



INTERNATIONELLA  
HANDELSHÖGSKOLAN  
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

# Svensk utflyttningsbeskattnings förenlighet med EU-rättens eta- bleringsfrihet

Kandidatuppsats i affärsjuridik

Författare: Gregory Finnigan

Handledare: Anna Gerson

Framläggningsdatum 14 maj 2012

Jönköping Maj 2012

---

## Kandidatuppsats inom affärsjuridik

Titel:	Svensk utflyttningsbeskattnings förenlighet med EU-rättens etableringsfrihet.
Författare:	Gregory Finnigan
Handledare:	Anna Gerson
Datum:	2012-05-14
Ämnesord:	Utflyttningsbeskattning, Malta-målet, National Grid, 17a kap. SBL.

---

### **Sammanfattning**

Sverige har skattebestämmelser som innebär att ett företag som byter hemvist på grund av ett skatteavtal ska uttagsbeskattas som att alla deras tillgångar blir avyttrade till marknadsvärdet vid utflyttningsstillfället. Utifrån tidigare praxis var dessa regler oförenliga med EU-rätten. I syfte att göra utflyttningsreglerna förenliga med EU-rätten har Sverige infört kompletterande regler som ger möjlighet till anstånd med betalning av utflyttningskatten. Syftet med uppsatsen är att utreda och analysera de svenska reglerna om utflyttningsbeskattning och huruvida dessa nu är förenliga med EU-rättens etableringsfrihet.

Utifrån den praxis som har utvecklats av EU-domstolen är de svenska reglerna underordnade EU-rätten, med innebörd att Sverige inte kan tillämpa skattebestämmelser som står i strid med etableringsrätten. En EU-rättslig prövning av utflyttningsbeskattningsreglerna görs i två led, (1) huruvida ett hinder mot etableringsfriheten föreligger och (2) hur hindret eventuellt kan rättfärdigas. Vid en prövning i första ledet utgör de svenska reglerna ett hinder mot etableringsfriheten. Ett utflyttande företaget behandlas sämre, på grund av den gränsöverskridande flytten, än ett företag som stannar kvar. Ett hinder mot etableringsfriheten är, vid en prövning i det andra ledet, bara tillåtet om det är motiverat av tvingande skäl av allmänintresse. Det krävs dessutom att reglerna är nödvändiga och proportionerliga. Inskränkningen genom de svenska utflyttningsbestämmelserna bör kunna vara motiverade eftersom de har ändamålet att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Åtgärder har vidtagits för att göra bestämmelserna mer proportionella men det kan fortfarande ifrågasättas, exempelvis avseende tillämpningsföreskrifterna om anstånd med betalning av utflyttningskatten, huruvida detta proportionalitetssyfte uppnåtts fullt ut.

## Bachelor's Thesis in Commercial and Tax Law

Title:	Is the Swedish exit tax legislation compatible with the European Union's right to the freedom of establishment?
Author:	Gregory Finnigan
Tutor:	Anna Gerson
Date:	2012-05-14
Subject terms:	Exit tax, Malta case, National Grid, 17 a kap. SBL.

---

### **Abstract**

As a result of a Swedish company transferring residence through the use of a tax treaty, Sweden applies an exit tax to withdrawals, on the basis that all assets are sold at market value at the time of emigration. Based on previous case law, these rules have been deemed incompatible with EU law. In order to conform to EU law, Sweden has introduced additional legislation that provides deferral of emigration tax. The purpose of this paper is to investigate and analyze the Swedish rules on exit taxation and whether they now are compatible with EU law of freedom of establishment.

Based on the practice developed by the European Court the Swedish rules are subordinate to EU law to the effect that Sweden may not apply tax provisions that are contrary to freedom of establishment. When testing the Swedish exit tax rules the European Court first analyses whether a restriction on establishment exists and secondly, it analyses how the restriction can be justified. The Swedish rules constitute a restriction to the freedom of establishment because a migrating company is treated worse than a non-migrating company, as a result of the cross-border transfer. A restriction to the freedom of establishment is however permissible if the national measures pursue a legitimate objective in the public interest, are appropriate to ensuring the attainment of that objective, and do not go beyond what is necessary to attain it. The restriction placed by the Swedish exit tax rules should be motivated because they have the purpose to ensure purpose to preserve the allocation of powers of taxation between the Member States in accordance with the principle of fiscal territoriality. Steps have been taken to make the rules more proportional but it can still be questioned, regarding the detailed rules for deferment of payment of exit tax, whether this proportionality objective has been fully reached.

## Förkortningar

EES	Europeiska Ekonomiska Samarbetsområdet
EG	Europeiska Gemenskapen
EU	Europeiska Unionen
EUF	Fördraget om Europeiska Unionen
f., ff.	Följande sida, Följande sidor
FEUF	Fördraget om Europeiska Unionens funktionssätt
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
RR	Regeringsrätten
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
s.	Sida
SBL	Skattebetalningslag (1997:483)
SFL	Skatteförfarandelag (2011:1244)
SFS	Svensk författningssamling
SN	Skattenytt
SRN	Skatterättsnämnden
SvSKT	Svensk skattetidning

# Innehåll

<b>1</b>	<b>Inledning .....</b>	<b>1</b>
1.1	Bakgrund.....	1
1.2	Syfte.....	2
1.3	Avgränsning .....	2
1.4	Metod och material.....	3
1.5	Terminologi .....	5
1.6	Disposition.....	5
<b>2</b>	<b>EU-rätt om utflyttningsbeskattning.....</b>	<b>6</b>
2.1	Inledning.....	6
2.2	EU rättsliga utgångspunkter .....	6
2.2.1	Förhållandet mellan EU-rätt och nationell rätt.....	6
2.2.2	Etableringsfriheten.....	7
2.2.3	EU-rätt och den direkta beskattningens område.....	8
2.3	EU-domstolens prövning .....	9
2.3.1	Inledning .....	9
2.3.2	Hinder mot etableringsfriheten.....	9
2.3.3	Rättfärdigande prövning .....	11
2.3.3.1	<i>Inledning.....</i>	<i>11</i>
2.3.3.2	<i>Rule-of-reason.....</i>	<i>11</i>
2.3.3.3	<i>Rättfärdigandegrunder .....</i>	<i>12</i>
2.4	EU domstolens praxis om utflyttningsbeskattning .....	14
2.4.1	Inledning .....	14
2.4.2	Lasteyrie-målet .....	15
2.4.3	N-målet .....	17
2.4.4	National Grid-målet.....	18
2.4.5	Analys av rättsfallen.....	20
<b>3</b>	<b>Svenska regler gällande utflyttningsbeskattning .....</b>	<b>23</b>
3.1	Uttagsbeskattning 22 kap IL.....	23
3.2	Malta-målet .....	23
3.3	Rättsläget efter Malta-målet .....	25
3.4	Anstånd vid uttagsbeskattning .....	25

<b>4</b>	<b>Analys .....</b>	<b>28</b>
4.1	Inledning.....	28
4.2	Föreligger det ett hinder? .....	29
4.3	Rättfärdigande.....	30
<b>5</b>	<b>Slutsats .....</b>	<b>35</b>
	<b>Referenslista .....</b>	<b>36</b>

# I Inledning

## I.1 Bakgrund

I 22 kap. inkomstskattelagen (IL) finns regler om uttagsbeskattning för att förhindra att tillgångar tas ut ur en näringsverksamhet till ett värde som understiger marknadsvärde. Som uttag ses även när ett bolag flyttar sitt skatterättsliga hemvist utomlands och inkomster från en näringsverksamhet helt eller delvis inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal.<sup>1</sup> Innebörden blir att orealiserade värden på företagets tillgångar tas upp till beskattning på grund av företagets utflyttning.<sup>2</sup> EU-domstolen har dock anmärkt att även om frågor om direkta skatter omfattas av medlemsstaternas behörighet, ska medlemsstaterna respektera unionsrätten vid utövandet av sina befogenheter.<sup>3</sup>

EU-domstolen har lämnat förhandsbesked i två mål, gällande uttagsbeskattning av individer, i vilka fördragsbestämmelser om etableringsfrihet har fått mycket stor betydelse på utflyttningsbeskattningens område.<sup>4</sup> Efter dessa domar fanns det anledning att ifrågasätta de svenska uttagsbeskattningsreglernas förenlighet med etableringsfriheten. Svaret kom, från svenskt håll, i det s.k. Malta-målet där Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) uttalade att det stred mot den fria etableringsrätten i EU-fördraget att vid tidpunkten för ett svenskt aktiebolags byte av hemvist från Sverige till Malta uttagsbeskatta i utlandet belägna fastigheter och återföra tidigare gjorda avdrag för avsättningar till periodiseringsfond.<sup>5</sup> Mot bakgrund av domen i Malta-målet och EU-kommissionens rapport, ”Utflyttningsbeskattning och behovet av samordning av medlemsstaternas skattepolitik” infördes kompletterande regler om anstånd på betalning vid uttagsbeskattning i svensk rätt.<sup>6</sup> Propositionen utsattes för mycket kritik ifrån remissinstanserna och eftersom någon förändring av de materiella uttagsbeskattningsreglerna inte gjordes kan det fortfarande ifrågasättas om reglerna är fören-

---

<sup>1</sup> Se 22 kap. 5 § 4 och 5 punkten och 7 § IL.

<sup>2</sup> Se RÅ 2008 ref. 30.

<sup>3</sup> Se bl.a. mål C-251/98, *Baars*, punkt 17.

<sup>4</sup> Se mål C-9/02, *Lasteyrie* och C-470/04, *N*.

<sup>5</sup> RÅ 2008 ref. 30.

<sup>6</sup> Prop. 2009/10:39, och 17 a kap. SBL som numera återfinns i 63 kap. SFL.

liga med EU-rätten.<sup>7</sup> Tidigare har EU-kommissionen ansett att den tolkning av etableringsrätten som EU-domstolen gjorde i de Lasteyrie-målet av utflyttningskatter i fråga om enskilda även har direkta följder för reglerna för företag i fråga om utflyttningskatter.<sup>8</sup> I EU-domstolens avgöranden i mål C-371/10 *National Grid Indus*, som meddelades den 29 november 2011, prövades för första gången utflyttningsbeskattningsregler för bolag. Frågan är vilken betydelse dessa mål nu har för den fortsatta tillämpningen av de svenska reglerna.

## **1.2 Syfte**

Syftet med uppsatsen är att utreda och analysera reglerna i 22 kap. IL om utflyttningsbeskattning av företag och huruvida dessa är förenliga med EU-rättens etableringsfrihet utifrån den praxis som har utvecklats av EU-domstolen.

## **1.3 Avgränsning**

Det finns flera bestämmelser i svensk skatterätt som har drag av utflyttningsbeskattning.<sup>9</sup> Uppsatsen fokuserar endast på de situationer då en näringsverksamhet inte längre ska beskattas i Sverige på grund av skatteavtal enligt 22 kap 5 § 4 och 5 IL och de kompletterande anståndsreglerna i 17 a kap. skattebetalningslagen (SBL).<sup>10</sup>

Utgångspunkten för uppsatsen är avgörandet i *National Grid*-målet som behandlar nederländska utflyttningsbeskattningsreglers förenlighet med etableringsfriheten ur ett företagsperspektiv för första gången.<sup>11</sup> Målet är relevant ur svensk synpunkt liksom för andra EU medlemsstater som har liknande regler där uttagsbeskattning effektueras vid gränsöverskridande transaktioner. Tillämpning och tolkning av andra medlemsstaters regler, som i vissa fall är närmast identiska de svenska reglerna, kan även ha relevans för tillämpning och tolkning av de svenska reglerna.<sup>12</sup> En studie av dessa kan vara intressant men någon jämförelse

---

<sup>7</sup> Franck, L, SvSkT 1/2010, s. 31 – 35. Se även prop. 2009/10:39.

<sup>8</sup> KOM (2006)825 slutlig, s. 5 f.

<sup>9</sup> Det gäller t.ex. uttagsbeskattning enligt 22 kap. 5 § IL, beskattningen av personaloptioner enligt 10 kap. 11 § IL och andelsbytesreglerna i 48a kap. 11 § IL. Se Dahlberg, 2007, s. 107.

<sup>10</sup> Se RÅ 2008 ref. 30.

<sup>11</sup> Mål C-371/10, *National Grid*.

<sup>12</sup> Thim, J, SN nr 11, 2010, s. 778.



mellan svenska och andra medlemsstaters regler och deras interna praxis är inte föremål för denna uppsats.<sup>13</sup>

Problem med uttagsbeskattningens regler uppkommer när den nationella rätten interagerar med såväl skatteavtals- som EU-rätt.<sup>14</sup> Uppsatsen tar inte upp den problematik som kan uppstå på grund av tillämpningen av gällande skatteavtal mellan de berörda länderna som t.ex. tidpunkten för byte av hemvist eller frågan om utflyttningskatter innebär internationell juridisk dubbelbeskattning.<sup>15</sup> När det gäller det EU-rättsliga begränsas uppsatsen till FEUF och omfattar inte den sekundära EU-rätten.<sup>16</sup> För att uppnå en enhetlig tillämpning av alla de grundläggande friheterna begränsas uppsatsen endast till de fall där företag flyttar till en annan EU medlemsstat. Vid flytt av företags säte till ett tredjeland kan vissa transaktioner omfattas av EU-bestämmelserna om fri rörlighet för kapital samtidigt som bestämmelserna om etableringsfrihet inte gäller.<sup>17</sup> Vid flytt till ett tredjeland är medlemsstaterna fria att fastställa och få sina skatter vid tidpunkten för flytt.<sup>18</sup>

## **I.4 Metod och material**

Uppsatsen är av rättsutredande karaktär och för att uppnå uppsatsens syfte tillämpas först en deskriptiv arbetsmetod för att beskriva gällande rätt på uppsatsens två rättsområden, dels EU-rättens etableringsfrihet dels svenska regler om utflyttningsbeskattning. Gällande utredningen av etableringsfriheten används FEUF, EU-domstolens rättspraxis och EU-

---

<sup>13</sup> Kellgren, K och Holm, A, 2007, s. 36.

<sup>14</sup> Ceje, K, 2010, s. 27.

<sup>15</sup> Dessa behandlas i Maria Nelsons avhandling, *Utflyttning av aktiebolag – en analys i ljuset av den internationella skatterätten och EU-rätten*, 2010.

<sup>16</sup> T.ex. Rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd mellan medlemsstaternas behöriga myndigheter i fråga om direkt beskattning och skatter på försäkringspremier och Rådets direktiv 2009/133/EG av den 19 oktober 2009 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan.

<sup>17</sup> Artikel 54 FEUF.

<sup>18</sup> KOM (2006)825 slutlig, s. 10.

rättslig doktrin. Tolkning av EU-rättsakter utgår ifrån en språklig-grammatisk tydning.<sup>19</sup> Förståelsen av fördragstexten, som anger allmänna förutsättningar och principer för EU-samarbetet, har utvecklats i ett mycket stort antal avgöranden från EU-domstolen och därför ges denna praxis ett betydande utrymme i uppsatsen. EU-domstolen använder sig av en teleologisk metod där tolkningen tar hänsyn till den tolkade bestämmelsens syften, funktioner och effekter inom de EU-rättsliga regelverken.<sup>20</sup> På utflytningsområdet finns det dock relativt få domar och resonemang och förståelse får därför hämtas från domar inom etableringsfriheten på hela den direkta beskattningens område. Eftersom EU-domstolens domar meddelas av 27 domare och skiljeaktiga meningar inte är tillåtna, är domar ofta allmänt hållna.<sup>21</sup> För att öka förståelsen av dessa domar har jag till viss del använt de förslag till avgöranden som ges av generaladvokater.<sup>22</sup> Förslagen är utförliga och av en resonerande karaktär och kan många gånger vara en förutsättning för att domar ska kunna förstås.<sup>23</sup> Det noteras dock att dessa är endast förslag och trots att EU-domstolen ofta följer dessa är förslagen inte bindande som praxis och används som doktrinuttalanden i uppsatsen.<sup>24</sup> Av den EU-rättsliga doktrinen som har behandlats har vikten lagts på sammantagna bedömningar av presenterade domar, varefter en utgångspunkt för hur rättsläget borde vara har tagits. Svensk rätt utreds utifrån de traditionella rättskällorna, lagtext, förarbeten, praxis från högsta instans och doktrin.<sup>25</sup> Gällande de svenska källorna är det framförallt lagtext och förarbeten till de nya reglerna om anstånd som är av störst betydelse för analysen. Eftersom svensk rätt är underordnad EU-rätten ska tolkningsprinciperna från EU-rätten tillämpas på de svenska reglerna. Detta görs i analysdelen genom att de svenska reglerna ”prövas” på samma sätt som skulle kunna ske vid EU-domstolen.

---

<sup>19</sup> Lehrberg, B, 2010, s. 119.

<sup>20</sup> Lehrberg, B, 2010, s. 120.

<sup>21</sup> Dahlberg, M, 2007, s. 224.

<sup>22</sup> Generaladvokaten är också anställd av EU-domstolen och förslag till avgöranden är ofta utförliga och liknar till stor del kvalificerade rättsutredningar. Se Cejje, K, 2010 s. 234.

<sup>23</sup> Dahlberg, M, 2007, s. 224 och Cejje, K, 2010, s. 232 – 235.

<sup>24</sup> Nelson, M, 2010, s. 67 – 68.

<sup>25</sup> Lehrberg, B, 2006, s. 90 f.

## 1.5 Terminologi

Uppsatsen behandlar regler om *uttagsbeskattning*, som har förklarats vara när tillgångar tas ut ur en näringsverksamhet. *Utflyttningsbeskattning* är den term som ges till de specifika uttagsbeskattningsbestämmelser som orsakar skattekonsekvenser just på grund av att en skattskyldig flyttat till ett annat land. På engelska används termen ”exit tax” för utflyttningsbeskattning, som ibland på svenska benämns *exit-skatt* eller *exit-beskattning*.<sup>26</sup>

Skatter kan indelas i ett antal olika kategorier.<sup>27</sup> De viktigaste för denna uppsats är indelningen i direkta och indirekta skatter. Med *direkta skatter* avses skatter som förväntas bäras av de personer (fysiska och juridiska) vilka är skyldiga att betala dem. Indirekta skatter är skatter som övervältras på andra än de skattskyldiga, oftast företag, som betalar in skatten.<sup>28</sup>

## 1.6 Disposition

I kapitel 2 utreds EU-rättens regler om utflyttningsbeskattning. I första hand sker detta i förhållande till det direkta beskattningsområdet i vidare mening. Därefter utreds den hinder- och rättfärdigande prövning som EU-domstolen ställs inför. Kapitlet avslutas med en genomgång och analys av rättsfall som direkt har behandlat utflyttningsbeskattning i förhållande till etableringsfrihet. I kapitel 3 utreds de svenska reglerna om utflyttningsbeskattning. Kapitlet inleds med en genomgång av reglerna i sin nuvarande lydelse. För att uppnå en djupare förståelse av dessa regler utreds även den bakomliggande propositionen och nationell praxis på utflyttningsbeskattningen område. I kapitel 4 analyseras de svenska reglerna mot bakgrund av det presenterade EU-rättsliga materialet. Avslutningsvis återges slutsatserna med återkoppling till presenterade syften i kapitel 5.

---

<sup>26</sup> Helminen, M, 2009, s. 59.

<sup>27</sup> Lodin, S-O m.fl., 2011, s. 4.

<sup>28</sup> Lodin, S-O m.fl., 2011, s. 4 och Pahlsson, R, 2004, s. 11 f.

## 2 EU-rätt om utflyttningsbeskattning

### 2.1 Inledning

Effekten av EU-rättens inflytande på den nationella lagstiftningen blir alltmer komplicerad och påverkar det sätt på vilket den inhemska skattelagstiftningen måste tillämpas.<sup>29</sup> I detta kapitel utreds den EU-rättsliga delen om utflyttningsbeskattning. Efter en inledande bakgrund om förhållandet mellan EU-rätt och nationell rätt diskuteras EU-rättens genomslag på den direkta beskattningens område och särskilt den fördragsrättsliga etableringsfriheten. Av betydelse för den fortsatta framställningen och analysen är hur den nationella lagstiftningen utgör ett hinder mot etableringsfriheten och möjligheten att ett sådant hinder kan rättfärdigas enligt den EU-domstolen utarbetade ”rule-of-reason doktrinen”. I sista delen redogörs för viktiga EU-rättsliga mål som behandlar utflyttningskatt och etableringsfrihet. Redogörelsen följs av en rättsfallsanalys och sammanfattning av viktiga delar som kommer att tas vidare till uppsatsens slutliga analys i kapitel 4.

### 2.2 EU rättsliga utgångspunkter

#### 2.2.1 Förhållandet mellan EU-rätt och nationell rätt

Genom undertecknande av EU-fördraget den 1 januari 1995, blev Sverige medlem i EU. Genom en särskild anslutningslag har Sverige inkorporerat den samlade EU-rätten, inklusive rättspraxis och rättsprinciper i sin egen rättsordning.<sup>30</sup> EU-fördraget är ett ramfördrag som anger allmänna målsättningar och principer för EU-samarbetet.<sup>31</sup> Det är EU-domstolen som ska vara behörig att meddela förhandsavgöranden angående tolkningen av fördragen.<sup>32</sup> EU-domstolen fastställde tidigt att EU-rätten har företräde framför den nationella rätten.<sup>33</sup> Genom fördraget har Sverige avstått från en del av sin nationella suveräni-

---

<sup>29</sup> Se Helminen, 2009.

<sup>30</sup> Lag (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen, Se Pålsson, R, 2011, s. 50.

<sup>31</sup> Ståhl, K, och Person Österman, R, 2006, s. 25.

<sup>32</sup> Artikel 267 FEUF.

<sup>33</sup> Mål 6/64 *Costa v. Enel*, punkt 14 – 15.

tet till förmån för EU.<sup>34</sup> Redan i *van Gend en Loos*-målet gjorde EU-domstolen en koppling mellan tolkningen av fördragsreglerna som bärare av individuella rättigheter och behovet av att skydda dessa i de nationella domstolarna.<sup>35</sup> Innebörden av detta är att den nationella domstolen är tvungen att låta bli att tillämpa en mot EU-rätten stridande nationell bestämmelse om uttagsbeskattning.

### **2.2.2 Etableringsfriheten**

Inom EU finns det en målsättning att den gemensamma marknaden ska fungera under samma förutsättningar som en inhemsk marknad.<sup>36</sup> För att underlätta gränsöverskridande transaktioner och främja en välavvägd utveckling av näringslivet har det införts fördragsbestämmelser om grundläggande friheter inom EU. De grundläggande friheterna avser fri rörlighet för varor, tjänster, kapital och personer.<sup>37</sup> Fri rörlighet för personer är indelad i två underfriheter: fri rörlighet för arbetstagare och etableringsfrihet. För juridiska personer är det endast etableringsfrihet som aktualiseras.

Etableringsfriheten regleras i artiklarna 49-55 i FEUF. Det framgår av huvudstadgandet i artikel 49 FEUF att inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium ska förbjudas. Enligt artikel 54 FEUF jämföras bolag med fysiska personer som är EU-medborgare och förbudet gäller även för bolag som har bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom unionen.<sup>38</sup> Reglerna täcker både rätt till primär etablering eller full etablering och rätt till sekundär etablering. Med primär etablering avses en nyetablering eller fullständig överflyttning av ett fristående bolag till ett annat medlemsland. Med sekundär etablering avses upprättande i form av kontor, filialer eller dotterbolag i en annan medlemsstat av en medborgare som redan är etablerad i någon medlems-

---

<sup>34</sup> Reglerna om överlåtelse av suveränitet till EU finns numera i 10 kap. 6 § RF. Se även Pahlsson, 2011, s. 50 och Cejic, K, 2011, s. 226 – 227.

<sup>35</sup> Hettne, J, och Otken Eriksson, I, 2011. Se Mål 26/62 *van Gend & Loos*, punkt 7.

<sup>36</sup> Artikel 3 EUF.

<sup>37</sup> Artikel 26.2 FEUF.

<sup>38</sup> Artikel 54 FEUF.

stat.<sup>39</sup> Samtliga av ovan nämnda fördragsbestämmelser har direkt effekt, vilket innebär att artikel 49 FEUF omedelbart kan åberopas av enskilda bolag inför en nationell domstol.<sup>40</sup>

### 2.2.3 EU-rätt och den direkta beskattningens område

Det finns betydande EU-rättslig reglering på skatteområdet, men fördraget innehåller få regleringar som uttryckligen behandlar direkt beskattning.<sup>41</sup> Enligt artikel 115 FEUF är EU-direktiv den enda typ av rättsakt som kan användas på den direkta beskattningens område. Dessa kräver en bred enhällighet med resultat att relativt lite har åstadkommit gällande harmonisering av de materiella reglerna på den direkta beskattningens område inom EU.<sup>42</sup> Detta kan bero på att ett utökat samarbete på den direkta beskattningens område kan innebära en försämring av allmänna ändamål och nationella välfärdssystem som finansieras av skatter. Vidare vill vissa länder erbjuda låga skatter som ett sätt att konkurrera om internationell investering.<sup>43</sup> Utan harmonisering gäller principiellt således att, liksom bland annat inkomstbeskattningen, utflyttningsbeskattning av företag är en nationell angelägenhet.<sup>44</sup>

Trots att skatteregler inte hade harmoniserats slog EU-domstolen fast i 1986 års ”avoir fiscal-målet”, att skattebestämmelser som hindrar den fria etableringsrätten kan angripas med stöd av fördraget.<sup>45</sup> EU-domstolen har därefter i ett stort antal fall funnit att olika medlemsstaternas inkomstlagstiftning strider mot dessa grundläggande fördragsbestämmelser.<sup>46</sup> Eftersom svensk rätt är underordnade EU-rätten har EU-domstolens avgöranden direkt betydelse för tillämpning och tolkning av de svenska utflyttningsbestämmelserna.

---

<sup>39</sup> Artikel 49 FEUF. Se även Ståhl, K, och Persson Österman, R, 2006, s. 92.

<sup>40</sup> Mål C-470/04, N, punkt 30.

<sup>41</sup> Pahlsson, 2011, s. 52 och Dahlberg, 2007, s. 217.

<sup>42</sup> Se artikel 115 FEUF och Dahlberg, M, 2005, s. 1.

<sup>43</sup> Dahlberg, 2007, s. 214.

<sup>44</sup> Pahlsson, 2011, s. 52.

<sup>45</sup> Se Mål 270/83, *Avoir fiscal* och Ståhl, K, och Persson Österman, R, 2006, s. 65.

<sup>46</sup> Ståhl, K, och Persson Österman, R, 2006, s. 17.

## 2.3 EU-domstolens prövning

### 2.3.1 Inledning

I denna del undersöks de problem som rättstillämparen ställs inför vid en eventuell prövning av hur EU-rätten begränsar hemviststatens beskattningsanspråk vid utflyttningen. Prövningen görs i två led.<sup>47</sup> Det första ledet utgörs av huruvida ett hinder föreligger. Därefter, i det andra ledet, prövas hur ett hinder mot de grundläggande friheterna kan vara rättfärdigat.

### 2.3.2 Hinder mot etableringsfriheten

En gränsöverskridande etablering kan ses utifrån två staters perspektiv: hemstatens, där bolaget har sitt ursprungliga hemvist och verksamhetsstaten som är den stat i vilken etableringen ska företas. Samtliga grundläggande friheter omfattar ett förbud mot hindrande åtgärder i såväl hemstaten som verksamhetsstaten.<sup>48</sup>

Hela FEUF kan sägas vara genomsyrat av ett förbud mot diskriminering.<sup>49</sup> I en diskrimineringsanalys görs en jämförelse mellan ”objektivt jämförbara situationer”. Det innebär att ett potentiellt diskriminerat företag måste vara i en situation som är objektivt jämförbar med situationen för ett inhemskt företag. Diskriminering generellt definieras som att lika situationer behandlas olika eller att olika situationer behandlas lika.<sup>50</sup> I enlighet med en fast rättspraxis innebär det diskriminering när skilda regler tillämpas på jämförbara fall eller när samma regel tillämpas på skilda fall och tillämpningen leder till ett missgynnande.<sup>51</sup>

Med *öppen diskriminering* (även kallad direkt diskriminering) avses diskriminering grundad direkt på den särbehandlades nationalitet. Gällande ett företags nationalitet sammanfaller det skatterättsliga hemvistbegreppet med det EU-rättsliga medborgarskapsbegreppet enligt artikel 54 FEUF. Det finns i huvudsak två sätt för hur ett bolag knyts till ett visst land: sätes-

---

<sup>47</sup> Cejje, K, 2010 s. 225.

<sup>48</sup> Dahlberg, 2007, s. 231. Se även artikel 18, 45, 49, 56 och 63 FEUF

<sup>49</sup> Dahlberg, 2007, s. 225 och artikel 18 FEUF.

<sup>50</sup> Dahlberg, 2007, s. 231 och Cejje, K, 2010, s. 354.

<sup>51</sup> Mål C-107/94, *Asscher*, punkt 40. Se även Dahlberg, 2007, s. 231 och Cejje, K, 2010, s. 272.

principen och registreringsprincipen. I svensk rätt tillämpas registreringsprincipen varvid ett bolag som är registrerat i Sverige också är hemmahörande här. Exempel på skatterättsliga mål som behandlar öppen diskriminering är *avoir fiscal*-målet och *Royal Bank of Scotland*-målet.<sup>52</sup> EU-domstolen har även slagit fast att fördragets bestämmelser inte förbjuder endast öppen diskriminering på grund av nationalitet utan också *dold diskriminering*.<sup>53</sup> Med dold diskriminering (även kallad indirekt diskriminering) avses diskriminering genom att tillämpa något annat kriterium än nationalitet för särskiljande, men som leder till samma resultat.<sup>54</sup> I praxis har EU-domstolen funnit att nationella åtgärder kan bli fördragsstridiga utan att vara varken öppet eller dolt diskriminerande.<sup>55</sup> Dessa åtgärder utgör ett *hinder* (även kallade inskränkningar eller restriktioner) för den fria etableringen.

Enligt Dahlberg är det inte lätt att skilja mellan öppen och dold diskriminering och inte heller mellan diskriminering och hinder.<sup>56</sup> På senare tid har även EU-domstolen undvikit att bedöma om de aktuella frågorna har varit öppet diskriminerande eller ej och endast förklarat att den nationella lagstiftningen utgör ett hinder för en grundläggande frihet utan att göra en diskrimineringsanalys.<sup>57</sup> I detta syfte har domstolen antingen klassificerat den aktuella regeln endast som ett hinder mot friheten i fråga eller hänvisat till en ”särbehandling” som kan rättfärdigas på grunder som inte nämns uttryckligen i fördraget d.v.s. enligt ”rule-of-reason” doktrinen som diskuteras i nästa avsnitt om rättfärdigande prövning.<sup>58</sup> Svaret på frågan om en särbehandling är diskriminerande eller endast hindrande har betydelse för om huruvida åtgärden kan rättfärdigas eller inte.

---

<sup>52</sup> Mål 270/83, *Avoir fiscal* och mål C-311/97, *Royal Bank of Scotland*.

<sup>53</sup> Se t.ex. mål C-107/94 *Asscher*.

<sup>54</sup> Ståhl, K, och Person Österman, R, 2006, s. 95.

<sup>55</sup> Mål C-250/95, *Futura Participations* och mål C-251/98, *Baars*.

<sup>56</sup> Se Dahlberg, 2007, s. 234 f.

<sup>57</sup> Se generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande i mål C-136/00, *Danner*, punkt 32-41.

<sup>58</sup> Se t.ex. mål C-251/98, *Baars* och mål C-204/90, *Bachmann*.



### 2.3.3 Rättfärdigande prövning

#### 2.3.3.1 Inledning

Även om nationell lagstiftning skulle anses vara ett hinder mot de grundläggande friheterna kan en begränsning vara rättfärdigad. Rättfärdigandegrunder finns dels uttryckta i fördragsbestämmelserna, dels har de utvecklats i EU-domstolens praxis enligt ”rule-of-reason doktrinen”<sup>59</sup>. Beträffande etableringsfriheten anges rättfärdigandegrunder i artikel 52 TFEU som hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa. Det har dock hittills aldrig hänt att EU-domstolen har godtagit en skatteregel på dessa grunder.<sup>60</sup> I avsnittet om rättfärdigande prövning redogörs för rule-of-reason doktrinen som EU-domstolen tillämpar på rättfärdigandegrunder av hindrande skattebestämmelser och för de rättfärdigandegrunderna som har accepterats av EU-domstolen på den direkta beskattningens område.

#### 2.3.3.2 Rule-of-reason

EU-domstolen har i flera mål utvecklat grunder för att motivera hinder mot de fyra friheterna i vad som har blivit den rule-of-reason doktrinen.<sup>61</sup> I Gebhard-målet som behandlade etableringsfriheten, formulerade EU-domstolen de grundläggande kriterierna i rule-of-reason doktrinen (som gäller för alla de grundläggande friheterna) på följande sätt:

”Det framgår emellertid av domstolens rättspraxis att nationella åtgärder som kan hindra eller göra det mindre attraktivt att utöva de grundläggande friheter som garanteras av fördraget skall uppfylla fyra förutsättningar. De skall vara tillämpliga på ett icke-diskriminerande sätt, de skall framstå som motiverade med hänsyn till ett trängande allmänintresse, de skall vara ägnade att säkerställa förverkligandet av den målsättning som eftersträvas genom dem och de skall inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå denna målsättning /.../.”<sup>62</sup>

För att en nationell åtgärd ska kunna rättfärdigas ska således fyra kriterier vara uppfyllda. De nationella åtgärderna:

---

<sup>59</sup> Se avsnitt 2.3.3.3 nedan. Rule-of-reason doktrin även kallas Gebhard-test eller rule-of-reason-test. Se bl.a. Cejic, K, 2010, s. 268.

<sup>60</sup> Ståhl, K, och Person Österman, R, 2006, s. 142 f.

<sup>61</sup> Se t.ex. mål 8/74, *Dassonville*, mål 120/78, *Cassis de Dijon*, Mål C-55/94, *Gebhard*, Mål C-9/02, *Lasteyrie*, punkt 49, mål C-470/04, *N*, punkt 40 och mål C-371/10, Mål C-371/10, *National Grid*, punkt 42.

<sup>62</sup> Mål C-55/94, *Gebhard*, punkt 37 och mål C-212/97 *Centros*, punkt 34.

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

Av det första kravet och det som har presenterats tidigare är rule-of-reason doktrinen endast tillämplig på dolt diskriminerande och hindrande åtgärder.<sup>63</sup> Det andra kravet innebär en avvägning mellan syften bakom den hindrande skatteregeln å ena sidan och intresset att upprätthålla den fria rörligheten å andra sidan. Det tredje och fjärde kravet innebär att skatteregeln måste vara proportionerlig.<sup>64</sup> För att en inskränkande åtgärd mot ett enskilt rättssubjekt ska bli lagenlig får inte ingreppet gå längre än vad som klart behövs (nödvändighetsprövning) för att uppfylla det bakomliggande syftet (ändamålsprövning).<sup>65</sup> Kravet på proportionalitet utgör det verkliga nålsögat för huruvida ett rättfärdigande ska bli aktuellt.<sup>66</sup>

### **2.3.3.3 Rättfärdigandegrunder**

Medlemsstaterna har anfört en rad olika grunder för rättfärdigande av hinder mot de grundläggande friheterna på den direkta beskattningens område. Det bör noteras att vissa av de relevanta fallen som används för att belysa de rättfärdigandegrunderna även behandlar de andra grundläggande friheterna. Eftersom alla av fördragsfriheterna tar sikte på att motverka ”hinder” är även grunderna som har accepterats för andra fördragsfriheter användbara vid en analys av hur även hinder mot etableringsfriheten ska kunna rättfärdigas.<sup>67</sup> Genom praxis har EU-domstolen principiellt godtagit fler grunder för rättfärdigande.

EU-domstolen har vid upprepade tillfällen fastställt att *effektiv skattekontroll* utgör ett trängande allmänintresse som kan motivera ett hinder för utövandet av de grundläggande friheter som säkerställs genom fördraget.<sup>68</sup> En medlemsstat har således rätt att vidta åtgärder

---

<sup>63</sup> Se avsnitt 2.3.2.

<sup>64</sup> Ståhl, K, och Person Österman, R, 2006, s. 145.

<sup>65</sup> Lehrberg, B, 2010, s. 97 och Cejic, K, 2010, s. 431.

<sup>66</sup> Dahlberg, 2007, s. 239.

<sup>67</sup> Cejic, K, 2010, s. 231 f.

<sup>68</sup> Exempelvis i mål 120/78, *Cassis de Dijon*, punkt 8.

som möjliggör att såväl de beskattningsbara inkomsternas storlek i denna stat som de förluster som har samband därmed kan kontrolleras på ett klart och precist sätt.<sup>69</sup> EU-domstolen har behandlat denna grund i en rad olika mål på den direkta beskattningens område men i regel har proportionaliteten brutit eftersom de hinder som motiveras av kontrollsvårigheter för medlemsstater vid gränsöverskridande transaktioner kan motverkas genom användning av direktiv 77/799/EEG om myndighetssamarbete.<sup>70</sup>

En annan rättfärdigande grund som kan motivera en särbehandling som hindrar den fria rörligheten är önskemålet att *förhindra skatteflykt*. Av ICI-målet framgår det att en lagstiftning med det specifika ändamålet att från en skattemässig förmån utesluta sådana rent konstlade upplägg som konstrueras för att skattelagstiftningen skall kunna kringgå, skulle kunna anses grundad på tvingande hänsyn till allmänintresset.<sup>71</sup> Det ska dock anmärkas att denna grund inte har räddat någon skatteregel som har prövats av EU-domstolen än, vilket bl.a. har berott på att de prövade reglerna inte haft till specifikt syfte att komma åt rent konstlade upplägg.<sup>72</sup> Skatteflyktregeln får inte vara utformad på ett generellt eller schablonmässigt sätt.<sup>73</sup> Genom Cadbury Schweppes-målet har man förtydligat kriterierna som ställdes upp i ICI-målet. En hindrande regel ska kunna rättfärdigas av behovet att motverka skatteflykt om den har till specifikt syfte att utesluta skattemässiga fördelar till följd av rent konstlade upplägg vilkas syfte skulle vara att kringgå den nationell lagstiftning.<sup>74</sup>

Behovet av att *upprätthålla skattesystemets inre sammanhang* är en rättfärdigande regel som *de facto* har ansetts motivera en hindrande skatteregel. Detta skedde i Bachmann-målet år 1992 som behandlade belgisk lagstiftning om rätten att dra av premier för vissa pensionsförsäk-

---

<sup>69</sup> Se mål C-250/95, *Futura Participations*.

<sup>70</sup> Medlemsstaternas behöriga myndigheter ska enligt direktivet utbyta all information som kan möjliggöra en riktig beskattning av inkomst och kapital i syfte att bekämpa internationell skatteflykt och internationellt skatteundragande. Se mål C-250/95, *Futura Participations*, punkt 30.

<sup>71</sup> Mål C-264/96, *ICI*, punkt 26.

<sup>72</sup> Se mål C-324/00, *Lankhorst-Hoborst*.

<sup>73</sup> Se Ståhl, K, och Person Österman, R, 2006, s. 148 f., mål C-324/00, *Lankhorst-Hoborst*, punkt 37 och mål C-9/02, *Mål C-9/02, Lasteyrie*, punkt 51 – 52.

<sup>74</sup> Se mål C-196/04, *Cadbury Schweppes* och Cejic, K, 2010, s. 367 ff.

ringar.<sup>75</sup> Argumentet om skattesystemets inre sammanhang har tillämpats mycket restriktivt av EU-domstolen.<sup>76</sup> Särskilt för tillämpningen av denna grund är att sambandet mellan skattefördelen och skattenackdelen måste föreligga i det enskilda fallet d.v.s. att det inte räcker att reglerna utgör en godtagbar lösning för skattebetalarkollektivet i stort.<sup>77</sup>

Som ytterligare rättfärdigandegrund har EU-domstolen i flera mål bedömt att en inskränkning av utövandet av en grundläggande frihet inom unionen kan vara motiverad för att *säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna*.<sup>78</sup> Reglerna som är ett uttryck för den skatterättsliga territorialitetsprincipen kan rättfärdiga ett hinder med denna grund.<sup>79</sup> Enligt Cejje är innebörden att denna rättfärdigandegrund kan godtas när ändamålet med de aktuella bestämmelserna är att förebygga ageranden som kan äventyra en medlemsstats rätt att utöva sin beskattningsrätt när det gäller verksamhet som bedrivs inom dess territorium.<sup>80</sup>

Syftet med detta avsnitt var att presentera rättfärdigandegrunder som EU-domstolen principiellt ha godtagit genom praxis. Dessa grunder kommer att diskuteras vidare, i den mån de har anförts, i anslutning till EU-praxis beträffande utflyttningsbeskattningen.<sup>81</sup>

## 2.4 EU domstolens praxis om utflyttningsbeskattning

### 2.4.1 Inledning

I denna del redogörs för tre EU-rättsliga avgöranden där utflyttningsbeskattning utlösts på grund av att den skatteskyldige har flyttat ut från det aktuella landet. Samtliga rättsfall be-

---

<sup>75</sup> Se mål C-204/90, *Bachmann*, och mål C-157/07 *Krankenbeim*.

<sup>76</sup> Argumentet avvisades i bl.a. *Lasteyrie-målet*, se mål C-9/02, *Mål C-9/02*, *Lasteyrie*, punkter 62 – 64.

<sup>77</sup> Ståhl, K, och Person Österman, R, 2006, s. 150.

<sup>78</sup> Se bl.a. mål C-446/03 *Marks & Spencer*, punkt 45, och Mål C-470/04, *N*, punkt 42, mål C-231/05, *Oy AA*, punkt 51 och Mål C-371/10, *National Grid*, punkt 45.

<sup>79</sup> Se bl.a. mål C-250/95 *Futura Participations*, punkt 22, mål C-446/03, *Marks & Spencer*, punkt 39 ff., *N*, punkt 46 och Mål C-371/10, *National Grid*, punkt 46.

<sup>80</sup> Cejje, K, 2010, s. 422 ff.

<sup>81</sup> Se avsnitt 2.4.

handlas på samma sätt. Först refereras bakgrunden till målen och de aktuella tolkningsfrågorna som hänvisades till EU-domstolen. Därefter redogörs för om och hur ett hinder har ansetts föreligga och om så är fallet hur det eventuellt har kunnat rättfärdigas.

#### **2.4.2 Lasteyrie-målet**

Frågan om exit-beskattning behandlades av EU-domstolen i Lasteyrie-målet år 2004. Omständigheterna i målet var följande. Hughes de Lasteyrie du Saillant (nedan de Lasteyrie) med skatterättslig hemvist i Frankrike lämnade Frankrike för att bosätta sig i Belgien. Vid tidpunkten för utflyttningen, eller vid någon tidpunkt under de fem senaste åren före sin avresa från Frankrike, innehade de Lasteyrie bolagsandelar, direkt eller indirekt tillsammans med sin familj, vilka gav rätt till mer än 25 procent av vinsten i ett franskt bolag. På grund av att marknadsvärdet på andelarna var högre än förvärvspriset på desamma, beskattades de Lasteyrie för den latent vinsten i enlighet med de franska bestämmelserna.<sup>82</sup>

Enligt de franska regler som prövades i målet skulle skattskyldiga, som hade haft sin skatterättsliga hemvist i Frankrike under minst sex av de senaste tio åren, vid den tidpunkt då hemvistet flyttades ut från Frankrike, beskattas för värdeökningar på vissa bolagsandelar. Värdeökningen fastställdes till det belopp som utgjorde skillnaden mellan värdet på bolagsandelarna vid den tidpunkt när hemvistet flyttades ut från Frankrike. Uppskov med betalning av skatten kunde beviljas under förutsättning att den skattskyldige deklarerade den uppkomna värdeökningen, att den skattskyldige utsåg en fransk representant som hade behörighet att sköta beskattningsärendet, samt att han före sin avresa ställde de säkerheter för skatteuppbörden som krävdes för att täcka skattemyndighetens fordran. De franska reglerna innehöll även en regel att den skatt som fastställdes skulle *ex officio* gottskrivas den skattskyldige om han inte återvände till Frankrike under en period av fem år efter utflyttningen eller om han under den perioden flyttade tillbaka sitt hemvist till Frankrike.<sup>83</sup> Vid prövning i den franska domstolen åberopade de Lasteyrie att exit-beskattningen utgjorde ett hinder mot etableringsfriheten. EU-domstolen gjorde följande bedömning.

Förbudet för medlemsstaterna att införa begränsningar av etableringsfriheten gällde i fråga om direkta skatter. Även om den franska exit-skatten inte medförde något förbud mot att

---

<sup>82</sup> Mål C-9/02, *Lasteyrie*, punkt 12.

<sup>83</sup> Mål C-9/02, *Lasteyrie*, punkt 3.

en person utövade sin rätt till fri etablering, kunde bestämmelsen ändå verka avskräckande för den som vill utnyttja etableringsfriheten. Enligt EU-domstolen behandlades en person som flyttade ut ur landet sämre än den som stannade kvar. Även om det var möjligt att få uppskov med betalningen, hade även de villkor avseende krav på ställande av säkerhet en begränsande verkan. Detta medförde att de franska bestämmelserna bedömdes vara ett hinder mot den fria etableringsrätten.<sup>84</sup>

I enlighet med gällande EU-praxis kunde en bestämmelse som hindrade etableringsfriheten bara vara tillåten om syftet med den var legitimt och överensstämde med fördraget eller om den kunde motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset. I ett sådant fall skulle tillämpningen av bestämmelsen dessutom vara ägnad att säkerställa att det eftersträlvade syftet uppnåddes och att det inte gick utöver vad som var nödvändigt för att uppnå syftet.<sup>85</sup> Flera rättfärdigande grunder anfördes i målet.

Gällande syftet att förhindra skatteflykt fann EU-domstolen att det inte gick att grunda en allmän presumtion om skatteflykt eller skattebedrägeri på den omständigheten att hemvistet för en fysisk person hade flyttats till en annan medlemsstat utan att samtidigt vida över skrida vad som krävdes för att uppnå ändamålet med bestämmelsen.<sup>86</sup> De franska reglerna tog inte heller sikte på helt konstlade upplägg. Vidare avvisades även syftet om upprätthållande av det inre sammanhanget. Den nederländska regeringen framförde att det fanns ett direkt samband mellan å ena sidan uppskovet med den årliga beskattningen av kapitalökningen på värdepapperen och, å andra sidan, det faktiska skatteuttaget när hemvistet flyttas ut ur landet.<sup>87</sup> EU-domstolen tog inte ställning till sambandet mellan skattefördelen och skattenackdelen utan gjorde en form av ändamålsprövning och bedömde att de franska reglerna endast hade till syfte att förhindra tillfälliga utflyttningar av skatteskal och inte att allmänt säkerställa att värdeökningar som uppkom i Frankrike även skulle beskattas där.<sup>88</sup> Argumentet att uppnå en effektiv skattekontroll kommenterades inte av EU-domstolen. När det gällde argumentet att fördelning av beskattningsrätten mellan avresestaten och värdsta-

---

<sup>84</sup> Mål C-9/02, *Lasteyrie*, punkt 44 – 48.

<sup>85</sup> Mål C-9/02, *Lasteyrie*, punkt 49.

<sup>86</sup> Mål C-9/02, *Lasteyrie*, punkt 51 – 52.

<sup>87</sup> Mål C-9/02, *Lasteyrie*, punkt 33.

<sup>88</sup> Mål C-9/02, *Lasteyrie*, punkt 63 – 65.

ten skulle beaktas, uttalade EU-domstolen att tvisten inte gällde fördelningsfrågan.<sup>89</sup> Således fann EU-domstolen att de franska reglerna inte gick att rättfärdiga.

### 2.4.3 N-målet

Ytterligare ett mål gällande exit-beskattnings av en fysisk person är N-målet.<sup>90</sup> EU-domstolen meddelade dom den 7 september 2006 och omständigheterna i målet var följande. N var en fysisk person som flyttade sin hemvist från Nederländerna till Storbritannien. Vid tidpunkten för flytt var han ensam ägare till tre holländska bolag med begränsat ansvar. Efter utflyttningen bedrevs den verkliga ledningen för dessa bolag från Curaçao (Nederländska Antillerna).<sup>91</sup> Vid utflyttningen skulle han enligt nederländsk skatterätt beskattas för en fiktiv inkomst från bolagen, en s.k. exit-beskattnings.<sup>92</sup> N deklarerade denna fiktiva vinst från innehavet av aktierna men uppskov med beskattningen kunde beviljas endast under förutsättning att han ställde ekonomisk säkerhet. Sedan EU-domstolen hade meddelat dom i *Lasteyrie*-målet förklarade det nederländska finansdepartementet att kravet på ekonomisk säkerhet för att få uppskovet inte kunde upprätthållas, varvid säkerheten som ställdes av N eftergavs.<sup>93</sup>

N ifrågasatte formen för den beskattning som hade skett när han flyttade ut från Nederländerna. N ansåg att de utgjorde ett hinder för honom att utnyttja sina gemenskapsrättsliga rättigheter.<sup>94</sup> Den holländska domstolen hänsköt ett antal frågor till EU-domstolen varav den väsentliga frågan här är om den nederländska lagstiftningen stred mot den etableringsfrihet som stadgas i artikel 49 i FEUF.

Enligt dom i målet blev N, enbart på grund av utflyttningen, skyldig att lämna en skattedeclaration och att betala skatt på en inkomst som ännu inte hade realiserats. Om han hade stannat kvar i Nederländerna, hade värdeökningarna dock inte beskattats förrän, och endast

---

<sup>89</sup> Mål C-9/02, *Lasteyrie*, punkter 32 och 68.

<sup>90</sup> Mål C-470/04, *N*.

<sup>91</sup> Mål C-470/04, *N*, punkt 11.

<sup>92</sup> Mål C-470/04, *N*, punkt 3 – 7.

<sup>93</sup> Mål C-470/04, *N*, punkt 14.

<sup>94</sup> Mål C-470/04, *N*, punkt 17.

i den utsträckning som, de eventuellt faktiskt hade realiserats. Denna skillnad i behandling var ägnad att avskräcka skattskyldiga från att flytta ut från Nederländerna och i analogi med vad EU-domstolen redan konstaterat i Lasteyrie-målet begränsade de nederländska reglerna utövandet av etableringsfriheten.<sup>95</sup>

Gällande frågan om några rättfärdigande grunder förelåg uttalade EU-domstolen att det av målet framgick att bakgrunden till de nationella bestämmelserna i fråga var att dessa syftade till att säkerställa en uppdelning av rätten att beskatta värdeökningar på bolagsandelar, enligt territorialitetsprincipen mellan medlemsstaterna. Den nederländska regeringen menade att bestämmelserna även var till för att förhindra dubbelbeskattning. Enligt tidigare praxis i Marks & Spencer-målet konstaterade EU-domstolen att syftet var legitimt men frågan var även om åtgärden var proportionell.<sup>96</sup>

EU-domstolen ansåg att kravet att lämna in en skattedeklaration inte var oproportionerlig eftersom den inte var mer betungande för den skattskyldige eftersom han ändå var tvungen att inge en skattedeklaration till de ansvariga nederländska myndigheterna vid tidpunkten för avyttrandet av aktierna. Det ansågs dock att kravet på ställande av säkerhet gick utöver vad som var absolut nödvändigt för att säkerställa effektiviteten i ett skattesystem som är baserat på territorialitetsprincipen. Slutligen konstaterade EU-domstolen att en förutsättning för att systemet ska vara proportionellt är att reglerna tar hänsyn till hela den värdeminskning som kan uppkomma efter att den skattskyldige har flyttat ut, såvida dessa inte redan beaktats i värdmedlemsstaten.<sup>97</sup>

#### **2.4.4 National Grid-målet**

I National Grid-målet prövade EU-domstolen frågan om exit-beskattning av bolag som flyttar mellan EU-medlemsländer. Dom meddelades den 29 november 2011 och hade omständigheter enligt följande. National Grid Indus (NGI), ett nederländskt företag, flyttade sin verkliga ledning från Nederländerna till Storbritannien. NGI höll en pundnoterad fordran på ett brittiskt koncernföretag som visade en orealiserad kursvinst vid tiden för utflytt-

---

<sup>95</sup> Mål C-470/04, N, punkt 24 – 39.

<sup>96</sup> Mål C-470/04, N, punkt 41 – 48.

<sup>97</sup> Mål C-470/04, N, punkt 50 – 54.



ningen.<sup>98</sup> Genom tillämpning av det skatteavtal som ingåtts mellan Nederländerna och Storbritannien, hade NGI:s skatterättsliga hemvist ändrats till Storbritannien efter flytten. Bytet av hemvist utlöste en holländsk utflyttningsbeskattning enligt nederländsk rätt. NGI överklagade detta beslut varvid den nationella domstolen ställde flera tolkningsfrågor till EU-domstolen.

Enligt EU-domstolen kunde bolaget åberopa artikel 43 EG (nu artikel 49 FEUF) mot utflyttningsstaten eftersom bolaget som bildats enligt lagstiftningen i en medlemsstat och flyttat sin verkliga ledning till en annan medlemsstat inte påverkade dess status som bolag i förstnämnda stat.<sup>99</sup> Vidare konstaterades det att de nederländska reglerna placerade ett missgynnande kassaflöde på NGI som inte uppstod om den effektiva ledningen endast hade flyttas inom Nederländerna. Detta ansågs avskräcka företag att flytta och därmed innebära en inskränkning av etableringsfriheten.<sup>100</sup> EU-domstolen meddelade sedan att en sådan skatt skulle kunna motiveras av behovet av att säkerställa en balanserad fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.<sup>101</sup> EU-domstolen har i enlighet med detta slagit fast att en medlemsstat har rätt att, enligt den skatterättsliga territorialitetsprincipen sammankopplad med en tidsmässig komponent, nämligen den skattskyldiges skatterättsliga hemvist under den period när de orealiserade värdeökningarna uppkom, beskatta dessa värdeökningar vid den skattskyldiges utflyttningsfall.<sup>102</sup>

EU-domstolen skiljde mellan fastställandet av skatten och uttaget av skatten. Domstolen anser att det var proportionerligt att slutligen fastställa skatten vid utflyttningen.<sup>103</sup> Under dessa förhållanden behövde inte ursprungsmedlemsstaten beakta värdeförändringar som uppkommit efter utflyttningen.<sup>104</sup> Ett omedelbart uttag av skatten vid utflyttningen var dock oproportionerligt om det inte fanns någon möjlighet till uppskov med betalning. I

---

<sup>98</sup> Mål C-371/10, *National Grid*, punkt 10 – 13.

<sup>99</sup> Mål C-371/10, *National Grid*, punkt 22 – 33.

<sup>100</sup> Mål C-371/10, *National Grid*, punkt 37.

<sup>101</sup> Mål C-371/10, *National Grid*, punkt 42 – 45.

<sup>102</sup> Mål C-371/10, *National Grid*, punkt 46.

<sup>103</sup> Mål C-371/10, *National Grid*, punkt 52 – 58.

<sup>104</sup> Mål C-371/10, *National Grid*, punkt 59.

samband med uppskovet var det tillåtet att ställa krav på redovisning av tillgångarna, en åtgärd som både var ägnad att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och som utgjorde ett mindre ingrepp i etableringsfriheten än den åtgärd som var i fråga i det nationella målet. Domstolen föreslog att lagstiftningen om exit skatt skulle ha två alternativ, ett uppskov med betalning tills avyttring av tillgången skedde (eventuellt med ränta) eller för det fallet att ett bolag skulle anse att de administrativa bördor som var förenade med ett uppskjutet uttag var orimliga, en omedelbar betalning av skatt på orealiserade vinster.<sup>105</sup>

#### **2.4.5      Analys av rättsfallen**

Lasteyrie-målet och N-målet behandlar utflyttningsbeskattning av individer medan National Grid-målet behandlar utflyttningsbeskattning av ett företag. Noterbart är att EU-domstolen inte gör någon anmärkning gällande det faktum att National Grid-målet behandlar ett företag, när den använder sig av de principerna som utarbetades i N-målet om individer. Av detta kan man utläsa att de principer som konstateras i utflyttningsmål gällande individer även bör kunna tillämpas på företag.

Av EU-domstolens prövningar kan det konstateras att ett hinder mot etableringsfriheten föreligger om det utflyttande företaget behandlas sämre eller avskräcks från att utöva sin etableringsfrihet, avseende såväl utflyttningsregeln som tillämpningsföreskrifterna. EU-domstolen har bedömt vissa av de administrativa krav som kan uppstå för att erhålla uppskov och har bekräftat att tillämpningsföreskrifterna kan ha betydelse vid en bedömning om huruvida ett hinder föreligger. Stränga villkor i form av krav på säkerhet ansågs vara avskräckande och hindrande för den som vill flytta.<sup>106</sup> I N-målet konstaterades det att kravet att lämna en skattedeklaration vid tidpunkten för utflyttningen var ytterligare en formalitet som kunde utgöra ett hinder för den berörda personens utflyttning.<sup>107</sup>

Av målen kan det utläsas att EU-domstolen har prövat om de hindrande skattereglerna har kunnat rättfärdigas. Alla av de tidigare presenterade grunderna för rättfärdigande har principiellt godtagits och har prövats mot bakgrund av de anförda syftena med de hindrande

---

<sup>105</sup> Mål C-371/10, *National Grid*, punkt 73.

<sup>106</sup> Mål C-9/02, *Lasteyrie*, punkt 45 – 46 och mål C-470/04, *N*, punkt 51.

<sup>107</sup> Mål C-470/04, *N*, punkt 50.

skattebestämmelserna. Av EU-domstolens uttalande handlade reglerna i Lasteyrie-målet inte om uppdelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Syftet med reglerna var att förhindra skatteflykt och i enlighet med tidigare rättspraxis fick reglerna inte vara för generella i sin karaktär.<sup>108</sup>

Skattesystemets inre sammanhang nämns inte i N-målet. Denna grund analyserades dock av generaladvokaten i förslaget till avgörandet. Enligt Kokotts uppfattning kunde de hindrande reglerna motiveras av upprätthållandet av skattesystemet inre sammanhang.<sup>109</sup>

Genom grunden att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna har nationella bestämmelser som hindrar etableringsfriheten kunnat rättfärdigas.<sup>110</sup> EU-domstolen har slagit fast att medlemsstaterna hade rätt att tillämpa territorialitetsprincipen sammankopplad med en tidsmässig komponent.<sup>111</sup> Detta förklarades utifrån synsättet att såväl skatteobjekt och skattesubjekt fanns inom samma territorium och medlemsstaterna kunde beskatta den inkomst som uppstått under denna tid.<sup>112</sup> Generaladvokaten Kokott anförde att ”det överläts till medlemsstaterna att bestämma på vilket sätt som de väljer att ta hänsyn till territoriella och tidsrelaterade element vid den närmare fördelningen av skattebehörigheten, så länge som de innebär att skattesystemets inre sammanhang upprätthålls och det inte uppstår otillåten dubbelbeskattning”.<sup>113</sup> I N-målet ansågs dock att reglerna inte kunde rättfärdigas eftersom de brustit i proportionalitet. Systemet gick längre än nödvändigt med ett krav på ställande av säkerhet för att kunna få uppskov.<sup>114</sup> Vidare konstaterades i N-målet att en förutsättning för att systemet ska anses proportionellt är att reglerna tar hänsyn till hela den värdeminskningen som kan uppkomma efter den skatteskyldige har flyttat ut.

---

<sup>108</sup> Mål C-470/04, *N*, punkt 51 och mål C-436/00 *X och Y*, punkt 43.

<sup>109</sup> Se generaladvokaten Kokotts förslag till avgörande i mål C-470/04, *N*, punkt 102-108.

<sup>110</sup> Mål C-371/10, *National Grid*, punkt 73.

<sup>111</sup> Mål C-470/04, *N*, punkt 46 och mål C-371/10, *National Grid*, punkt 46.

<sup>112</sup> Se generaladvokaten Kokotts förslag till avgörande i mål C-470/04, *N*, punkt 96-97 och förslag till avgörande i Mål C-371/10, *National Grid*, punkt 47. Se även Cejic, K, 2010, s. 428.

<sup>113</sup> Se generaladvokaten Kokotts förslag till avgörande i mål C-470/04, *N*, punkt 98.

<sup>114</sup> Mål C-470/04, *N*, punkt 51.

Samma rättfärdigande resonemang togs vid i *National Grid*-målet. Skillnaden var dock att det inte fanns ett krav på säkerhet för att få anstånd med betalningen av utflyttningskatten. Proportionalitetsbedömningen gällande beaktning av värdeminskningar blev därmed avgörande. I proportionalitetsbedömningen skiljde domstolen mellan fastställandet av skatten och uttaget av skatten. Att fastställa utflyttningskatt vid tidpunkten för utflyttning var inte oproportionerligt eftersom det låg i linje med den skatterättsliga territorialitetsprincipen.<sup>115</sup> Ett omedelbart uttag av skatten var dock oproportionerligt eftersom en beskattning vid tidpunkten då värdeökningen verkligen realiserades var mindre ingripande.<sup>116</sup> Det skulle därför finnas ett system för uppskov. I proportionalitetsbedömningen gjorde EU-domstolen en avvägning av de olika ingrepp som var ägnade att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Noterbart är att EU-domstolen konstaterade att den administrativa börda som följde av svårigheten att följa värdeökningar av tillgångarna under uppskovstiden kunde anses som proportionerlig. Detta eftersom den utgjorde ett mindre ingrepp i etableringsfriheten än ett omedelbart uttagande av skatt på orealiserade värdeökningar.<sup>117</sup> Enligt tidigare rättspraxis är dock krav på ställande av säkerhet oproportionellt.<sup>118</sup> I *N*-målet kunde en senare skattedeklarationsskyldighet vid en framtida avyttring också bli oproportionell. En åtgärd som är ägnad att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna tillåter att ursprungsmedlemsstaten kan ställa krav på redovisning av tillgångarna som uppskovet avser. För det fallet att ett bolag skulle anse att de administrativa bördor som är förenade med ett uppskjutet uttag är orimliga kräver proportionalitetsprincipen att det utflyttande bolaget har möjlighet att välja att betala skatten redan vid utflyttningen.<sup>119</sup>

---

<sup>115</sup> Se mål C-371/10, *National Grid*, punkt 52 och generaladvokaten Kokotts förslag till avgörande i mål C-371/10, *National Grid*, punkt 55 – 56.

<sup>116</sup> Mål C-371/10, *National Grid*, punkt 65.

<sup>117</sup> Mål C-371/10, *National Grid*, punkt 71.

<sup>118</sup> Se mål C-9/02, *Lasteyrie*, punkt 57 och mål C-470/04, *N*, punkt 51.

<sup>119</sup> Mål C-371/10, *National Grid*, punkt 73.

## **3 Svenska regler gällande utflyttningsbeskattning**

### **3.1 Uttagsbeskattning 22 kap IL**

Svenska uttagsbeskattningsregler finns i 22 kap. IL och specifikt avseende internationella förhållanden i 22 kap. 5 § 1 – 5 IL. Med uttag avses att den skattskyldige överlåter en tillgång från näringsverksamheten, för privatbruk eller till en annan näringsverksamhet, utan ersättning eller mot en ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmissigt motiverat. Uttagsbeskattning innebär att uttaget av en tillgång eller en tjänst ska behandlas som om den avyttrats mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet vid tidpunkten för uttaget.<sup>120</sup> Syftet med reglerna är att upprätthålla företagsbeskattningen genom att säkerställa att obeskattade värden i en näringsverksamhet inte utan beskattning ska kunna föras ut ur näringsverksamheten.<sup>121</sup>

Enligt 22 kap. 5 § 4 IL räknas det som uttag att ”[i]nkomsten från en näringsverksamhet helt eller delvis inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal”. Sverige förlorar beskattningsrätten till ett svenskt aktiebolags inkomster på grund av att aktiebolaget enligt ett skatteavtal får hemvist i en annan stat, t.ex. på grund av att aktiebolaget anses ha sin verkliga ledning i denna andra stat. Enligt 22 kap. 7 § sker uttagsbeskattning i den mån Sverige förlorar rätten att beskatta inkomster i verksamheten. Vidare kan beskattningsrätten förloras på grund av ett skatteavtal enligt 22 kap. 5 § 5 IL. Om tillgångar förs över från en del av en näringsverksamhet till en annan del, och den senare delen men inte den förra är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal, kan uttagsbeskattning ske eftersom Sverige inte kan beskatta den verksamhet till vilken tillgången överförs. Med utflyttningskatt avses en inkomstskatt (uttagsbeskattning) som aktualiseras när ett företag flyttar ut från Sverige.

### **3.2 Malta-målet**

---

<sup>120</sup> 22 kap. 2 och 7 §§ IL.

<sup>121</sup> Prop. 2009/10:39, s. 10 – 11.

I RÅ 2008 ref. 30, det så kallade Malta-målet, behandlade HFD (tidigare Regeringsrätten) frågan om uttagsbeskattningens tillämplighet vid tidpunkten för byte av hemvist enligt skatteavtal. Frågan aktualiserades mot bakgrund av ett förhandsbesked av Skatterättsnämnden (SRN).<sup>122</sup> Omständigheterna i målet var enligt följande.

X var ett svenskt aktiebolag som ägdes av det maltesiska bolaget X Malta Ltd. X bedrev fastighetsförvaltning, med samtliga fastigheter belägna i Förenade Kungariket, genom sitt dotterbolag (Y AB). X verkliga ledning avsåg att skatterättsligt bosätta sig på Malta. Bolagsstämmor och styrelsemöten skulle därefter hållas på Malta, där bolaget skulle ha ett kontor. Efter omorganisationen skulle inte X (eller Y) längre ha något fast driftställe i Sverige med följden att det enligt skatteavtalet mellan Sverige och Malta skulle ha sitt skatterättsliga hemvist i Malta. I samband med att bolaget ville byta skatterättsligt hemvist från Sverige till Malta uppkom frågan om bolaget i enlighet med 22 kap. 7 § IL, jämfört med 5 § 4 samma kapitel, skulle uttagsbeskattas för fastigheterna i Förenade Kungariket och om bolaget enligt 30 kap. 8 § 4 IL skulle återföra sina avdrag för avsättning till en periodiseringsfond. Slutligen behandlades frågan om eventuell uttagsbeskattning och tvingande återföring av periodiseringsfonder kunde strida mot etableringsfriheten enligt FEUF.

HFD fastställde SRN:s besked att uttagsbeskattning och återföring av periodiseringsfonder skulle ske i enlighet med gällande rätt. Den centrala frågan var hur dessa utflyttningsbeskattningar förhöll sig till FEUF. Även i denna del instämde HFD i stort sett i nämndens bedömning där det konstaterades att reglerna stred mot etableringsfriheten men att de kunde motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset. Det anfördes även att reglerna kunde motiveras av behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang. Reglerna ansågs som ändamålsenliga men mer ingripande än vad som var nödvändigt för att säkra skattebasen och därmed oproportionerliga. Ett mindre ingripande och mer proportionerligt sätt vore att återföra periodiseringsfonderna successivt enligt huvudregeln i 30:7 IL. I det här fallet ansågs uttagsbeskattningen strida mot reglerna om etableringsfriheten. Vidare anfördes att reglerna var utformade i enlighet med den skatterättsliga territorialitetsprincipen med syfte att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Reglerna ansågs enligt HFD uppfylla kravet på ändamålsenlighet men ändå vara oproportionerliga eftersom uttagsbeskattningen kunde ske vid den faktiska tidpunkten för avyttring av fastigheterna och inte vid tidpunkten för utflyttning.

---

<sup>122</sup> SRN:s besked meddelades 26 september 2006.

### 3.3 Rättsläget efter Malta-målet

I och med domen i Malta-målet hade HFD tillämpat de principer som framgick av Lasteyrie-målet och N-målet.<sup>123</sup> Denna tillämpning var i enlighet med den tolkning som gjordes av EU-kommissionen, som ansåg att tolkning av utflyttningskatter på individer som EU-domstolen gjorde även hade direkta följder för företag i fråga om utflyttningskatter.<sup>124</sup> Som en konsekvens av de svenska uttagsbeskattningsregler vid denna tidpunkt gjorde EU-kommissionen en formell begäran om att Sverige skulle ändra sina bestämmelser om uttagsbeskattning som aktualiseras vid ett bolags skatterättsliga hemvistbyte. På grund av reglernas komplexitet kan det ifrågasättas om regeringen borde ha begärt ett förhandsavgörande från EU-domstolen.<sup>125</sup> EU-kommissionens begäran hade formen av ett motiverat yttrande med innebörd att om inte Sverige agerade och hittade en tillfredsställande lösning inom utsatt tid kunde ärendet föras av EU-kommissionen till EU-domstolen.<sup>126</sup> Begäran föranledde de ändringar som presenterades i Propositionen 2009/10:39, Anstånd med inbetalning av skatt i samband med uttagsbeskattning, m.m.

### 3.4 Anstånd vid uttagsbeskattning

För att rätta till missförhållandet med bestämmelserna om uttagsbeskattning och omedelbar återföring av periodiseringsfonder<sup>127</sup> vid utflyttning till annan medlemsstat, föreslog regeringen att anstånd vid uttagsbeskattning skulle införas i 17 a kap. SBL. Sedan 1 januari 2010 gäller nya regler om anstånd vid uttagsbeskattning som effektueras enligt 22 kap. 5 § 4

---

<sup>123</sup> Se avsnitt 2.4.

<sup>124</sup> Se KOM (2006)825 slutlig och avsnitt 3.1.

<sup>125</sup> Se Cejic, K, SvSkT 10/2008, s. 760-764.

<sup>126</sup> Detta i enlighet med artikel 258 TEUF. Kommissionens motiverade yttrande av den 18 september 2008, dnr 2007/2372.

<sup>127</sup> Gällande återföring av avsättning till periodiseringsfond ändrades reglerna så tillvida att återföring inte ska ske på grund av att en näringsverksamhet inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal. Det innebär att avsättningarna i stället ska återföras enligt övriga regler om detta och senast enligt huvudregeln i 30 kap. 7 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL dvs. det sjätte taxeringsåret efter det taxeringsår som avdraget hänförs sig till i linje med domen i Malta-målet.

eller 5 IL.<sup>128</sup> Reglerna innebär att en obegränsad skatteskyldig får efter ansökan beviljas anstånd med betalning, efter ansökan till Skatteverket, om:

1. uttagsbeskattning har skett bara på grund av bestämmelserna i 22 kap. 5 § 4 eller 5 IL,
2. det skatteavtal som avses i den tillämpliga bestämmelsen har ingåtts med en stat inom EES,
3. tillgången eller tillgångarna ingår i en näringsverksamhet som inom EES, och
4. den näringsverksamhet som enligt 22 kap. 5 § 4 eller 5 ska beskattas i en annan stat inte har upphört.<sup>129</sup>

I övrigt gäller att anstånd får beviljas med högst den skatt som är hänförlig till uttaget och att värdeminskningar efter utflyttningen avseende uttagsbeskattade tillgångar inte ska beaktas. Anståndstiden är ett år. Därefter kan nytt anstånd beviljas ett år i taget så länge samma förutsättningar för anstånd föreligger.<sup>130</sup> Nytt anstånd kan högst avse ett lika högt skattebelopp som tidigare anstånd, men kan också avse ett mindre belopp, bl.a. om den skattskyldige har avyttrat eller på annat sätt gjort sig av med tillgångar som har legat till grund för tidigare anstånd. För inventarier och immateriella tillgångar minskas dessutom anståndsbeloppet successivt under fem respektive tio år, varefter rätten till anstånd helt upphör.<sup>131</sup>

Regeringen anser att modellen med anstånd med betalning är ändamålsenlig och får reglerna om uttagsbeskattning att inte stå i strid med unionsrätten.<sup>132</sup> Anståndsreglerna motiveras med syftet att värna den svenska skattebasen och bevara en välavvägd fördelning av beskattningsrätten samt motverka skatteundandragande.<sup>133</sup> Propositionen utsattes för kritik från flera remissinstanser. Det anfördes bland annat att värdeminskningen inte beaktas och att detta skulle leda till en oproportionerlig, olik behandling i jämförelse med om uttagsbe-

---

<sup>128</sup> Prop. 2009/10:39, och SFS 2009:1230.

<sup>129</sup> 17 a kap. 2 § SBL.

<sup>130</sup> 17 a kap. 8 § SBL.

<sup>131</sup> 17 a kap. 3 – 9 §§ SBL.

<sup>132</sup> Prop. 2009/10:39, s. 18.

<sup>133</sup> Prop. 2009/10:39, s. 17



skattning inte hade aktualiserats och att den svenska modellen med anstånd för värde­minskningar stod i direkt strid med det som uttalades i N-målet.<sup>134</sup> Mot denna kritik anförde regeringen att tillgången efter utflyttningen inte finns kvar i svensk beskattningsjurisdiktion och värde­minskningen ska därför beaktas av den stat som får beskattningsrätten till den aktuella tillgången och de inkomster som den genererar. Efter att Sverige har förlorat beskattningsrätten av den näringsverksamhet i vilket tillgången ingår har man inte möjlighet att beskatta värdeuppgången och följaktligen ska inte värdenedgången beaktas.<sup>135</sup> Enligt regeringens uppfattning kunde inte de principer som gällde individer i N-målet även omfatta företagssektorn.<sup>136</sup>

Förslaget om anstånd som avser inventarier och immateriella rättigheter ska återföras successivt inom fem respektive tio år har också kritiserats. Det anfördes att detta skall leda till en oproportionerlig olikbehandling i jämförelse med om uttagsbeskattning inte hade aktualiserats. Remissinstanserna även framfört kritik mot den administrativa börda som följer av en möjlighet till anstånd med skatt i samband med uttagsbeskattning. Regeringen ansåg att det var motiverat med en enkel schablon för återföring av anstånd.<sup>137</sup>

Anståndsreglerna innebar inte hellre någon förändring av den nationella uttagsbeskattningsregel som ansågs fördragsstridig i Malta-målet. Enligt Frank hade regeringen genom denna lösning inte accepterat den tolkning som gjordes av HFD i Malta-målet utan hade behållit existerande hinder i väntan på ytterligare praxis från EU-domstolen.<sup>138</sup> Ny praxis levererades i avgörandet av National Grid-målet och frågan är huruvida de svenska reglerna om utflyttningsbeskattning påverkas av denna.

---

<sup>134</sup> Prop. 2009/10:39, s. 28 ff. och mål C-470/04, N, punkt 50 – 54.

<sup>135</sup> Prop. 2009/10:39, s. 28 f.

<sup>136</sup> Prop. 2009/10:39, s. 27.

<sup>137</sup> Prop. 2009/10:39, s. 30 f.

<sup>138</sup> Franck, L., SvSkT 1/2010, s. 31 – 35.

## 4 Analys

### 4.1 Inledning

EU-rätten är överordnad den nationella rätten. EU-rättens inflytande på den direkta beskattningens område har främst skett genom EU-domstolens prövning av medlemsstaternas nationella reglers förenlighet med de olika friheterna i FEUF.<sup>139</sup> På utflyttningsbeskattningens område är det främst tre EU-rättsliga mål som är vägledande; två gällande utflyttningsbeskattning av individer och den senaste gällande utflyttningsbeskattning av ett företag.<sup>140</sup> Delar av de två tidigare avgörandena tillämpades av HFD i det s.k. Malta-målet, gällande ett företag, där det konstaterades att svenska uttagsbeskattningsregler inte var förenliga med EU-rättens etableringsfrihet.<sup>141</sup> Avgöranden gällande individer har även varit vägledande vid utformningen av de kompletterande anståndsreglerna som enligt regeringen numera gör de svenska uttagsbeskattningsreglerna förenliga med etableringsfriheten.<sup>142</sup> I detta analyskapitel utgår jag ifrån ett liknande upplägg som prövades i Malta-målet.<sup>143</sup> Frågan gäller dock endast huruvida uttagsbeskattning av orealiserade värdeökningar på tillgångar (t.ex. fastigheter) är förenlig med EU-rättens etableringsfrihet.<sup>144</sup> Omständigheterna som prövas innebär att anståndsreglerna i 17 a kap. SBL är tillämpliga. Enligt regeringens mening borde införandet av anståndsreglerna leda till att de svenska utflyttningsreglerna numera är förenliga med etableringsfriheten.<sup>145</sup> Som ytterligare moment ”omprövas” omständigheterna även i ljuset av den praxis i National Grid-målet som för det första, i förhållande till tidigare vägledande praxis på individer, gäller ett företag och för det andra, har tillkommit efter att de nya anståndsreglerna infördes.

---

<sup>139</sup> Se avsnitt 2.2.3.

<sup>140</sup> Se avsnitt 2.4.

<sup>141</sup> Se avsnitt 3.2.

<sup>142</sup> Se avsnitt 3.4.

<sup>143</sup> Se avsnitt 3.2. och RÅ 2008 ref. 30.

<sup>144</sup> Eftersom periodiseringsfonder inte längre behöva återföras behandlas numera det utflyttande bolaget på samma sätt som ett bolag som inte har flyttat. Se fotnot 126 och Nelson, M, 2010, s. 556.

<sup>145</sup> Se prop. 2009/10:39.

Mot bakgrund av de presenterade omständigheterna de nya anståndsreglerna prövar jag, i det första ledet, om en diskriminering eller ett hinder föreligger. I det andra ledet görs en rättfärdigandeprövning. I analysen diskuteras även huruvida en eventuell fråga i svensk domstol borde hänföras till EU-domstolen för tolkning.

## 4.2 Föreligger det ett hinder?

För att etableringsfriheten i artikel 49 TFEU ska kunna tillämpas krävs en gränsöverskridande transaktion. Vid en analys av om ett hinder mot etableringsfriheten föreligger görs en jämförelse mellan objektivt jämförbara situationer. Ett hinder föreligger när företaget som ska flytta till utlandet behandlas sämre än ett företag som stannar kvar på grund av den gränsöverskridande flytt.<sup>146</sup> Det synes inte vid denna bedömning spela någon roll hur stort eller omfattande hindret är.

En flytt av ett svenskt bolag till en annan medlemsstat beskattas som om samtliga tillgångar blivit avyttrade till marknadsvärdet vid utflyttningstillfället. En flytt av samma bolag inom Sverige hade inte påverkat bolaget skattemässigt. Om bolaget hade stannat kvar i Sverige hade det kanske inte beskattas till samma värde eller inte alls. Även om skatten hade varit densamma hamnar bolaget i en sämre situation än om bolaget hade flyttat inom Sverige eftersom beskattningen ske vid en tidigare tidpunkt samt att alla tillgångar måste värderas till marknadsvärdet, som ligger till grund för beskattningen, vid utflyttningstillfället. Denna skillnad i behandling när det gäller beskattning av värdeökningar, kan få stor ekonomisk betydelse för en skattskyldig när denne önskar flytta ut sitt hemvist och kan avskräcka denne från att genomföra flytten. Enligt tidigare rättspraxis utgör detta en otillåten inskränkning enligt FEUF:s bestämmelser om etableringsfrihet.<sup>147</sup>

I Malta-målet konstaterades det att uttagsbeskattning skulle ske enligt 22 kap. 7 § IL jämfört med 5 § 4 samma kapitel eftersom inkomst efter byte av hemvist inte längre skulle beskattas i Sverige på grund av skatteavtalet mellan Malta och Sverige. Innebörden av detta blev att bolag som vill flytta ut från Sverige till en annan medlemsstat blir uttagsbeskattade som att alla deras tillgångar blir avyttrade till marknadsvärdet vid utflyttningstillfället. Efter

---

<sup>146</sup> Se avsnitt 2.3.2.

<sup>147</sup> Se mål C-371/10, *National Grid*, punkt 41 och avsnitt 2.4.

ansökan till Skatteverket får bolaget numera beviljas anstånd med inbetalning av skatten i enlighet med 17 a kap. SBL.

Med beaktande av de ändrade anståndsreglerna och utvecklingen av EU-domstolens senare praxis i National Grid-målet kan det ifrågasättas om liknande omständigheter vid kommande prövning av de svenska uttagsbeskattningsreglerna ska hänföras av HFD till EU-domstolen.<sup>148</sup> HFD har, enligt min mening, redan fastslagit att ett hinder förelegat vid prövningen av uttagsbestämmelserna i Malta-målet och reglerna i 22 kap. IL är oförändrade. De kompletterande reglerna om anstånd med betalning har av regeringen inte syftats till att få bort hindret, utan endast till att rättfärdiga reglerna om utflyttningsbeskattning.<sup>149</sup> Mot denna bakgrund borde en ny bedömning av omständigheterna i Malta-målet leda fram till samma resultat som konstaterades av SRN och HFD, d.v.s. att reglerna fortfarande utgör ett hinder mot etableringsfriheten. Om frågan ställdes till EU-domstolen skulle denna troligen bekräftas. Resultatet av en prövning i EU-domstolen skulle kunna leda till att förutsebarheten ökar men nackdelen vore att processen skulle ta längre tid. Den största fördelen med att hänföra frågan till EU-domstolen skulle vara att få svar på om hindret går att rättfärdiga.

### 4.3 Rättfärdigande

Av fast rättspraxis följer att en inskränkning av etableringsfriheten endast är tillåten om den är tillämplad på ett icke-diskriminerande sätt och motiverad av tvingande skäl av allmänintresse.<sup>150</sup> Utflyttningsbeskattning tar inte sikte på nationalitet och det första kravet är därför överflödigt.<sup>151</sup> På utflyttningsbeskattningsområdet finns det åtminstone fyra s.k. rättfärdigande grunder som principiellt kan motivera en inskränkning av etableringsfriheten. De fyra grunderna är att:

1. uppnå en effektiv skattekontroll,

---

<sup>148</sup> Cejje anser att HFD inte insåg hur komplicerade reglerna om utflyttningsbeskattning var i förhållande till den EU-rättsliga prövningen och borde ha begärt ett förhandsavgörande från EU-domstolen i Malta-målet. Se Cejje, K, SvSKT 10/2008, s. 760.

<sup>149</sup> Se avsnitt 3.4 och prop. 2009/10:39 s.16 ff.

<sup>150</sup> Se rule-of-reason doktrinen punkt 1 – 2 i avsnitt 2.3.3.2.

<sup>151</sup> Cejje, K, 2010, s. 350.

2. förhindra skatteflykt,
3. upprätthålla skattesystemets inre sammanhang och
4. att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.

Det krävs dessutom att inskränkningen är ägnad att säkerställa att det eftersträvade ändamålet uppnås och att det inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta ändamål.<sup>152</sup>

Som redan har nämnts borde inte den första grunden, att uppnå effektiv skattekontroll, kunna bli tillämplig mellan medlemsstater i EU.<sup>153</sup> Detta eftersom de svenska reglerna inte skulle passera nödvändighetstestet. Enligt EU-domstolen skulle en effektiv skattekontroll uppnås på ett enklare sätt genom rådets direktiv 77/799/EEG om myndighetssamarbete.<sup>154</sup>

Rättfärdigandegrunden att förhindra skatteflykt framfördes av den franska regeringen i *Lasteyrie*-målet, men skattereglerna ansågs överskrida vad som krävdes för att uppnå ändamålet med bestämmelsen.<sup>155</sup> De svenska uttagsbeskattningsreglerna träffar alla företag som flyttar ut ur Sverige. Enligt tidigare resonemang måste reglerna ha ett specifikt syfte att komma åt rent konstlade upplägg och det går inte att grunda en allmän presumtion om skatteflykt på omständigheterna att företaget flyttar till en annan medlemsstat.<sup>156</sup> De svenska reglerna är på detta sätt inte proportionerliga och borde inte ensamt kunna godtas för att förhindra skatteflykt.

För att rättfärdigandegrunden att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang ska kunna användas krävs ett direkt samband mellan en skattefördel och en skattenackdel.<sup>157</sup> Vidare, enligt *Lasteyrie*-målet, ska det direkta sambandet prövas med beaktande av de ändamål som eftersträvas genom de svenska utflyttningsbestämmelserna.<sup>158</sup> Av resonemanget som fördes

---

<sup>152</sup> Se rule-of-reason doktrinen punkt 3 – 4 i avsnitt 2.3.3.2.

<sup>153</sup> Se avsnitt 2.3.3.3.

<sup>154</sup> Se t.ex. mål C-470/04, *N*, punkt 52.

<sup>155</sup> Mål C-9/02, *Lasteyrie*, punkt 24.

<sup>156</sup> Se avsnitt 2.3.3.3 och mål C-9/02, *Lasteyrie*, punkt 51 – 52.

<sup>157</sup> Se avsnitt 2.3.3.3.

<sup>158</sup> Se även generaladvokaten Kokotts förslag till avgörande i mål C-470/04, *N*, punkt 102-108.

av Kokott i förslaget till N-målet skulle fördelen kunna bestå i att beskattningen inte sker omedelbart och nackdelen kunna knytas till att beskattning sker vid avyttringen.<sup>159</sup> Det finns ett direkt samband mellan dessa men frågan är om sambandet är ändamålsenligt i förhållande till syftet med de aktuella reglerna. Bestämmelser om utflyttningsbeskattning avse framförallt att skydda den svenska skattebasen och att säkerställa att beskattningen sker i Sverige, där vinsten eller värdeökningen har uppstått.<sup>160</sup> Syftet med reglerna torde vara uppfyllda eftersom utflyttningsreglerna beskattar den inkomst som har gett upphov till en förmån i form av att en skattecredit har lämnats.

För att skatteregeln ska kunna godtas måste den även vara proportionerlig och inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå syftet. Enligt resonemangen som fördes av SRN i Malta-målet borde det finnas ett mindre betungande sätt att säkerställa ändamålet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang. Bolaget är även efter flytten obegränsat skattskyldigt enligt svensk intern rätt (registreringsprincipen). Någon förändring i möjligheterna att rikta skattekrav mot bolaget och vidta åtgärder för att driva in skatterna inträder alltså inte vid utflyttningspunkten.<sup>161</sup> Malta-målet handlade dock om ett omedelbart uttag av skatten. Trots att det numera finns möjlighet att få anstånd med betalning av skatten torde inte uttagsbeskattningsreglerna vara nödvändiga för att upprätthållandet av det skattesystemets inre sammanhang. En utflyttningskatt kanske skulle kunna vara motiverad om Sverige inte skulle kunna beskatta avyttringen efter utflyttningspunkt.

Av resonemanget som fördes i N-målet och National Grid-målet kan en inskränkning i etableringsfriheten vara motiverad om de inskränkande skattebestämmelserna har ändamålet att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna i enlighet med territorialitetsprincipen, sammankopplad med en tidsmässig komponent.<sup>162</sup> Den tidsmässiga komponenten innebär att Sverige ska kunna utöva beskattningsrätten på vinster som har genererats i Sverige under tiden som bolaget hade sitt skatterättsliga hemvist i Sverige. Regler om utflyttningsbeskattning kan anses som en åtgärd för att förebygga situationer som kan äventyra Sveriges rätt att beskatta verksamhet som bedrivs inom det

---

<sup>159</sup> Se generaladvokaten Kokotts förslag till avgörande i mål C-470/04, *N*, punkt 104.

<sup>160</sup> Dahlberg, 2007, s. 96 och prop. 2009/10:39, s. 10 – 11.

<sup>161</sup> RÅ 2008 ref. 30. Se även mål C-436/00 *X och Y*, punkt 58 – 59.

<sup>162</sup> Mål C-470/04, *N*, punkt 46 och Mål C-371/10, *National Grid*, punkt 46.

egna territoriet. De svenska bestämmelserna borde således uppfylla kravet på ändamålsenlighet. Däremot kan det ifrågasättas om inte syftet med de aktuella bestämmelserna kan tillgodoses på ett mindre ingripande, och därmed mer proportionellt, sätt.

I N-målet var det endast proportionerligt om reglerna tog hänsyn till hela den värdeminskning som uppstod efter att den skattskyldiges hemvist flyttades, såvida dessa värdeminskningar inte redan beaktats i värdmedlemsstaten. I regeringens proposition till anståndsregler ansågs det att reglerna inte behövde ta hänsyn till värdeminskningar eftersom de skulle beaktas i det nya hemvistlandet efter utflyttningen. Det anfördes även att principen i N-målet inte skulle tillämpas på företagen. Enligt artikel 54 FEUF ska bolag likställas med fysiska personer och det borde inte gå att behandla fysiska och juridiska personer olika. Jag anser att värdeminskningar även skulle ha beaktats gällande företag, vid tiden för N-målet.<sup>163</sup> Enligt propositionen är dock Sveriges anspråk på beskattningen på värdeökningar endast begränsat till värdeökningar som uppkom innan utflyttningen. Om skatten fastställs vid tidpunkten för utflyttningen, i enlighet National Grid-målet, beaktas de eventuella värdeförändringar som har uppkommit inom landet under tiden företaget har haft hemvist här och reglerna borde kunna rättfärdigas med stöd av ändamålet att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.

Det är dock inte proportionerligt med ett omedelbart uttag av skatt utan möjlighet till uppskov.<sup>164</sup> Skatteverket ”får” numera efter ansökan bevilja anstånd med betalning av skatt om vissa förutsättningar är uppfyllda. Det finns således en möjlighet till uppskov och förutsättningarna synes därför i och för sig uppfyllda, men det vore troligen bättre ur proportionalitetssynpunkt om Skatteverket inte gavs ytterligare bedömningsutrymme. Lagstiftaren har valt använda rekvisitet ”får” istället för ”ska” och det kan ifrågasättas om denna utformning av lagtexten är tillräcklig för att uppfylla EU:s krav. Det är svårt att förutse hur Skatteverket kommer att ta sig an anståndsreglerna och vilka krav som kommer att ställas för att anstånd ska beviljas. Det kan möjligtvis finnas fall där Skatteverket inte vill bevilja den skattskyldiga anstånd på grund av omständigheter som t.ex. kända betalningssvårigheter eller skatteskulder. Ur en proportionalitetssynpunkt vore det bättre att ordet ”får” ersätts med ”ska” eftersom även tillämpningsföreskrifterna ska bedömas.

---

<sup>163</sup> Se även avsnitt 2.4.5.

<sup>164</sup> Mål C-371/10, *National Grid*, punkt 65.

Anståndsreglerna kräver även en successiv återföring av anstånd under fem respektive tio år, avseende inventarier och immateriella rättigheter. Därefter upphör rätten till anstånd helt.<sup>165</sup> Enligt remissinstanserna till propositionen skulle detta leda till en administrativ börda som var oproportionerlig.<sup>166</sup> Livslängden för dessa tillgångar är ofta relativt långa och det är typisk att de inte avyttras i större utsträckning. En successiv återföring kan innebära likviditetsförluster. Återföringen borde inte ha någon påverkan på de redovisade värdena eftersom avskrivningar på det nya marknadsvärdet bör beaktas i det nya hemvistlandet. En successiv återföring kan dock innebära likviditetsförluster och det vore mer ändamålsenlig att anstånd med betalning av skatten upphör när tillgången faktisk avyttras. Av National Grid-målet kan man utläsa att en administrativ börda är rimlig ur proportionalitetshänsyn men att det återstår att se om det är tillåtet att kräva en successiv återföring av ett medgivet uppskov. I detta hänseende skulle jag vilja se att ett kommande mål, som prövar dessa ovanstående omständigheter, hänförs till EU-domstolen för bedömning.

---

<sup>165</sup> 17 a kap. 7 § SBL.

<sup>166</sup> Se prop. 2009/10:39.



## 5 Slutsats

Rättsliga problem uppstår när den nationella rätten möter EU-rätten. Syftet med uppsatsen har varit att utreda och analysera de reglerna om utflyttningsbeskattning och huruvida dessa är förenliga med EU-rättens etableringsfrihet. Uppsatsen har utgått ifrån ett företags perspektiv mot bakgrund av att företaget uttagsbeskattas eftersom inkomst efter byte av hemvist inte längre ska beskattas i Sverige på grund av skatteavtal.

Svenska regler är underordnade EU-rätten som innebär att Sverige inte kan tillämpa skattebestämmelser som står i strid med den fria etableringsrätten. Vid en prövning av de svenska uttagsbeskattningsreglerna, som aktualiseras när ett företag flyttar ur Sverige, behandlas ett utflyttande företag sämre än ett företag som stannar kvar, på grund av den gränsöverskridande flytt. De svenska reglerna innebär ett hinder mot EU-rättens etableringsfrihet.

Utifrån den praxis som har utvecklats av EU-domstolen är en inskränkning av etableringsfriheten bara tillåten om den är motiverad av tvingande skäl av allmänintresse. Om så är fallet krävs dessutom att inskränkningen är ägnad att säkerställa att det eftersträlvade ändamålet uppnås och att det inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta ändamål. De svenska uttagsbeskattningsreglerna med de kompletterande reglerna om anstånd om betalning av skatten har till syfte att skydda den svenska skattebasen och att säkerställa att beskattningen sker i Sverige, där vinsten eller värdeökningen har uppstått. Utifrån detta syfte borde en inskränkning i etableringsfriheten vara motiverad eftersom om de inskränkande skattebestämmelserna har ändamålet att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna i enlighet med territorialitetsprincipen, sammankopplad med en tidsmässig komponent. Reglerna bör vara proportionerliga eftersom det inte ske något omedelbart uttag av skatten på grund av reglerna om anstånd med betalningen. Proportionaliteten kan dock fortfarande ifrågasättas på vissa områden som utformningen av lagtexten och tillämpningsföreskrifterna som t.ex. kravet på successiv återföring av anståndsbeloppet.

# Referenslista

## Rättsfall

### Rättsfall från EU-domstolen

- 26/62, Domstolens dom den 5 februari 1963. NV Algemene Transport – en Expeditie Onderneming van Gend & Loos mot Nederländska skatteförvaltningen. (*van Gend & Loos*), Rättsfallssamling svensk specialutgåva s. 161.
- 6/64, Domstolens dom den 15 juli 1964. Flaminio Costa mot E.N.E.L. (*Costa v. Enel*), Rättsfallssamling svensk specialutgåva s. 211.
- 8/74, Domstolens dom den 11 juli 1974. Procureur du Roi mot Benoît och Gustave Dassonville. (*Dassonville*), Rättsfallssamling 1974 s. 837.
- 120/78, Domstolens dom den 20 februari 1979. Rewe-Zentral AG mot Bundesmonopolverwaltung für Branntwein. (*Cassis de Dijon*), Rättsfallssamling 1979 s. 649.
- 270/83, Domstolens dom den 28 januari 1986. Europeiska gemenskapernas kommission mot Franska republiken. (*Avoir fiscal*), Rättsfallssamling 1986 s. 273.
- C-204/90, Domstolens dom den 28 januari 1992. Hanns-Martin Bachmann mot Belgiska staten. (*Bachmann*), Rättsfallssamling 1992 s. I-00249.
- C-55/94, Domstolens dom den 30 november 1995. Reinhard Gebhard mot Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano. (*Gebhard*), Rättsfallssamling 1995 s. I-04165.
- C-107/94, Domstolens dom den 27 juni 1996. P. H. Asscher mot Staatssecretaris van Financiën. (*Asscher*), Rättsfallssamling 1996 s. I-03089.
- C-250/95, Domstolens dom den 15 maj 1997. Futura Participations SA och Singer mot Administration des contributions. (*Futura Participations*) Rättsfallssamling 1997 s. I-02471.
- C-264/96, Domstolens dom den 16 juli 1998. Imperial Chemical Industries plc (ICI) mot Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes). (*ICI*), Rättsfallssamling 1998 s. I-04695.

- C-212/97, Domstolens dom den 9 mars 1999. Centros Ltd mot Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. (*Centros*), Rättsfallssamling 1999 s. I-01459.
- C-311/97, Domstolens dom den 29 april 1999. Royal Bank of Scotland plc mot Elliniko Dimosio (grekiska staten). (*Royal Bank of Scotland*), Rättsfallssamling 1999 s. I-02651.
- C-251/98, Domstolens dom den 13 april 2000. C. Baars mot Inspecteur der Belastingen Particulieren/Ondernemingen Gorinchem. (*Baars*), Rättsfallssamling 2000 s. I-040701.
- C-324/00, Domstolens dom den 12 december 2002. Lankhorst-Hohorst GmbH mot Finanzamt Steinfurt. (*Lankhorst-Hohorst*), Rättsfallssamling 2002 s. I-11779.
- C-436/00, Domstolens dom den 21 november 2002. X och Y mot Riksskatteverket. (*X och Y*), Rättsfallssamling 2002 s. I-10829.
- C-9/02, Domstolens dom den 11 mars 2004. Hughes de Lasteyrie du Saillant mot Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie. (*Lasteyrie*), Rättsfallssamling 2003 s. I-06817. (Lasteyrie-målet)
- C-446/03, Domstolens dom den 13 december 2005. Marks & Spencer plc mot David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes). (*Marks & Spencer*), Rättsfallssamling 2005 s. I-10837.
- C-470/04, Domstolens dom den 7 september 2006. N mot Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo. (*N*), Rättsfallssamling 2006 s. I-07409. (N-målet)
- C-231/05, Domstolens dom den 18 juli 2007, Oy AA. (*Oy AA*), Rättsfallssamling 2007 s. I-06373.
- C-157/07, Domstolens dom den 23 oktober 2008. Finanzamt für Körperschaften III in Berlin mot Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH. (*Kranken-heim*), Rättsfallssamling 2008 s. I-08061.
- C-371/10, Domstolens dom 29 november 2011. National Grid Indus BV mot Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam. (*National Grid*), Rättsfallssamling s. 0. (National Grid-målet)

### **Förslag till avgöranden**

C-136/00 Förslag till avgörande av generaladvokat Jacobs föredragit den 21 mars 2002.

Rolf Dieter *Danner*. Rättsfallssamling 2002 s. I-08147.

C-470/04 Förslag till avgörande av generaladvokaten Kokott föredragit den 30 mars 2006.

*N* mot Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo. Rättsfallssamling 2006 s. I-07409.

### **Svensk rättsfall**

RÅ 2008 ref. 30. (Malta-målet)

### **Offentligt tryck**

#### **EU**

Rådets direktiv 2009/133/EG av den 19 oktober 2009 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan.

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

KOM (2006)825 slutlig, Meddelande från kommissionen till Rådet, Europaparlamentet och Europeiska Ekonomiska och Sociala kommittén, Utflyttningsbeskattning och behovet av samordning av medlemsstaternas skattepolitik, 2006-12-19.

IP/08/1362, Direkt beskattning: Kommissionen begär att Sverige ska ändra bestämmelser om utflyttningskatt för bolag som anses begränsande (2008-09-18).

#### **Sverige**

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

### **Litteratur**

Cejte, K, *Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar – en skattevetenskaplig studie i internationell personbeskattning med fokus på skatteavtals- och EU-rättsliga problem*, Jure förlag AB, Västerås, 2010.

- Cejje, K, *Ändrade regler vid utflyttning?*, SvSkT 10/2008, s. 760-764.
- Dahlberg, M, *Direct taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free movement of Capital*, Kluwer law International, Netherlands, 2005.
- Dahlberg, M, *Internationell beskattning*, 2:1 uppl., Studentlitteratur, Poland, 2007.
- Franck, L, *Kommentar till proposition om betalningsanstånd i samband med uttagsbeskattning m.m.* SvSkT 1/2010, s. 31 – 35.
- Helminen, M, *EU Tax Law – Direct Taxation*, IBFD, Netherlands, 2009.
- Hettne, J, och Otken Eriksson, I, *EU-rättslig metod: teori och genomslag i svensk rättstillämpning*, 2 uppl., Nordstedts Juridik, Vällingby, 2011.
- Kellgren, K & Holm, A, *Att skriva uppsats i rättsvetenskap: råd och reflektioner*, 1.1 uppl., Studentlitteratur, Poland, 2007.
- Kellgren, K och Holm, A, *Att skriva uppsats i rättsvetenskap: råd och reflektioner*, 1:1 uppl., Studentlitteratur, Poland, 2007.
- Lehrberg, B, *Praktisk juridisk metod*, 5 uppl., IBA, Uppsala, 2006.
- Lehrberg, B, *Praktisk juridisk metod*, 6 uppl., IBA, Tallinn, 2010.
- Lodin, S-O, Lindencrona, G, Melz, P, Simon-Almendal, T och Silfverberg, C, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, 13:1 uppl., Studentlitteratur, Denmark, 2011.
- Nelson, M, *Utflyttning av aktiebolag – en analys i ljuset av den internationella skatterätten och EU-rätten*, MercurIUS förlags AB, Stockholm, 2010.
- Påhlsson, R, *Inledning till skatterätten*, 3 uppl., Iustus Förlag, Mölnlycke, 2004.
- Påhlsson, R, *Konstitutionell Skatterätt*, 2 uppl., Iustus Förlag, Västerås, 2011.
- Ståhl, K och Persson Österman, R, *EG-skatterätt*, 2 uppl., Iustus, Västerås, 2006.
- Thim, J, *En kritisk analys av svenska uttagsbeskattningsregler vid gränsöverskridande transaktioner*, SN nr 11, 2010, s. 778.