.

5.2.2 Fri rörlighet för arbetstagare

Situationen vi utgår från i det följande är den samma som i avsnitt 5.1 med tillägget att personen flyttar till annan medlemsstat i syfte att förvärvsarbeta. Trots att artikel 39 EG enligt ordalydelsen har karaktären av ett diskrimineringsförbud har den som framgått i avsnitt 3.2.2 tolkats av EGD som ett restriktionsförbud. Av EGD:s praxis framgår att den fria rörligheten för personer innefattar ett förbud mot hemstatshinder.²⁸⁹

Då de svenska personaloptionsreglerna uppställer ett hinder för svenska medborgare eller där bosatta att utnyttja den fria rörligheten för arbetstagare är bestämmelsen, enligt vår terminologi, att ses som ett hemstatshinder. Nästa steg blir därför att utreda huruvida hemstatshindret kan vara otillåtet enligt EG-rätten. Det avgörande kriteriet när EGD bedömer ett hemstatshinders otillåtlighet är huruvida hindret, som redogjorts för i avsnitt 3.3.4.1, har en avskräckande verkan eller ej. EGD:s argumentation om huruvida hindret har en avskräckande verkan eller ej tillämpas av domstolen på liknande sätt oavsett vilken fördragsfrihet som aktualiseras. Vår diskussion kring huruvida personaloptionsreglerna har en avskräckande verkan för arbetstagare överensstämmer således med den vi fört i avsnitt 5.2.1 rörande den fria rörligheten för kapital, varför vi inte utreder detta igen. Även jämförelseobjektet vid den fria rörligheten för arbetstagare överensstämmer med redogörelsen i avsnitt 5.2.1 då hindret i båda fallen torde utgöra ett hemstatshinder. Vi konstaterar därför att exit-skattbestämmelsen i 10 kap. 11 § 2 st. 2 p. IL torde utgöra ett otillåtet hemstatshinder för den fria rörligheten för arbetstagare. Huruvida hindret kan rättfärdigas kommer att utredas i avsnitt 5.3.

²⁸⁸ Se exempelvis mål C-319/02 *Manninen* [2004], ännu ej införd i REG, där EGD diskuterade åtskillnad på grund av kapitalplaceringsort enligt artikel 58.1 a EG. Jämförelse skedde mellan person som placerat kapital i hemvistlandet och person som placerat kapital i annan medlemsstat. Notera att båda personerna hade hemvist i samma land.

²⁸⁹ Se exempelvis mål C-209/01 *Schilling* [2003], ännu ej införd i REG, st. 25 och mål C-431/01 *Mertens* [2002] REG I-7073, st. 27.

5.3 Rättfärdigande

5.3.1 Rättfärdigande genom fördraget

I fördraget ges möjlighet till rättfärdigande av hinder för den fria rörligheten för arbetstagare och kapital. I artikel 39.3 EG framgår att begränsning av 39.1 EG får ske med hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa. I artikel 58.1 b EG stadgas medlemsstaternas rätt att vidta åtgärder i syfte att förhindra överträdelse av nationella lagar och författningar samt rätt att vidta andra åtgärder motiverade med hänsyn till allmän ordning eller säkerhet. Notera att artikel 58.1 b EG begränsas av artikel 58.3 EG.

Rättfärdigandegrunderna säkerhet och hälsa torde inte bli aktuella vid en domstolsprövning av en exit-skatt. Försök till rättfärdigande genom allmän ordning har förekommit i rättsfall från EGD. EGD har då fastslagit att begreppet allmän ordning skall tolkas restriktivt eftersom det utgör ett avsteg från grundläggande fördragsfriheter.²⁹⁰ Utöver detta finns i EGD:s praxis stöd för att allmän ordning inte får åberopas för att tjäna ekonomiska syften.²⁹¹ Med anledning av detta anser vi att det troligtvis inte är möjligt att rättfärdiga en exit-beskattning genom att åberopa behovet av att säkerställa allmän ordning, då en exit-beskattning endast tjänar ekonomiska syften.

Vad gäller artikel 58.1 b EG om rätten att förhindra överträdelse av nationella lagar och författningar kan artikeln enligt rättspraxis åberopas av en medlemsstat för att berättiga nationella åtgärder som syftar till att förhindra överträdelse av skattelagstiftning.²⁹² Vi anser inte att artikel 58.1 b EG kan berättiga den svenska exit-skattbestämmelsen. Behovet av att förhindra skatteflykt återfinns även under *rule of reason*-testet. I avsnitt 5.3.2.4 ges förklaringar och resonemang angående vårt ställningstagande.

5.3.2 Rättfärdigande genom *rule of reason*-testet

5.3.2.1 Inledning

Då ingen av rättfärdigandegrunderna i EG-fördraget kan rättfärdiga exit-skattbestämmelsen i de svenska personaloptionsreglerna utreds i det följande huruvida rättfärdigande kan ske genom *rule of reason*-testet. Då EGD prövar en nationell åtgärds förenlighet med EG-rätten under artikel 39 EG uppkommer *rule of reason*-resonemanget under försök till rättfärdigande för det fall åtgärden ansetts utgöra ett

²⁹⁰ Se mål 36/75 *Rutili* [1975] REG s. 1219, st. 26 och 27 som rörde fri rörlighet för arbetstagare och mål C-54/99 *Association Eglise de scientologie* [2000] REG I-1335, st. 17 som rörde fri rörlighet för kapital.

²⁹¹ Se mål 36/75 *Rutili* [1975] REG s. 1219, st. 30 och mål C-54/99 *Association Eglise de scientologie* [2000] REG I-1335, st. 17.

²⁹² Mål C-478/98 *Kommissionen mot Belgien* [2000] REG I-7587, st. 38.

otillåtet hinder. När däremot en prövning sker under artikel 56 EG uppkommer *rule of reason*-diskussionen som ett led i tillämpningen av artikel 58.1 a EG.²⁹³

5.3.2.2 Skattesystemets inre sammanhang

Som redogjorts för i avsnitt 3.4.2.1 krävs för godkännande av rättfärdigande grunden skattesystemets inre sammanhang att ett direkt samband föreligger samt att detta samband avser samma skatt och ett och samma skattesubjekt.²⁹⁴ Vi ska nu utreda huruvida exit-beskattningen enligt 10 kap. 11 § 2 st. 2 p. IL kan rättfärdigas genom skattesystemets inre sammanhang.

Till att börja med kan konstateras att kravet på ett och samma skattesubjekt är uppfyllt. Så är fallet eftersom skattesubjektet oförändrat är innehavaren av personaloptionerna. Även om fallet *de Lasteyrie*²⁹⁵ rörde utflyttning med innehav av aktier anser vi att EGD:s resonemang vad det gäller skattesystemets inre sammanhang går att överföra till den svenska exit-skatt-bestämmelsen. Detta grundar vi på det faktum att båda fallen behandlar uppskjuten beskattning av värdeökningar i tillgångar som normalt beskattas vid realisationstidpunkten men som genom exit-skatt-bestämmelser istället beskattas vid utflyttning trots att realisering inte skett.

Uppskovet med beskattningen som ges för personaloptioner skulle kunna ses som ett tillfälligt undantag från skatteplikt avseende personaloptionernas värdeökning då beskattning normalt sker först vid realisationstidpunkten. Det direkta sambandet i de svenska personaloptionsreglerna skulle därför kunna tänkas bestå i det tillfälliga undantaget och den framtida beskattningen. Ett liknande resonemang fördes av den nederländska regeringen i *de Lasteyrie*-fallet.²⁹⁶ I generaladvokatens förslag till avgörande i fallet *de Lasteyrie* uttalades dock följande:

“Det skall slutligen och framför allt betonas att de franska bestämmelserna om beskattning av vinster inte syftar till att förr eller senare beskatta en förmögensökning. Det finns nämligen särskilda regler om förmögensbeskattning. Som sökanden i målet vid den nationella domstolen har understrukt, är grundregeln vad gäller beskattning av vinster i det franska skattesystemet att skatt skall påföras för realiserade vinster, det vill säga för inkomster, och inte såsom en periodisk beskattning för den eventuella värdeökningen av förmögenheten. Genom att det i den omtvistade bestämmelsen föreskrivs att skatt - i de fall då det gäller skattskyldiga som (i framtiden) inte kommer att bo i landet - skall tas ut för latent och ännu inte realiserade vinster, utgör den ett undan-

²⁹³ Se avsnitt 3.5.2.

²⁹⁴ I mål C-204/90 *Bachmann* [1992] REG I-249 utgjordes det direkta sambandet av en koppling mellan avdragsrätt och skattskyldighet.

²⁹⁵ Mål C-9/02 *de Lasteyrie* [2004], ännu ej införd i REG.

²⁹⁶ Generaladvokatens förslag till avgörande i mål C-9/02 *de Lasteyrie* [2004], ännu ej införd i REG, st. 72.

tag från kongruensen i det ifrågavarande skattesystemet och kan således inte anses vara nödvändig för densamma.²⁹⁷

Uttalandet är intressant eftersom generaladvokaten har valt att se tidigareläggningen av beskattningen vid utflyttning såsom ett undantag från huvudregeln att beskattning skall ske vid realisationstidpunkten. Då tidigareläggningen utgör ett undantag kan den därför inte anses uppfylla behovet av att säkerställa skattesystemets inre sammanhang. Enligt vår mening skulle ett liknande resonemang kunna användas avseende den svenska exit-skatt-bestämmelsen i personaloptionsreglerna. I den svenska lagstiftningen tillämpas nämligen kan-tidpunkten för beskattning av personaloptioner då en skattskyldig flyttar utomlands, till skillnad från utnyttjandetidpunkten som normalt gäller.

Ett annat samband i skattesystemet som möjligtvis skulle kunna användas i ett försök att rättfärdiga de svenska personaloptionsreglerna utgörs av det beskattningssamband som föreligger vid in- respektive utflyttning. Detta samband består i att personaloptioner vid utflyttning endast beskattas i de delar kan-tidpunkten inträtt och att beskattning vid inflyttning inte sker i de delar där kan-tidpunkten inträtt innan inflyttningen till Sverige. Beskattning vid in- respektive utflyttning sker således endast av de delar av personaloptionen som intjänats i Sverige. Som nämnts tidigare i avsnittet krävs att det inre sambandet rör samma skattesubjekt för att rättfärdigandegrunden ska bli tillämplig. För det fall att samma person flyttar ut från Sverige och sedermera flyttar tillbaka igen är kravet uppfyllt. Ytterligare en förutsättning är att personen innehar personaloptioner vid både ut- och inflyttningen. Ett direkt samband torde därför inte föreligga då en person flyttar till Sverige utan att tidigare ha flyttat därifrån och inte heller då en person flyttar ut från Sverige permanent. Slutsatsen vi kan dra av detta är att upprätthållandet av sambandet som eftersträvas inte i alla situationer rör samma skattesubjekt. Utöver kravet på samma skattesubjekt talar även proportionalitetsprincipen mot en tillämpning av exit-skatt-bestämmelsen. För att upprätthålla beskattningssambandet vid in- respektive utflyttning skulle kunna hävdas att en exit-skatt är nödvändig. Dock är det enligt vår mening troligt att exit-skatt-bestämmelsen i de svenska personaloptionsreglerna går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå syftena med den.²⁹⁸

Med anledning av ovanstående resonemang anser vi det osannolikt att rättfärdigandegrunden skattesystemets inre sammanhang skulle kunna berättiga exit-skatt-bestämmelsen i 10 kap. 11 § 2 st. 2 p. IL.

5.3.2.3 Effektiv skattekontroll

Försök till rättfärdigande genom behovet av att säkerställa effektiv skattekontroll torde kunna föras genom att hävda att skatteuppbörden blir mer betungande och osäker för det fall den skattskyldige bosätter sig i en annan medlemsstat utan att en

²⁹⁷ *Ibid.*, st. 79.

²⁹⁸ Se avsnittet Slutsatser för diskussion angående proportionalitetsprincipen.

exit-skatt påförs. Uppbörderna av skatt skulle vara mer betungande vid användande av en trailing-skatt då Sverige skulle vara tvingat att utreda när utnyttjandet skett i det nya hemvistlandet till den del personaloptionen intjänats i Sverige. Därav skulle exit-skatt-bestämmelsen i 10 kap. 11 § 2 st. 2 p. IL kunna anses nödvändig.

I avsnitt 3.4.2.2 framgår att rättfärdigandegrunden effektiv skattekontroll tolkats restriktivt av EGD. Åtgärden måste nämligen stå i proportion till det eftersträlvade målet och medlemsstaten ska ha använt sig av direktiv 77/799/EEG²⁹⁹ men trots detta inte fått tillgång till information som med tillräcklig exakthet gör det möjligt att bestämma beskattningsunderlaget. Fråga är därför om dessa kriterier kan anses vara uppfyllda i fråga om den svenska exit-skatt-bestämmelsen. Till skillnad från beskattning genom trailing-skatt uppstår vid en exit-beskattning inget behov av skattekontroll då beskattningen i sin helhet sker redan vid utflyttningen. Vi menar att den svenska exit-skatt-bestämmelsen inte kan anses stå i proportion till behovet av att säkerställa effektiv skattekontroll med anledning av direktiv 77/799/EEG. Vid en alternativ form av beskattning skulle direktivet nämligen kunna tillämpas för att erhålla nödvändig information om eventuellt utnyttjande av personaloptioner i annan medlemsstat. Med anledning av detta anser vi att rättfärdigandegrunden effektiv skattekontroll inte torde kunna berättiga exit-skatt-bestämmelsen i 10 kap. 11 § 2 st. 2 p. IL.

5.3.2.4 Behovet av att förhindra skatteflykt

Av förarbetena till personaloptionsreglerna framgår att syftet med de nya reglerna var att obegränsat skattskyldiga i Sverige inte skulle kunna undandra sig beskattning av förmån intjänad i Sverige.³⁰⁰ Vi anser det därför möjligt att svenska staten vid en eventuell prövning av personaloptionsreglerna i EGD skulle försöka rättfärdiga exit-skattbestämmelsen genom behovet av att förhindra skatteflykt.

Som nämnts i avsnitt 3.4.2.3 är medlemsstaterna enligt EGD: s praxis berättigade att förhindra missbruk av gemenskapsrätten som syftar till att kringgå nationell lagstiftning.³⁰¹ Hänsyn måste dock tas till proportionalitetsprincipen.³⁰² Den situation att en i Sverige obegränsat skattskyldig flyttar till annan medlemsstat med ett innehav av personaloptioner kan i sig inte utgöra skatteflykt. Den svenska bestämmelsen är allmänt hållen och tar inte specifikt sikte på skatteflyktsituationer.³⁰³ Bestämmelsen i 10 kap. 11 § 2 st. 2 p. IL står därför inte i proportion till det eftersträlvade syftet att förhindra skatteflykt. Vi anser att argumentet om behovet av att förhindra skatteflykt

²⁹⁹ Rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område.

³⁰⁰ Prop. 1997/98:133, s. 36.

³⁰¹ Mål C-370/90 *Singh* [1992] REG I-4265, st. 24.

³⁰² Mål C-9/02 *de Lasteyrie* [2004], ännu ej införd i REG, st. 51 och 52.

³⁰³ Mål C-264/96 *ICI* [1998] REG I-4695, st. 26.

inte skulle kunna rättfärdiga exit-skatt-bestämmelsen i de svenska personaloptionsreglerna.

5.4 Sammanfattning

Vare sig de möjligheter till rättfärdigande som ges i fördraget eller rättspraxis synes kunna berättiga exit-skatt-bestämmelsen i 10 kap. 11 § 2 st. 2 p. IL. En tillämpning av artikel 58.3 EG blir således aldrig aktuell i detta fall då artikeln utgör en begränsning av artikel 58.1 a EG. Med hänsyn till det som tidigare framkommit i avsnitt fem anser vi att bestämmelsen i 10 kap. 11 § 2 st. 2 p. IL torde utgöra ett otillåtet hemstatshinder.

Slutsatser

Uppsatsens syfte har varit att utreda de svenska personaloptionsreglernas förenlighet med EG-rätten. För att möjliggöra denna utredning har vi ansett det nödvändigt att analysera EG-rättslig lagstiftning samt praxis från EGD som är av intresse för uppsatsens syfte. Utöver detta har redogjorts för de svenska personaloptionsreglerna i inkomstskattelagen och dess förarbeten samt rättspraxis på området.

Huvuddragen i den EG-rättsliga analysen har utgjorts av att bestämma vilka fördragsfriheter som kan bli aktuella vid utflyttning med personaloptionsinnehav, en terminologiutredning vad gäller hinder för den fria rörligheten, vad som utgör ett hemstatshinder och slutligen under vilka förutsättningar ett hemstatshinder kan rättfärdigas.

Då vi anser det mest troligt att den fria rörligheten för arbetstagare och den fria rörligheten för kapital skulle kunna aktualiseras vid utflyttning från Sverige med ett personaloptionsinnehav har dessa fördragsfriheter utretts utförligt.

Eftersom begrepps användningen avseende hinder för den fria rörligheten är splittrad i såväl doktrin som praxis har det varit nödvändigt att utreda terminologin i syfte att undvika missförstånd. Den uppdelning av hindertyperna som vi har valt består i att *restriktioner* avser alla typer av hinder, där *diskriminerande* och *icke-diskriminerande hinder* utgör underkategorier till restriktioner. Med diskriminerande hinder avses hinder där åtskillnad görs på grund av nationalitet. Underkategorier till diskriminerande hinder är *direkt diskriminerande* respektive *indirekt diskriminerande hinder*. Likt diskriminerande hinder återfinns under icke-diskriminerande hinder två underkategorier, nämligen *hemstatshinder* och *övriga hinder*. En exit-beskattnings kan konstitueras ett hemstatshinder, då hemvistlandet vid utflyttningen beskattar orealiserade tillgångar tillhörande det utflyttande rättssubjektet vilket kan ha en avskräckande verkan på medborgare eller bosatta i landet från att utöva rätten till fri rörlighet inom unionen. Vid utflyttning från Sverige med ett personaloptionsinnehav tas en exit-skatt ut enligt 10 kap. 11 § 2 st. 2 p. IL avseende de delar av innehavet där kvalifikationstidpunkterna inträtt. Enligt den terminologi vi tillämpar kan exit-skattbestämmelsen i de svenska personaloptionsreglerna därför anses utgöra ett hemstatshinder.

Rättfärdigande av hemstatshinder kan ske genom såväl fördraget som genom *rule of reason*-testet. I uppsatsen har visats att fördragets rättfärdigandegrunder troligtvis inte aktualiseras vid ett rättfärdigandeförsök av de svenska personaloptionsreglerna. Därför återstår *rule of reason*-testet som grund för rättfärdigande. Under *rule of reason*-testet har rättfärdigandegrunderna skattesystemets inre sammanhang, effektiv skattekontroll och behovet av att förhindra skatteflykt analyserats i uppsatsen. Inga av dessa rättfärdigandegrunder har av oss ansetts rättfärdiga de svenska personaloptionsreglerna. Vad det gäller den fria rörligheten för kapital har artikel 58.1 a EG inte ansetts berättiga en åtskillnad i behandling av personer som flyttar utomlands med ett personaloptionsinnehav.

Med hänsyn till den utredning som gjorts i uppsatsen utgör, enligt vår mening, de svenska personaloptionsreglerna ett otillåtet hemstatshinder vilket i så fall innebär att regeln inte får tillämpas. Reglerna strider mot den fria rörligheten för arbetstagare i artikel 39 EG samt mot den fria rörligheten för kapital i artikel 56 EG. Enligt vår utredning föreligger ingen resultatmässig skillnad beroende på om de svenska personaloptionsreglerna prövas under artikel 39 EG eller artikel 56 EG. Vad det gäller EGD: s sätt att utreda hemstatshinders otillåtlighet har den fört liknande resonemang oavsett vilken frihet som aktualiserats. Vid berättigande av ett otillåtet hemstatshinder finns enligt fördragets ordalydelse skillnader mellan den fria rörligheten för arbetstagare och den fria rörligheten för kapital. Under den fria rörligheten för kapital ges i artikel 58 EG medlemsstaterna rätt att åtskilja mellan skattebetalare beroende på bostadsort eller kapitalplaceringsort. Enligt vår mening torde det i praktiken dock inte finnas några skillnader i möjligheterna att berättiga exit-skatt-bestämmelsen i de svenska personaloptionsreglerna under de båda fördragsfriheterna.

Ytterligare en anledning till att vi anser det troligt att ett förhandsbesked från EGD angående 10 kap. 11 § 2 st. 2 p. IL skulle resultera i att regeln bedöms som oförenlig med EG-rätten är fallet *de Lasteyrie*³⁰⁴. Den otillåtna exit-skatt-bestämmelsen i *de Lasteyrie*-fallet tillät uppskov med beskattningen under förutsättning att den skattskyldige ställde viss säkerhet. Någon liknande möjlighet ges inte i de svenska personaloptionsreglerna, varför de svenska bestämmelserna torde utgöra ett ännu påtagligare hinder för den fria rörligheten.

Med hänsyn till utredningen i uppsatsen anser vi att en ändring av exit-skattbestämmelsen i de svenska personaloptionsreglerna är nödvändig för den situation att en obegränsat skattskyldig flyttar från Sverige till annan medlemsstat. Som framgått i uppsatsen har Regeringsrätten undanröjt ett besked från Skatterättsnämnden angående utflyttning med personaloptioner för att den inte beaktat gemenskapsrätten i sitt förhandsavgörande. Enligt uppgift från Skatteverket tillämpas 10 kap. 11 § 2 st. 2 p. IL fortfarande enligt lagtexten men att möjlighet finns för den skattskyldige att yrka på skattebefrielse då regelns förenlighet med EG-rätten är tveksam. Med anledning av detta anser vi att det finns skäl för lagstiftaren att redan innan exit-skatt-bestämmelsen blir föremål för ett förhandsavgörande från EGD utreda hur bestämmelsen skall se ut i framtiden. Ett alternativ är att slopa beskattning av personaloptioner vid utflyttning. Detta alternativ skulle undanröja problemet men samtidigt minska de svenska skatteintäkterna. Frågan man då kan ställa sig är hur mycket exit-beskattningen av personaloptionsinnehav vid flytt till annan medlemsstat inbringar till staten. Ett annat alternativ är att omforma regeln till en trailing-skatt där Sveriges beskattningsrätt kvarstår under en period efter att den skattskyldige flyttat utomlands. Information om utnyttjande av personaloptionerna skulle möjligtvis kunna inhämtas genom tillämpning av rådets direktiv 77/799/EEG³⁰⁵ för att förse Skatteverket med nödvändiga uppgifter om de delar av personaloptionerna som intjänats i Sverige och som realise-

³⁰⁴ Mål C-9/02 *de Lasteyrie* [2004], ännu ej införd i REG.

³⁰⁵ Rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningsens område.

rats i annan medlemsstat. Ett sådant förfarande torde dock medföra en ökad arbetsbelastning för Skatteverket. En fördel med trailing-beskattning är att det, till skillnad från exit-beskattning, inte sker någon beskattning av orealiserade tillgångar. Dock kan istället en situation med dubbelbeskattning uppstå. De två alternativen kan ställas mot varandra i en jämförelse. Frågan är då huruvida det är rimligt att slopa exit-skatten avseende personaloptioner jämfört med de eventuella kostnader som är förknippade med införandet av en trailing-skatt.

Referenslista

Lag

Inkomstskattelagen (1999:1229)

Lag om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna (1989:933)

Lag om förhandsbesked i skattefrågor (1998:189)

Gemenskapsrättslig lagstiftning

Rådets direktiv 68/360/EEG av den 15 oktober 1968 om avskaffande av restriktioner för rörlighet och bosättning inom gemenskapen för medlemsstaternas arbetstagare och deras familjer

Rådets förordning nr. 1612/68 av den 15 oktober 1968 om arbetskraftens fria rörlighet inom gemenskapen

Rådets förordning nr. 1408/71 av den 14 juni 1971 om tillämpningen av systemen för social trygghet när anställda, egenföretagare eller deras familjer flyttar inom gemenskapen

Rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningsens område

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

Rådets direktiv 90/364/EEG av den 28 juni 1990 om rätt till bosättning

Rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater

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

Rådets direktiv 2003/48/EG av den 3 juni 2003 om beskattning av inkomster från sparande i form av räntebetalningar

Rådets direktiv 2003/49/EG av den 3 juni 2003 om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater

Domar från EGD

26/62 NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos mot Nederländska skatteförvaltningen, svensk specialutgåva I s. 161

152/73 Giovanni Maria **Sotgiu** mot Deutsche Bundespost [1974] REG

2/74 Jean **Reyners** mot belgiska staten [1974] REG 631

41/74 Yvonne **van Duyn** mot Home Office [1974] REG 1337

36/75 Roland **Rutili** mot inrikesministern [1975] REG s. 1219

120/78 **Rewe-Zentrale** AG mot Bundesmonopolverwaltung für Branntwein (**Cassis de Dijon**) [1979] REG 649

149/79 Europeiska **kommissionen** mot Konungariket **Belgien** [1980] REG 3881

53/81 D.M. **Levin** mot Secrétaire d'État à la justice [1982] REG 1035

270/83 Europeiska gemenskapernas kommission mot Franska republiken (**Avoir Fiscal**) [1986] REG 273

66/85 Deborah **Lawrie-Blum** mot Land Baden-Württemberg [1986] REG 2121

352/85 **Bond van Adverteerders** m.fl. mot nederländska staten [1988] REG 2085

197/86 Steven Malcolm **Brown** mot The Secretary of State for Scotland [1988] REG 3205

81/87 The Queen mot H. M. Treasury and Commissioners of Inland Revenue, ex parte **Daily Mail** and General Trust plc [1988] REG 5483

C-10/90 Maria **Masgio** mot Bundesknappschaft [1991] ECR I-1119

C-204/90 Hanns-Martin **Bachmann** mot Belgiska staten [1992] REG I-249

C-300/90 Europeiska gemenskapernas **kommission** mot Konungariket **Belgien** [1992] REG I-305

C-370/90 The Queen mot Immigration Appeal Tribunal och Surinder **Singh**, ex parte Secretary of State for Home Department [1992] REG I-4265

C-112/91 Hans **Werner** mot Finanzamt Aachen-Innenstadt [1993] REG I-429

C-1/93 **Halliburton** Services BV mot Staatssecretaris van Financiën [1994] REG I-1137

C-279/93 Finanzamt Köln-Altstadt mot Roland **Schumacker** [1995] REG I-225

Föreande målen C-358/93 och C-416/93 Brottmål mot Aldo **Bordessa** et Vicente Marí Mellado et Concepción Barbero Maestre [1995] REG I-361

C-415/93 Union royale belge des sociétés de football association ASBL mot Jean-Marc **Bosman**, Royal club liégeois SA mot Jean-Marc Bosman m.fl. och

- Union des associations européennes de football (UEFA) mot Jean-Marc Bosman [1995] REG I-4921
- C-55/94 Reinhard **Gebhard** mot Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano [1995] REG I-4165
- C-80/94 G. H. E. J. **Wielockx** mot Inspecteur der directe belastingen [1995] REG I-2493
- C-107/94 P. H. **Asscher** mot Staatssecretaris van Financiën [1996] REG I-3089
- C-163-164/94 och C-250/94 Brottmål mot Lucas Emilio Sanz **de Lera**, Raimundo Díaz Jiménez och Figen Kapanoglu [1995] REG I-4821
- C-18/95 F.C. **Terhoeve** mot Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen Buitenland [1999] REG I-345
- C-250/95 **Futura** Participations SA och Singer mot Administration des contributions [1997] REG I-2471
- C-85/96 María **Martínez Sala** mot Freistaat Bayern [1998] REG I-2691
- C-118/96 Jessica **Safir** mot Skattemyndigheten i Dalarnas län, tidigare Skattemyndigheten i Kopparbergs län [1998] REG I-1897
- C-264/96 Imperial Chemical Industries plc (**ICI**) mot Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes) [1998] REG I-4695
- C-336/96 Epoux Robert **Gilly** mot Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin [1996] I-2793
- C-222/97 Manfred **Trummer** och Peter **Mayer** [1999] REG I-1661
- C-254/97 Société **Baxter**, B. Braun Médical SA, Société Fresenius France och Laboratoires Bristol-Myers-Squibb SA mot Premier Ministre, Ministère du Travail et des Affaires sociales, Ministère de l'Economie et des Finances och Ministère de l'Agriculture, de la Pêche et de l'Alimentation [1999] REG I-4809
- C-311/97 **Royal Bank of Scotland** plc mot Elliniko Dimosio (grekiska staten) [1999] REG I-2651
- C-391/97 Frans **Gschwind** mot Finanzamt Aachen-Außenstadt [1999] REG I-5451
- C-35/98 Staatssecretaris van Financiën mot B.G.M. **Verkooijen** [2000] REG I-4071
- C-224/98 Marie-Nathalie **D'Hoop** mot Office national de l'emploi [2002] REG I-6191

- C-251/98 C. **Baars** mot Inspecteur der Belastingen Particulieren/Ondernemingen Gorinchem [2000] REG I-2787
- C-281/98 Roman **Angonese** mot Cassa di Risparmio di Bolzano SpA [2000] REG I-4139
- C-302/98 Manfred **Sehrer** mot Bundesknappschaft [2000] REG I-4585
- C-478/98 Europeiska kommissionen mot Konungariket **Belgien** [2000] REG I-7587
- C-54/99 **Association Eglise de scientologie** de Paris och Scientology International Reserves Trust mot Premier ministre [2000] REG I-1335
- C-87/99 Patrick **Zurstrassen** mot Administration des contributions directes [2000] REG I-3337
- C-136/00 Rolf Dieter **Danner** [2002] REG I-8147
- C-326/00 Idryma Koinonikon Asfaliseon (**IKA**) mot Vasileios Ioannidis REG [2003] I-1703
- C-385/00 F.W.L. **de Groot** mot Staatssecretaris van Financiën [2002] REG I-11819
- C-436/00 **X och Y** mot Riksskatteverket [2002] REG I-10829
- C-209/01 Theodor **Schilling** och Angelica Fleck-Schilling mot Finanzamt Nürnberg-Süd [2003], ännu ej införd i REG
- C-234/01 Arnoud **Gerritse** mot Finanzamt Neukölln-Nord [2003] REG I-5933
- C-422/01 Försäkringsaktiebolaget **Skandia** (publ) och Ola **Ramstedt** mot Riksskatteverket [2003] REG I-6817
- C-431/01 Philippe **Mertens** v Belgian State [2002] REG I-7073
- C-9/02 Hughes **de Lasteyrie** du Saillant mot Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie [2004], ännu ej införd i REG
- C-315/02 Anneliese **Lenz** mot Finanzlandesdirektion für Tirol [2004], ännu ej införd i REG
- C-319/02 Petri **Manninen** [2004], ännu ej införd i REG
- C-242/03 Ministre des Finances mot Jean-Claude **Weidert** och Élisabeth Paulus [2004], ännu ej införd i REG
- C-268/03 Jean-Claude **De Baeck** v Belgian State [2004], ännu ej införd i REG

Generaladvokatens förslag till avgörande

Generaladvokatens förslag till avgörande i mål C-9/02 Hughes de Lasteyrie du Sallant mot Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie [2004], ännu ej införd i REG

Domar från Regeringsrätten

RÅ 1994 not. 41

RÅ 1994 not. 733

RÅ 2004 ref. 50

RÅ 2004 not. 135

Offentligt tryck

Ds 1997:83 Beskattning av personaloptioner

prop. 1997/98:133 Beskattning av personaloptioner

Litteratur

Andersson, Lennart, Värdepapper – En genomgång av kapitalmarknaden och skatte-reglerna, 5 uppl., Björn Lundén information, Näsvisen (2002)

Barnard, Catherine, The substantive law of the EU, 1 uppl., Oxford University Press, Oxford (2004)

Edvardsson, Leif, Skatteregler för incitamentsprogram, 1 uppl., Norstedts juridik, Stockholm (2002)

Eliasson, Dan och Wabl, Nils (red.), Publica EU 2, Kommentar till EG-rätten, 1 uppl., Norstedts juridik, Stockholm (1996)

Fairhurst, John och Vincenzi, Christopher, Law of the European Community, 4 uppl., Pearson Longman, Harlow (2003)

Hilling, Maria, Free Movement and Tax Treaties in the Internal Market, JIBS Dissertation Series No. 026, Jönköping (2005)

Reich, Norbert, Goddard, Christopher och Vasiljeva, Ksenija, Understanding EU Law, 1 uppl., Intersentia, Antwerp (2003)

Skatteverket, Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2005 års taxering, SKV 301 utgåva 23

Smitt, Raoul, Wiberg, Lars, Olwig, Bengt, Riegnell, Göran och Sjöstrand, Mattias, Belöningssystem – nyckeln till framgång, 1 uppl., Norstedts juridik, Stockholm (2002)

Steiner, Josephine and Woods, Lorna, Textbook on EC law, 8 uppl., Oxford University Press, Oxford (2003)

Ståhl, Kristina och P Österman, Roger, EG-skatterätt, 1 uppl., Iustus förlag, Uppsala (2003)

Terra, Ben och Wattel, Peter, European tax law, 3 uppl., Kluwer, The Hague (2001)

Weatherill, Stephen, Cases and Materials on EU Law, 6 uppl., Oxford University Press, Oxford (2003)

Tidskrifter

Andersson, Kent, Fransk exit-skatt – hinder utan rättfärdigande grunder, SvSkT nr. 5 (2004)

Bergström, Sture, Något om EG-domstolens tolkningsprinciper, med särskild inriktning på inkomstskatterätten, SN nr. 9 (1998)

Melbi, Ingrid, Personaloptioner – beskattning av förmån vid in- respektive utflyttning, SN nr. 9 (2004)

Mutén, Leif, EG-domstolen och exitskatten, SN nr. 5 (2004)

Rempler, Helena och Persson, Anna Malin, EG-rättens förbud mot diskriminering och de grundläggande friheternas inverkan på nationella bestämmelser avseende direkt beskattning, SvSkT nr. 10 (2000)

Ståhl, Kristina och P Österman, Roger, EG-rätten och skyddet för den svenska skattebasen, SvSkT nr. 1 (2002)

Von Quitzow, Carl Michael, Exit Bachmann, bienvenue Danner? – Eller när en dom har blivit så urholkad att den nästan får anses vara ”overruled”, SN nr. 1 - 2 (2003)

Österman P, Roger, Icke-diskrimineringsprincipen i skatterätten enligt Europafördraget – I ljuset av senare praxis, ERT nr. 2 (2001)