

Juridiska Institutionen
Juristprogrammet VT 2018
Examensarbete 30 hp

Utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar – *i förhållande till etableringsfriheten*

Emelie Colling

Handledare: Pernilla Rendahl
Examinator: Ann-Sophie Sallander



GÖTEBORGS UNIVERSITET
HANDELSHÖGSKOLAN

Innehåll

ABSTRACT	4
SAMMANFATTNING	6
FÖRORD.....	7
FÖRKORTNINGAR	8
1. INLEDNING	9
1.1 BAKGRUND	9
1.2 SYFTE OCH FRÅGESTÄLLNINGAR	12
1.3 AVGRÄNSNINGAR	13
1.4 METOD	14
1.5 MATERIAL	16
1.6 FORSKNINGSLÄGE	18
1.7 TERMINOLOGI	19
1.8 DISPOSITION	20
2. EU-RÄTTSLIG KONTEXT OCH EU-DOMSTOLENS METOD.....	21
2.1 INLEDNING.....	21
2.2 POSITIV INTEGRATION OCH EU:S KOMPETENS PÅ OMRÅDET FÖR DIREKT BESKATTNING	21
2.3 NEGATIV INTEGRATION, FISKAL SUVERÄNITET OCH EU-DOMSTOLENS ROLL	22
2.4 EU-DOMSTOLENS METOD	24
2.4.1 <i>Inledning</i>	24
2.4.2 <i>Restriktionsprövning</i>	24
2.4.2.1 Tillämplig fördragsfrihet.....	24
2.4.2.2 Föreligger ett hinder mot den tillämpliga fördragsfriheten?	25
2.4.3 <i>Rättfärdigandeprövning</i>	26
2.5 ETABLERINGSFRIHETEN I SIN EU-RÄTTSLIGA KONTEXT.....	27
2.6 INFÖR NÄSTKOMMANDE KAPITEL	27
3. EU-DOMSTOLENS PRAXIS OM UTFLYTTNINGSBESKATTNING AV FYSISKA PERSONERS OREALISERADE VÄRDEÖKNINGAR – EN RÄTTsutveckling 28	
3.1 INLEDNING.....	28
3.2 RÄTTSLÄGET EFTER LASTEYRIE-MÅLET OCH N-MÅLET	28
3.2.1 <i>Lasteyrie-målet</i>	28
3.2.1.1 Bakgrund	28
3.2.1.2 Restriktionsprövning	29
3.2.1.3 Rättfärdigandeprövning	29
3.2.2 <i>N-målet</i>	30
3.2.2.1 Bakgrund	30
3.2.2.2 Restriktionsprövning	30
3.2.2.3 Rättfärdigandeprövning	31
3.2.3 <i>Sammanfattande analys</i>	32
3.3 RÄTTSLÄGET EFTER NGI-MÅLET	33
3.3.1 <i>Bakgrund</i>	33
3.3.2 <i>Restriktionsprövning</i>	34
3.3.3 <i>Rättfärdigandeprövning</i>	34
3.3.4 <i>Sammanfattande analys</i>	35
3.4 DET NU GÄLLANDE RÄTTSLÄGET EFTER PORTUGAL-MÅLET.....	36
3.4.1 <i>Bakgrund</i>	36
3.4.2 <i>Restriktionsprövning</i>	37
3.4.3 <i>Rättfärdigandeprövning</i>	37
3.4.4 <i>Sammanfattande analys</i>	38
3.5 INFÖR NÄSTKOMMANDE KAPITEL	43

4. ANALYS AV UTFLYTTNINGSBESKATTNING AV FYSISKA PERSONERS OREALISERADE VÄRDEÖKNINGAR INOM RAMEN FÖR ETT FIKTIVT SCENARIO – SKULLE DE SVENSKA REGLERNA HA VARIT FÖRENLIGA MED ETABLERINGSFRIHETEN?.....	44
4.1 INLEDNING.....	44
4.2 FIKTIVT SCENARIO.....	44
4.3 ETABLERINGSFRIHETENS TILLÄMPLIGHET I EN GRÄNSDRAGNING MED ÖVRIGA FRIHETER	46
4.4 SKULLE ETT HINDER HA FÖRELEGAT MOT ETABLERINGSFRIHETEN?	50
4.5 SKULLE DE HINDRANDE EXITSKATTEREGLERNA HA KUNNAT RÄTTFÄRDIGAS?	53
5. AVSLUTNING.....	57
5.1 INLEDNING.....	57
5.2 SAMMANFATTANDE SLUTSATS	57
5.3 AVSLUTANDE ORD.....	61
6. KÄLLFÖRTECKNING.....	63

Abstract

This paper examines, based on the case law of the European Court of Justice, exit taxation in respect of natural persons' unrealized capital gains in relation to the freedom of establishment in the EU. The method used in the paper for achieving the purpose and answering the questions is a legal analysis method, based on the method used by the European Court of Justice in a systematic point of view, where the principle *lex posterior derogation priori* applies. Exit taxation in respect of natural persons' unrealized capital gains refers to taxation triggered in the Member State of emigration, at the time a natural person moves from the Member State of emigration to another Member State within the EU, when no actual realization of the capital gain of the natural person has occurred at the time of exit. The tax, fixed at the time of emigration, may be levied by the Member State of emigration either in connection to the emigration or later due to deferred payment.

The European Court of Justice has, with its case law, been able to determine the relationship between the freedom of establishment and national rules concerning exit taxation of natural persons' unrealized capital gains. The European Court of Justice is the main developer of law in the area of direct taxation. The reason for this is that the fiscal sovereignty of the EU Member States is strong, and that the EU's legislative competence is limited in the area of direct taxation. In spite of the EU's limited legislative competence, Member States are obliged to ensure that their national rules do not violate the fundamental freedoms in the EU, because of the principle of supremacy of EU law over national law. In this regard, the European Court of Justice has been given the mandate to, through its case law, interpret the fundamental freedoms in the EU in general and the freedom of establishment in particular.

Since the case law of the European Court of Justice is vital for the determination of the relationship between the freedom of establishment and national rules concerning exit taxation of natural persons' unrealized capital gains, this paper analyse the case law of the European Court of Justice in which the European Court of Justice has ruled whether national provisions concerning exit taxation of natural persons' unrealized capital gains are compatible with the freedom of establishment or not. The result of this paper, however, shows that the case law of the European Court of Justice concerning exit taxation in respect of natural persons' unrealized capital gains has evolved over time. The reasoning of the European Court of Justice's in its most recent case in the category, from the end of 2016, differs in some respects from the Courts' earlier case law announced at the beginning of the 2000s. One conclusion in this paper is that, as a result of the legal evolution that has taken place in the latest case law of the European Court of Justice, certain parts of the previously established legal situation are overruled with the current legal situation. Thus, certain obstacles that could not be justified previously now, as a result of the latest legal development, appear to be compatible with the freedom of establishment. Some of the principles that previously only have been mentioned in relation to the exit taxation of legal persons have namely been transferred to, and are therefore also applicable in, the justification-test concerning exit taxation of natural persons' unrealized capital gains when the national rules aim to ensure a balanced allocation of the power to impose taxes between the Member States.

As a result of the principle of supremacy of EU law, the Member States must take into account the case law of the European Court of Justice when formulating their national exit taxation rules. In this regard the bill of the Swedish tax Agency (Skatteverket), which was presented at the end of 2017 and that proposed that Sweden would introduce national rules concerning exit taxation of natural persons' unrealized capital gains, seems to have considered the case law of the European Court of Justice. Even if the bill was rejected in March 2018 this paper shows that the parts of the bill that are analysed, within the framework of this paper,

would have been compatible with the freedom of establishment if they would have been introduced into the Swedish tax legislation.

Finally, this paper emphasizes that although Sweden currently has no national rules concerning exit taxation of natural persons' unrealized capital gains, there are other Member States that have exit taxation rules of this nature. Regardless of whether exit taxation rules could be justified or not, these rules constitute restriction to the freedom of establishment in the internal market in general and to the European integration process in particular.

Sammanfattning

I denna uppsats undersöks, utifrån EU-domstolens praxis, utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar i förhållande till etableringsfriheten i EU. Den metod som används i uppsatsen för att uppnå syftet samt att besvara frågeställningarna är en rättsanalytisk metod, som bygger på EU-domstolens metod i systematiskt hänseende, där principen *lex posterior derogat priori* tillämpas. Med utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar avses här beskattning som utlöses i utflyttningsstaten enbart med anledning av att en fysisk person flyttar ut från denna medlemsstat till en annan medlemsstat inom EU och utan att den fysiska personens kapitalvinst, på exempelvis bolagsandelar, faktiskt har realiserats vid utflyttningsstidpunkten. Skatten, som fastställs vid utflyttningsstidpunkten, kan uppbäras av utflyttningsstaten antingen i samband med utflyttningen eller senare på grund av uppskov med betalningen.

Den som ytterst har kunnat avgöra förhållandet mellan etableringsfriheten och nationella regler om utflyttningsbeskattning av fysiska personer är EU-domstolen, som med sin rättspraxis är den främste rättsutvecklaren på området för direkt beskattning. Inom området för direkt beskattning är nämligen EU:s medlemsstaters fiskala suveränitet stark och EU:s lagstiftningskompetens begränsad. Oaktat EU:s begränsade lagstiftningskompetens är medlemsstaterna ändå skyldiga att se till att deras nationella regler inte strider mot de grundläggande friheterna i EU, med anledning av att EU-rätten är överordnad nationell rätt. EU-domstolen har i detta hänseende givits mandat att tolka de grundläggande friheterna i EU i allmänhet och etableringsfriheten i synnerhet genom sin rättspraxis.

Eftersom EU-domstolens avgöranden är centrala för att kunna avgöra förhållandet mellan etableringsfriheten och nationella regler om utflyttningsbeskattning, analyseras EU-domstolens avgöranden i vilka EU-domstolen tagit ställning till huruvida nationella bestämmelser om utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar är förenliga med etableringsfriheten eller inte. Resultatet i denna uppsats visar emellertid att denna rättspraxis från EU-domstolen har utvecklats över tid. EU-domstolens argumentation i sitt senaste avgörande inom kategorin, från slutet av 2016, skiljer sig nämligen i vissa avseenden från EU-domstolens tidigare meddelade mål från början av 2000-talet. En slutsats i uppsatsen är därför att den rättsutveckling som har skett i och med EU-domstolens senare mål har medfört att vissa delar av det tidigare etablerade rättsläget *de facto* är obsoleta i och med det nu gällande rättsläget. Vissa hinder som inte tidigare har kunnat rättfärdigas synes nu i och med den senaste rättsutvecklingen kunna vara förenliga med etableringsfriheten. Några av principerna som tidigare enbart anförts rörande utflyttningsbeskattning av juridiska personer är nämligen överförda till att även gälla rättfärdigandeprövningen i mål om utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar när de nationella reglerna syftar till att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.

Eftersom EU-rätten är överordnad nationell rätt måste medlemsstaterna beakta EU-domstolens praxisutveckling när de utformar sina nationella utflyttningsbeskattningsregler. Den svenska skattemyndighetens, Skatteverkets, lagförslag som presenterades i slutet av 2017 om att Sverige skulle införa regler om utflyttningsbeskattning av fysiska personer synes i detta hänseende ha tagit EU-domstolens mål i beaktande. Även om förslaget förkastades i mars 2018 visar uppsatsen att de delar av förslaget som analyserats, i uppsatsen, skulle ha varit förenliga med etableringsfriheten om de skulle ha införts i svensk lagstiftning.

Uppsatsen framhåller slutligen att även om Sverige för tillfället inte har nationella regler om utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar så finns det andra medlemsstater i EU som har utflyttningskatteregler av denna karaktär. Oavsett om dessa exitskatteregler skulle kunna rättfärdigas, utgör dessa regler hinder mot etableringsfriheten på den inre marknaden i allmänhet och mot den europeiska integrationsprocessen i synnerhet.

Förord

Min tid på Juristprogrammet vid Göteborgs universitet är till ända. Jag har äntligen nått mitt mål och kan kalla mig jurist. Stort tack min älskade familj och mina underbara vänner för allt stöd ni givit mig under studietidens gång.

Jag vill slutligen även rikta ett stort tack till min handledare Pernilla Rendahl för den vägledning Rendahl givit mig under uppsatsarbetets gång.

Emelie Colling

Göteborg
Maj 2018

Förkortningar

EES	Europeiska Ekonomiska Samarbetsområdet
FEU	Fördraget om Europeiska Unionen
FEUF	Fördraget om Europeiska Unionens Funktionsätt
EU	Europeiska Unionen
EU-domstolen	Europeiska unionens domstol
EU-rätt	Europeiska Unionens rättsakter i vid bemärkelse
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
Lasteyrie-målet	C-9/02 Hughes de Lasteyrie du Saillant mot Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie
N-målet	C-470/04 N mot Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo
NGI-målet	C-371/10 National Grid Indus BV mot Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam
OECD MTC	OECD Model Tax Convention
Portugal-målet	C-503/14 Europeiska kommissionen mot Republiken Portugal
Prop.	Proposition
SKV	Skatteverket

1. Inledning

1.1 Bakgrund

I Sveriges finns för närvarande inga bestämmelser som kan inordnas under begreppet utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar.¹ En fysisk persons utflyttning från Sverige till en annan medlemsstat i EU är således inte beskattningsutlösande, såtillvida att skatt beräknas och fastställs vid utflyttningstidpunkten när den fysiska personens inkomst rent faktiskt är orealiserad. Däremot går det finna utflyttningsbeskattningsregler av annan karaktär i den svenska inkomstskattelagen.²

Vissa andra medlemsstater i EU har emellertid tidigare infört nationella bestämmelser om utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar.³ I dagens globaliserade värld säkerställer de medlemsstater som har denna typ av reglering i sin nationella rätt att den egna skattebasen skyddas. Beskattningsanspråk på orealiserade värdeökningar som upparbetats inom en medlemsstats territorium går därigenom inte förlorade i de fall fysiska personer flyttar ut sin skatterättsliga hemvist från medlemsstaten till en annan medlemsstat.⁴ De två vanligaste principerna som ligger bakom medlemsstaternas beskattningsanspråk är i detta hänseende hemvistprincipen och källstatsprincipen. Henvistprincipen innebär att grunden för beskattningsanspråket är att en person har sin skatterättsliga hemvist i medlemsstaten, medan källstatsprincipen innebär att grunden för beskattningsanspråket är att en viss inkomst har sin källa i landet. En och samma medlemsstat kan använda båda dessa principer, men vilka kriterier som sedan mer specifikt används för beskattningsanspråkens fastställande skiljer sig åt mellan olika medlemsstater.⁵ När hemvistprincipen ligger till grund för beskattningen upphör en medlemsstats möjlighet att beskatta den fysiska personen när personen upphör att ha sin skatterättsliga hemvist i medlemsstaten. Det är något som kan inträffa när en fysisk person bosätter sig i ett annat land.⁶ För det fall att utflyttningsstaten och inflyttningsstaten har ingått ett skatteavtal, kan skatteavtalet medföra att utflyttningsstaten inte kan beskatta en fysisk persons kapitalökningar. Så kan bli fallet om skatteavtalet är utformat med förebild av artikel 4 och

¹ Se avsnitt 1.8 för definition av begreppet. Se även Ståhl, K., Persson Österman, R., Hilling, M. & Öberg, J., EU-skatterätt, upplaga 3, Iustus förlag, Uppsala, 2011, s. 134, om att en generell exitskatteregel saknas i Sverige.

² Se exempelvis 48a kap. 11 § IL. 48a kap. 11 § IL innebär att en fysisk person som efter ett andelsbyte flyttar ut från Sverige, till ett land utanför EES (tredje land), p.g.a. utflyttningen beskattas innan de mottagna andelarna avyttras. Vid ett andelsbyte utan utflytt tillämpas s.k. framskjuten beskattning (48a kap. 10 § IL). I denna uppsats avses med utflyttningskatt en skatt som utlöses vid flytt inom, men inte utanför, EU (se nedan avsnitt 1.3).

³ Cejje, K., Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar: En skattevetenskaplig studie i internationell personbeskattning med fokus på skatteavtals- och EU-rättsliga problem, Uppsala universitet, 2010, s. 24. Några exempel är Frankrike, Spanien och Tyskland.

⁴ Terra, B.J.M. & Wattel, P.J., European tax law, upplaga 6, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, Nederländerna, 2012, s. 955.

⁵ Dahlberg, M., Internationell beskattning, upplaga 4, Studentlitteratur, Lund, 2014, s. 28–29. I den svenska inkomstskattelagen anses en persons hemvist i Sverige medföra att personen är obegränsat skattskyldig här, vilket innebär att personen ska beskattas för alla sina inkomster i Sverige oavsett inkomsternas ursprung i världen. För att personen ska vara obegränsat skattskyldig i Sverige krävs bosättning i Sverige, stadigvarande vistelse i Sverige eller väsentlig anknytning till Sverige (3 kap. 3 och 7 §§ IL).

⁶ Cejje, 2010, s. 23.

artikel 13.5 i OECD MTC och den fysiska personen faktiskt realiserar värdeökningen efter det att personen permanent bosatt sig i inflyttningsstaten.⁷ Enligt artikel 13.5 är det endast hemviststaten, som efter utflytten enligt artikel 4 är inflyttningsstaten, som får beskatta kapitalökningar. Om utflyttningsstaten däremot har nationella regler som föreskriver att beskattningsanspråket uppstår i samband med utflyttningen, kan inte beskattningsanspråket begränsas av skatteavtalet. Vid beskattningstidpunkten, innan flytten till inflyttningsstaten, har nämligen den fysiska personen fortfarande kvar sin hemvist i utflyttningsstaten.⁸

Även om Sverige saknar nationella regler om utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar skulle detta förhållande ha kunnat förändrats. I november 2017 överlämnade den svenska skattemyndigheten, Skatteverket, en promemoria till det svenska Finansdepartementet.⁹ I promemorian förslags att Sverige skulle införa nationella lagregler (med ikraftträdande den 1 januari 2020) om utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar och samtidigt ersätta den så kallade tioårsregeln i 3 kap. 19 och 19 a §§ IL.¹⁰ I övervägandena som låg bakom förslaget uttalades att tioårsregeln inte är tillräckligt effektivt utformad för att säkerställa att Sverige kan beskatta kapitalvinster som upparbetats i Sverige, i de fall fysiska personer flyttar ut från Sverige. Som motivering anfördes att tillämpliga skatteavtal tillsammans med tioårsregeln medför att Sveriges rätt att beskatta värdeökningar, exempelvis på bolagsandelar som upparbetas i Sverige, i många fall begränsas eller i vissa fall helt uteblir när fysiska personer flyttar ut.¹¹ Förslaget om att ersätta tioårsregeln och införa regler om utflyttningsbeskattning av orealiserade värdeökningar syftade till att komma till rätta med denna ineffektivitet.¹²

I materiellt hänseende innebar förslaget att svensk beskattning, av en orealiserad värdeökning på andelar, under vissa förhållanden kunde utlösas om en fysisk person flyttade ut sin hemvist från Sverige till en annan medlemsstat i EU. Fysiska personer som inte flyttade ut från Sverige skulle däremot inte påverkas av förslaget utan beskattas först sedan de faktiskt

⁷ Det huvudsakliga syftet med att stater ingår skatteavtal med varandra är att eliminera eller minimera effekterna av internationell dubbelbeskattning (Dahlberg, 2014, s. 250). Dubbelbeskattning uppstår exempelvis när både utflyttnings- och inflyttningsstaten vill beskatta en fysisk person för samma kapitalökning enligt respektive stats nationella rätt. Genom att medlemsstaterna träffar skatteavtal av folkrättslig karaktär kan beskattningsrätten mellan medlemsstaterna fördelas och därigenom dubbelbeskattning undvikas (Cejie, 2010, s. 24).

⁸ Avi-Yonah, R.S., *Taxation and Migration, Series on International Taxation*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, Nederländerna, 2015, s. 125.

⁹ Skatteverket, Promemoria, Bilaga till dnr: 202 467348-17/113, Exitbeskattning för fysiska personer – Beskattning av orealiserade kapitalvinster som upparbetats i Sverige, 2017-11-27.

¹⁰ Skriftlig fråga 2017/18:708 En exitskatt, s. 1. Tioårsregeln innebär mycket förenklat att Sverige ger sig själv rätten att beskatta kapitalvinster, som uppstår efter en faktisk avyttring av vissa tillgångar, om avyttringen sker inom tio år från det att en fysisk person flyttat från Sverige. Tioårsregeln är visserligen en sorts utflyttningsregel, men inte av samma karaktär som regler om utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar. Istället är tioårsregeln en bestämmelse om utsträckt skattskyldighet vilket innebär att Sverige, tidsmässigt, sträcker ut sitt beskattningsanspråk på en fysisk person som flyttar ut från Sverige (Cejie, 2010, s. 51). (Se för en mer ingående beskrivning av tioårsregeln, Dahlberg, 2014, s. 54–56.)

¹¹ SKV:s promemoria, s. 54. De skatteavtal som Sverige har ingått med andra länder och som har utformats i överensstämmelse med artikel 4 och 13.5 OECD MTC kan nämligen resultera i att Sveriges beskattningsrätt, via 3 kap. 19 och 19 a §§ IL, begränsas helt och hållet. Om en fysisk person upphör att vara bosatt i Sverige och bosätter sig permanent i ett annat land, blir det nya landet hemviststat för personen (artikel 4). Enligt artikel 13.5 OECD MTC ska då vinst på t.ex. andelar endast beskattas i den stat där personen har hemvist vid tidpunkten för den faktiska realisationen, vilket då är det andra landet och inte Sverige.

¹² SKV:s promemoria, s. 1.

realiserat sina värdeökningar. Fysiska personer som flyttade ut skulle vidare inte behöva betala skatten omedelbart efter flytten. Om uppskov med betalningen av skatten söktes så skulle ett uppskov kunna beviljas, fram till och med faktisk realisation, under förutsättning att en uppgift om de orealiserade värdeökningarna årligen lämnades in till Skatteverket. Förslaget innebar också följande för fysiska personer som ägde kvalificerade andelar i fåmansföretag vid utflyttningsstillfället. Om andelarna blivit okvalificerade efter utflytten, skulle Sverige inte beaktat denna omständighet i samband med skattebetalningen. En fysisk person som flyttat ut skulle därför komma att behöva betala skatt på uppemot 60 procent efter faktisk avyttring av de kvalificerade andelarna. Fysiska personer som inte flyttade ut från Sverige berördes däremot inte av förslaget. En fysisk person som stannade kvar i Sverige skulle därför enbart behöva betala 25 procent i skatt om personens andelar vid avyttringen var okvalificerade.¹³

I december 2017 sände det svenska Finansdepartementet ut Skatteverkets lagförslag på remiss. Förslaget kom att utsättas för hård kritik av i stort sett samtliga remissinstanser. Bland annat för att det var en myndighet och inte en oberoende utredare som tagit fram lagförslaget som direkt gick ut på remissrunda, men också för att vissa delar av förslaget kunde vara i strid med EU-rättens krav på fri rörlighet.¹⁴

Efter att remisstiden löpt ut valde Finansdepartementet, i mars 2018, att inte gå vidare med Skatteverkets lagförslag¹⁵ Trots att lagförslaget förkastades, är ämnet utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar fortfarande aktuellt. Inte minst för att andra länder i Sveriges omgivning, tillika medlemmar i EU, har nationella regler om utflyttningsbeskattning av orealiserade värdeökningar.¹⁶ Medlemsstaterna har möjlighet att införa denna typ av nationella skattebestämmelser eftersom medlemsstaterna som utgångspunkt är suveräna stater. Utåt i sin relation till andra medlemsstater och till EU är medlemsstaterna i stor omfattning självständiga när det gäller att kunna lagstifta.¹⁷ EU-domstolen har emellertid funnit att den fria rörligheten i allmänhet och etableringsfriheten i synnerhet kan hindras av nationella regler om utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar.¹⁸ Även om medlemsstaterna som utgångspunkt är suveräna stater och kan utforma sina skattelagstiftningar som de själva önskar, får medlemsstaterna genom att EU-rätten är överordnad nationell rätt inte införa nationella regler om utflyttningsbeskattning som utgör hinder mot etableringsfriheten i EU-rätten om dessa regler inte kan rättfärdigas.¹⁹

Det banbrytande målet från EU-domstolen i sammanhanget är Lasteyrie-målet från 2004, som år 2006 följdes av N-målet.²⁰ Genom NGI-målet som meddelades år 2011 avgjorde EU-domstolen för första gången ett mål om utflyttningsbeskattning av juridiska personers

¹³ Se nedan avsnitt 4.2 där SKV:s lagförslag ”Exitbeskattning för fysiska personer” beskrivs mer ingående.

¹⁴ Riksdagens protokoll 2017/18:78, 2018-03-02, s. 2; Remissyttrande, Uppsala Universitet, Juridiska fakulteten 2017/103, 2018-03-05, s. 3; Remissyttrande över promemorian Exitbeskattning för fysiska personer, Förvaltningsrätten i Jönköping, Diarienumr: FJO 2017/303, 2018-02-28, s. 1.

¹⁵ Riksdagens protokoll, 2017/18:92, 2018-03-27, s. 3.

¹⁶ SKV:s promemoria, s. 79; Cejje, 2010, s. 24.

¹⁷ Pahlsson, R., Konstitutionell Skatterätt, upplaga 3, Iustus förlag, Uppsala, 2013, s. 50.

¹⁸ Se t.ex. C-503/14 Europeiska kommissionen mot Republiken Portugal, ECLI:EU:C:2016:979, p. 47 och p. 69.

¹⁹ Pahlsson, 2013, s. 50 och s. 54.

²⁰ C-9/02 Hughes de Lasteyrie du Saillant mot Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, ECLI:EU:C:2004:138; C-470/04 N mot Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo, ECLI:EU:C:2006:525.

orealiserade värdeökningar.²¹ I detta mål kom EU-domstolen inte att resonera på samma sätt i rättfärdigandeprövningen som den hade gjort tidigare i målen om utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar. I doktrin framfördes sedan olika uppfattningar rörande huruvida rättsläget för fysiska personer i och med NGI-målet hade förändrats i linje med NGI-målet, eller om NGI-målet gav uttryck för att en åtskillnad mellan fysiska och juridiska personer förelåg avseende utflyttningsbeskattning av orealiserade värdeökningar.²² I Portugal-målet som meddelades i slutet av 2016, synes EU-domstolen till viss del ha uttalat sig i denna fråga.²³ EU-domstolens praxis, där EU-domstolen prövat om nationella bestämmelser om utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar är förenliga med etableringsfriheten, synes dels ha upprätthållits och dels ha tagit en ny riktning i och med Portugal-målet i jämförelse med de tidigare målen Lasteyrie och N. Endast genom att analysera EU-domstolens rättspraxis blir det möjligt att klargöra hur rättsläget som EU-domstolen etablerar med sin rättspraxis, om utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar, närmare ser ut efter Portugal-målet.

För svenskt vidkommande kvarstår fortfarande också problematiken som identifierades i Skatteverkets promemoria rörande tioårsregelns ineffektivitet. Det är därför inte omöjligt att frågan om att i Sverige införa regler om exitbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar kommer lyftas igen i framtiden – kanske genom ett nytt förslag framtaget av en mer oberoende utredare. Oavsett om så blir fallet väcker förslaget i sig, mot bakgrund av EU-domstolens praxis om utflyttningsbeskattning av orealiserade värdeökningar, intressanta frågor som rör huruvida det skulle ha varit förenligt med etableringsfriheten att införa exitbeskattningsregler i Sverige givet den specifika utformning som reglerna hade i förslaget. Genom att analysera dessa frågor och inte bara rättsutvecklingen i EU-domstolens praxis, är det möjligt att uppnå en ökad förståelse för förhållandet mellan utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar och etableringsfriheten i EU.

1.2 Syfte och frågeställningar

Mot denna bakgrund är det primära syftet med uppsatsen att utifrån EU-domstolens praxis analysera om utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar kan utgöra hinder mot etableringsfriheten och, om så är fallet, huruvida det finns möjlighet till rättfärdigande. Denna analys görs inom ramen för ett fiktivt scenario, som i huvudsak bygger på Skatteverkets lagförslag ”Exitbeskattning för fysiska personer” som förkastades i mars 2018, samt mot bakgrund av följande frågeställningar:

1. Skulle det ha varit förenligt med etableringsfriheten att beskattning, av en orealiserad värdeökning på andelar, skulle ha utlösts i utflyttningsstaten enbart på grund av en fysisk persons utflyttning till en annan medlemsstat i EU?

²¹ C-371/10 National Grid Indus BV mot Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam, ECLI:EU:C:2011:785.

²² Se exempelvis Cejic, K., *Emigration Taxes – Several Questions, Few Answers: From Lasteyrie to National Grid Indus and beyond*, Intertax, 2012, s. 395; Terra & Wattel, 2012, s. 970.

²³ C-503/14 Europeiska kommissionen mot Republiken Portugal, ECLI:EU:C:2016:979.

2. Skulle det ha varit förenligt med etableringsfriheten att uppskov med betalningen av skatten i utflyttningsstaten skulle kunna ha beviljats en fysisk person, under förutsättning att en årlig uppgift hade lämnats?
3. Skulle det ha varit förenligt med etableringsfriheten att utflyttningsstaten inte skulle ha beaktat så kallade karaktärsbyten av andelar i fåmansföretag enbart i en utflyttningsituation?

För att kunna uppnå det huvudsakliga syftet måste först EU-domstolens praxis om utflyttningsbeskattning av orealiserade värdeökningar undersökas. Eftersom denna rättspraxis har utvecklats över tid är det sekundära syftet med uppsatsen att analysera rättsutvecklingen i EU-domstolens rättspraxis om utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar, genom att göra tre nedslag i denna rättsutveckling – först i rättsläget efter Lasteyrie-målet och N-målet som meddelades i början av 2000-talet, sedan i rättsläget efter NGI-målet från 2011 och slutligen i det nu gällande rättsläget efter Portugal-målet från 2016.

1.3 Avgränsningar

Kärnan i uppsatsen är utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar och denna kategori av nationella beskattningsreglers förhållande till etableringsfriheten i EU. Därmed behandlas inte andra typer av utflyttningskatter för fysiska personer inom ramen för uppsatsen, som exempelvis utflyttningsbeskattning av realiserade värdeökningar.²⁴

Uppsatsen är begränsad till en analys av utflyttningsbeskattningsreglering inom EU. Huruvida nationella regler om utflyttningsbeskattning är förenliga med etableringsfriheten om de träffar fysiska personer som permanent flyttar till länder utanför EES (dvs. tredje land) eller till andra EES-länder utanför EU berörs således inte i uppsatsen.²⁵

Inom ramen för denna uppsats går jag inte heller närmare in på frågor om skatteavtal. Anledningen är att uppsatsen primärt rör sig inom EU-skatterättsens område och inte inom skatteavtalsrättsens område. Skatteavtal berörs endast i uppsatsen på vissa ställen för att skapa en bakgrund och sätta in den EU-rättsliga och nationella regleringen i rätt kontext. Med hänsyn till att skatteavtalsrätt inte står i fokus i uppsatsen undersöks inte huruvida ett skatteavtal skulle kunna neutralisera ett hinder mot etableringsfriheten.²⁶ Som en naturlig följd behandlas inte heller frågan om huruvida dubbelbeskattning i en utflyttningsituation kan utgöra ett hinder mot etableringsfriheten.

Som framgår av terminologiavsnittet nedan, så avses med begreppet värdeökningar i denna uppsats både vinster på egendom i allmänhet och kapitalvinster (kapitalökningar) på bolagsandelar i synnerhet. Det är därmed främst utflyttningsbeskattning av orealiserade kapitalinkomster på andelar som undersöks i denna uppsats och inte andra typer av skatteobjekt som exempelvis fastigheter.²⁷

²⁴ Se Terra & Wattel, 2012, s. 956, som anger att det finns olika typer av exitskatter.

²⁵ Avseende utflyttningsbeskattning till EES länder utanför EU, C-355/16 Christian Picart mot Ministre des Finances et des Comptes publics, ECLI:EU:C:2018:184).

²⁶ Rörande skatteavtalet som en neutraliserande faktor, se Cejje, 2010, s. 285 ff.; Ståhl m.fl., 2011, s. 74.

²⁷ Avsnitt 1.7. C-371/10 National Grid Indus rör visserligen utflyttningsbeskattning av juridiska personers valutakursvinster. Däremot är det EU-domstolens principiella uttalanden i detta mål om utflyttningsbeskattning av orealiserade värdeökningar i allmänhet som är det centrala, men inte skatteobjektet i sig, i C-503/14 kommissionen mot Portugal som står i centrum i uppsatsen (se vidare i avsnitt 3.4.3–3.4.4).

1.4 Metod

Den metod som används i uppsatsen för att uppnå syftet samt att besvara frågeställningarna, är en rättsanalytisk metod, som bygger på EU-domstolens metod i systematiskt hänseende, där principen *lex posterior derogat priori* tillämpas. Den rättsanalytiska metoden kännetecknas av en möjlighet att kunna gå längre än att enbart fastställa gällande rätt. Gällande rätt kan också analyseras och problematiseras med hjälp av annat material än det material som kan sorteras in under den traditionella rättskälleläran.²⁸ Hur metoden mer specifikt är utformad i denna uppsats och vilket material jag har valt att använda mig av i uppsatsen, som är kvalitativ snarare än kvantitativ, förklaras nedan.

Som framgår av avsnitt 1.2 måste det sekundära syftet med uppsatsen infrias innan det primära syftet kan uppfyllas. Det sekundära syftet med uppsatsen är att analysera rättsutvecklingen i EU-domstolens praxis, om utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar, genom att göra tre nedslag i denna rättsutveckling. Denna analys görs inom ramen för kapitel 3. Först undersöks rättsläget som uppkom i och med *Lasteyrie*-målet och *N*-målet, som EU-domstolen meddelade i början av 2000-talet. Sedan undersöks rättsläget som uppkom efter *NGI*-målet, från år 2011. Slutligen analyseras det nu gällande rättsläget i och med *Portugal*-målet, från 2016, som bygger på den tidigare praxisen men som även skiljer sig från denna praxis i vissa delar. Jag utgår från uppfattningen att EU-domstolen kan anses skapa rätt i och med varje mål som EU-domstolen meddelar. EU-domstolens praxis är därmed inte statisk, utan utvecklas med tiden.²⁹ Eftersom EU-domstolen skapar rätt ger varje mål också uttryck för det aktuella rättsläget vid tidpunkten då målet meddelas. För att kunna sammanfatta rättsläget efter respektive mål analyseras innehållet, bestående av EU-domstolens ställningstaganden, i respektive mål. Den rättsanalytiska metoden används därmed i denna del av uppsatsen för att kunna fastställa tidigare rättslägen och därmed inte bara för att kunna fastställa hur gällande rätt kan sammanfattas efter *Portugal*-målet.

Innan EU-domstolens ställningstaganden i de olika målen om utflyttningsbeskattning av orealiserade värdeökningar kan analyseras, systematiseras EU-domstolens ställningstaganden i de olika målen utifrån EU-domstolens metod. Denna systematisering görs också inom ramen för kapitel 3. Det som jag benämner EU-domstolens metod är därmed en viktig del av den rättsanalytiska metoden som tillämpas i uppsatsen. Hur EU-domstolens metod närmare ser ut förklaras mer ingående i avsnitt 2.4, men redan här ska nämnas att med EU-domstolens metod avses den metodologi som EU-domstolen använder sig av i sin rättspraxis. Jag är nämligen av den uppfattningen att EU-domstolen överlag går tillväga på samma vis när de prövar mål om de grundläggande friheterna i allmänhet och utflyttningsbeskattningsmål i synnerhet.³⁰

För att sedan kunna fastställa det nu gällande rättsläget, analyseras likheter och skillnader mellan det rättsläge som först etablerades i och med *Lasteyrie*-målet och *N*-målet och det nu gällande rättsläget som senare etablerades i och med *Portugal*-målet via *NGI*-målet. De delar av EU-domstolens ställningstaganden i *Portugal*-målet som liknar EU-

²⁸ Sandgren, C., *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: Ämne, material, metod och argumentation*, Norstedts Juridik, upplaga 3:1, Stockholm, 2015, s. 45–47).

²⁹ Korling, F. & Zamboni, M., *Juridisk metodlära*, Studentlitteratur, Lund, 2013, s. 130; Cejje, 2010, s. 236.

³⁰ För liknande uppfattning, se Cejje, 2010, s. 265; Johansson, J., *EU-domstolens restriktionsprövning i mål om de grundläggande friheterna och direkta skatter*, Jure Förlag, Stockholm, 2016, s. 45.

domstolens argumentation i Lasteyrie-målet och N-målet kan översättas med att rättsläget är upprätthållet i denna del. De delar av EU-domstolens argumentation i Portugal-målet som skiljer sig från ställningstagandena i Lasteyrie-målet och N-målet ger uttryck för att rättsutvecklingen i denna del har tagit en ny riktning. För att det nu gällande rättsläget ska kunna sammanfattas måste även den regelkonflikt som uppstår, som en konsekvens av att vissa av EU-domstolens uttalanden i tidigare och senare praxis skiljer sig åt, lösas. Tillvägagångssättet för att lösa denna regelkonflikt är att tillämpa den allmänna rättsprincipen *lex posterior derogat priori*. Vad denna princip närmare innebär och principens relevans på EU-rättens område behandlas i avsnitt 2.3 nedan.

I uppsatsen krävs också i viss utsträckning att en tolkning av EU-domstolens argumentation i de olika målen görs. Bland annat beaktas ordalydelsen, systematiken, de aktuella reglernas ändamål (teolos) och integrationsaspekten i de olika målen. Denna tolkning tar hänsyn till den teologiska tolkningsmetod som EU-domstolen, något förenklat, kan sägas använda sig av. Den teologiska tolkningsmetoden innebär att EU-domstolen, för att utröna ändamålet med en aktuell bestämmelse, beaktar fördragets funktion, ordalydelsen, kontext (sammanhang) och historia.³¹ Centralt vägledande för EU-domstolens tolkning är också integrationstanken med målet att upprätta en inre marknad.³²

Efter att mer ingående ha beskrivit tillvägagångssättet för att uppnå det sekundära syftet, beskrivs i det följande hur det primära syftet kan uppnås med hjälp av den metod som tillämpas i uppsatsen. Det primära syftet med uppsatsen består sammanfattningsvis av att, utifrån EU-domstolens praxis och inom ramen för ett fiktivt scenario, analysera hur vissa nationella regler om utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar förhåller sig till etableringsfriheten i EU. Mitt tillvägagångssätt i uppsatsens kapitel 4 är därför att först beskriva relevanta delar av en fiktiv lagstiftning med hjälp av att måla upp ett fiktivt scenario med påhittade omständigheter. Det fiktiva scenariot, med den fiktiva lagstiftningen och de påhittade omständigheterna, ligger sedan till grund för den fortsatta analysen där de uppställda frågeställningarna besvaras. På motsvarande vis som tolkningsfrågorna, den nationella lagstiftningen och omständigheterna i de nationella målen uppställer vissa ramar för EU-domstolens tolkning av EU-rätten i sina förhandsavgöranden sätter det fiktiva scenariot i uppsatsen upp vissa gränser för analysen.³³ I systematiskt hänseende genomförs analysen utifrån EU-domstolens metod. Som nämndes ovan utgör EU-domstolens metod en del av den rättsanalytiska metoden som används i uppsatsen. Denna rättsanalytiska metod lämpar sig väl även i denna del av uppsatsen. Så är fallet eftersom undersökningen handlar om att fastställa om en fiktiv lagstiftning (som bygger på det förkastade svenska lagförslaget ”Exitbeskattning för fysiska personer”) skulle ha varit förenlig med etableringsfriheten. Föremålet för analysen är således inte gällande nationell rätt. Att denna analys görs i uppsatsens kapitel 4, beror på att den bygger vidare på analysen i kapitel 3 om rättsutvecklingen i EU-domstolens mål om utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar.

³¹ Cejje, 2010, s. 234; Johansson, 2016, s. 44; Ståhl m.fl., 2011, s. 39–48.

³² Korling & Zamboni, 2013, s. 122.

³³ Jfr Johansson, 2016, s. 43.

1.5 Material

I uppsatsen tillämpas en anpassad rättskällehierarki som möjliggörs av att metoden i uppsatsen är rättsanalytisk.³⁴ Rättskällorna är i detta hänseende främst av EU-rättslig karaktär, men även av nationell karaktär och i någon mån av internationell karaktär.

Av det EU-rättsliga materialet står EU:s primärrätt,³⁵ med etableringsfriheten i artikel 49 FEUF, i fokus. I samtliga mål från EU-domstolen, om utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar, har EU-domstolen nämligen tolkat etableringsfriheten i artikel 49 FEUF.³⁶ EU:s sekundärrätt (som exempelvis direktiv),³⁷ tillhör däremot inte materialet som används i uppsatsen.

I uppsatsen intar vidare EU-domstolens rättspraxis en betydande roll. Så är fallet eftersom arbetet är av EU-skatterättslig karaktär och uppfyllandet av det primära syftet kräver att först EU-domstolens praxis om utflyttningsbeskattning av orealiserade värdeökningar undersöks. I detta hänseende är det enbart den svenska språkversionen av EU-domstolens rättspraxis som jag utgår från i uppsatsen.³⁸

Den praxis från EU-domstolen som står i centrum i uppsatsen är vald mot bakgrund av uppsatsens ämne, vilket är utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar i förhållande till etableringsfriheten. Denna praxis valdes ut genom att skriva in sökordet ”orealiserade värdeökningar” i EU-domstolens databas.³⁹ Sökningen genomfördes 2018-03-23 och gav 15 träffar på olika mål från EU-domstolen. Nio av dessa mål rörde juridiska personer. Åtta av dessa nio mål valdes bort eftersom uppsatsen rör utflyttningsbeskattning av fysiska personer. Ett mål om utflyttningsbeskattning av juridiska personer, närmare bestämt NGI-målet (meddelat år 2011), sorterades emellertid inte bort.⁴⁰ Detta eftersom just NGI-målet på senare tid har fått direkta verkningar för EU-domstolens mål om utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar.⁴¹ Eftersom uppsatsen begränsar sig till gränsöverskridande rörelser inom EU, bortvaldes sedan ett mål om utflyttningsbeskattning där en fysisk person flyttade till ett annat EES-land beläget utanför EU. Även ett mål som rörde redan realiserade värdeökningar sorterades bort, eftersom uppsatsen rör orealiserade värdeökningar.⁴² Slutligen sorterades ett mål om uppskjutande av beskattningen bort.⁴³ Denna uppsats rör nämligen utflyttningsbeskattning där uppbörderna av skatten kan vara uppskjuten, men däremot inte fall då själva beskattningen är uppskjuten.

Utfallet av urvalet så här långt är således att 11 mål av de ursprungliga 15 sökresultaten på mål valdes bort, men där NGI-målet valdes ut att ingå i uppsatsen. Därefter återstod tre mål, vilka var Lasteyrie-målet (meddelat år 2004), N-målet (meddelat år 2006) och Portugal-

³⁴ De traditionella rättskällorna brukar annars begränsa sig till följande rättskällor med följande hierarkiska ordning: lag, förarbeten, praxis och doktrin (Sandgren, 2015, s. 40).

³⁵ Derlén, M., Ingmanson, S. & Lindholm, J., Grundläggande EU-rätt, Liber, Stockholm, 2015, s. 40.

³⁶ C-9/02 de Lasteyrie du Saillant, p. 39–41; C-470/04 N, p. 24–28; C-503/14 kommissionen mot Portugal, p. 36.

³⁷ Gröning, L. & Zetterquist, O., EU - konstitution, institution, jurisdiktion, Liber, Malmö, 2011, s. 231.

³⁸ Se Korling & Zamboni, 2013, s. 130, som förklarar att samtliga språkversioner har samma status.

³⁹ <http://curia.europa.eu/juris/recherche.jsf?language=sv>

⁴⁰ C-371/10 National Grid Indus.

⁴¹ Se nedan kapitel 3.

⁴² C-355/16 Picart; C-269/09 Europeiska kommissionen mot Konungariket Spanien, ECLI:EU:C:2012:439.

⁴³ C-327/16 Marc Jacob och Ministre des Finances et des Comptes publics mot Ministre des Finances et des Comptes publics och Marc Lassus, ECLI:EU:C:2018:210.

målet (meddelat år 2016).⁴⁴ Dessa tre mål valdes också ut att ingå i uppsatsen. Detta då samtliga tre mål rör det jag benämner utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar.⁴⁵ Målen rör nämligen fall då utflyttningsstaten, till skillnad från inflyttningsstaten, uppställer hinder när en person flyttar ut sin hemvist från utflyttningsstaten. Utflyttningsstaten fastställer skatteskulden på värdeökningen när värdeökningen är orealiserad, i samband med personens utflyttning. Om sedan en möjlighet har funnits till uppskov med betalningen av skatten, skiljer sig åt i målen. Av det nu anförda visar att Portugal-målet från 2016 är EU-domstolens senaste mål om utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar. Rättsläget efter Portugal-målet konstituerar således det nu gällande rättsläget, eller med andra ord rättsläget som det ser ut i skrivande stund.

Övrigt material från EU-domstolen som används i uppsatsen är främst praxis, där EU-domstolen mer specifikt uttalar sig, om hur gränsdragningen mellan etableringsfriheten och de övriga grundläggande friheterna kan göras. Dessa mål används i avsnitt 4.3 i analysen om varför etableringsfriheten blir tillämplig inom ramen för det fiktiva scenariot, som i systematiskt hänseende genomförs utifrån EU-domstolens metod. Att finna vilken fördragsfrihet som är tillämplig är nämligen ett första viktigt steg i EU-domstolens metod, vilket framgår av avsnitt 2.4 nedan.

Vidare är generaladvokatens förslag till avgöranden betydelsefulla vid tolkning av EU-domstolens mål, trots att EU-domstolen inte har skyldighet att följa dessa förslag. Förslagen är nämligen generellt sett mer utförliga jämfört med EU-domstolens slutliga avgöranden.⁴⁶ I uppsatsen används dessa förslag på liknande sätt som uttalanden i doktrin.⁴⁷

Den litteratur som främst får utrymme i uppsatsen är arbeten om skatterätt och EU-skatterätt i allmänhet och utflyttningsbeskattning i synnerhet. Litteraturen ges relativt stort utrymme i framställning som rättsligt stöd för mina påståenden. Denna litteratur består av allt ifrån avhandlingar och läroböcker till artiklar. Med hänsyn till mina språkkunskaper används enbart litteratur skriven på svenska eller engelska. Kommissionens meddelande utgör vidare också en del av det material som valts i uppsatsen. I den anpassade rättskällehierarki som tillämpas i uppsatsen intar kommissionens meddelande samma status som övrig litteratur.⁴⁸

I uppsatsen används även material som utgör del av internationell rätt. Detta material är närmare bestämt OECD MTC. Som nämndes ovan i avsnitt 1.3 berörs skatteavtal endast i uppsatsen ytligt på vissa ställen för att skapa en bakgrund och sätta in den EU-rättsliga och nationella regleringen i rätt kontext. Det ska ändå nämnas att OECD MTC endast är en modell. OECD MTC tillämpas därmed aldrig i sig utan istället är det de enskilda skatteavtalen som stater ingår som ska tillämpas. Eftersom skatteavtalen ofta är utformade efter förebild av OECD MTC,⁴⁹ och för att slippa analysera specifika ingångna skatteavtal, hänvisas i uppsatsen på de enstaka ställen där skatteavtal omnämns av förenklingsskäl till OECD MTC.

I uppsatsen redogörs för gällande svensk nationell rätt, endast på några få ställen, för att

⁴⁴ C-9/02 de Lasteyrie du Saillant; C-470/04 N; C-503/14 kommissionen mot Portugal.

⁴⁵ Se nedan avsnitt 1.7 för definition av begreppet.

⁴⁶ Johansson, 2016, s. 42.

⁴⁷ Se Cejic, 2010, s. 234, för en liknande värdering av generaladvokatens förslag.

⁴⁸ 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.

⁴⁹ Sallander, A.-S., Skatteavtal – Om tolkning och tillämpning, Liber, Stockholm, 2015, s. 47.

skapa en bakgrund och kontext. EU-rätten är nämligen det centrala och någon mer ingående beskrivning av nationell rätt kommer således inte göras. När det gäller svensk lagtext hänvisas till den svenska inkomstskattelagen (1999:1229). Därutöver hänvisas till ett enstaka svenskt förarbete i syfte att, på ett mer övergripande plan, förklara 3:12 reglerna.

Jag vill slutligen uppmärksamma läsaren att jag är medveten om att ett lagförslag som Skatteverket har utformat och som dessutom är förkastat är av lågt rättskällevärde. Eftersom jag endast utformar ett fiktivt scenario efter förslaget,⁵⁰ men inte använder förslaget som en rättskälla i sig, tjänar användandet av förslaget ett syfte och är försvarbart.

1.6 Forskningsläge

I den juridiska litteraturen, inom EU-skatterätten, finns det sedan tidigare relativt omfattande forskning om exitbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar. Under tiden för författandet av denna uppsats har jag stött på allt ifrån avhandlingar och läroböcker till artiklar och andra studentuppsatser. Den forskning som jag främst tagit del av har varit ifrån 2012 eller tidigare. Terra & Wattels avhandling med ett specifikt kapitel om exitskatt redogör för EU-domstolens rättspraxis om utflyttningsbeskattning av orealiserade värdeökningar från Lasteyrie-målet till och med NGI-målet som meddelades 2011.⁵¹ EU-domstolens rättspraxis i och med Portugal-målet berörs således inte. Terra & Wattel gör inte heller en analys av EU-domstolens rättspraxis mot bakgrund av EU-domstolens metod som denna uppsats gör.

I svensk doktrin är Cejje, Dahlberg, Pahlsson och Ståhl m.fl. några av de som tidigare skrivit om utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar.⁵² Av dessa verk har jag främst tillgodogjort mig Cejjes avhandling från 2010. Till skillnad från Cejje utreder jag inte flera olika kategorier av exitskatter. För att kunna göra en fördjupad analys fokuseras endast på utflyttningsbeskattning av orealiserade värdeökningar och endast i förhållande till etableringsfriheten. Eftersom uppsatsen främst är EU-skatterättslig, ges inte heller skatteavtal lika stort utrymme som i Cejjes avhandling. Vidare sträcker sig Cejjes forskning, i Cejjes avhandling, fram till och med 2010. EU-domstolens praxis därefter berörs inte. I denna uppsats analyseras däremot rättsutvecklingen i EU-domstolens praxis om utflyttningsbeskattning av fysiska personer, med det senaste målet från 2016. Även Nelson har skrivit om utflyttningsbeskattning.⁵³ Nelsons avhandling från 2010 rör dock juridiska personer. Eftersom denna uppsats inte rör juridiska personer, utan utflyttningsbeskattning av fysiska personer, har Nelsons verk påverkat uppsatsen i liten utsträckning.

Sammanfattningsvis kan sägas att denna uppsats har inspirerats av tidigare forskning, men samtidigt utvecklas denna forskning vidare eftersom även rättsläget med EU-domstolens praxis efter 2011 undersöks. Till detta ska tilläggas att i denna uppsats analyseras, utifrån EU-domstolens praxis och inom ramen för ett fiktivt scenario, utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar i förhållande till etableringsfriheten. Det är en analys som inte någon författare i den juridiska litteraturen tidigare genomfört.

⁵⁰ Skatteverket, Promemoria, Bilaga till dnr: 202 467348-17/113, Exitbeskattning för fysiska personer – Beskattning av orealiserade kapitalvinster som upparbetats i Sverige, 2017-11-27.

⁵¹ Terra & Wattel, 2012, s. 955 ff.

⁵² Cejje, 2010; Dahlberg, 2014; Pahlsson, 2013; Ståhl m.fl., 2011.

⁵³ Nelson, M., *Utflyttningsbeskattning av aktiebolag – en analys i ljuset av den internationella skatterätten och EU-rätten*, MercurIUS Förlag, Stockholm, 2010.

1.7 Terminologi

Denna uppsats rör *direkt beskattning*.⁵⁴ Termen direkt beskattning innefattar här enbart inkomstskatt för fysiska, alternativt juridiska, personer.⁵⁵ Det är alltså skatt på inkomst som bärs av fysiska eller juridiska personer, dvs. enskilda individer respektive bolag.⁵⁶

Inom ramen för uppsatsen används termerna *utflyttningskatt* och *exitskatt* synonymt, respektive *utflyttningsbeskattning* och *exitbeskattning* synonymt. Begreppet exitskatt saknar en enhetlig definition i den juridiska doktrinen och har givits olika innebörd av olika författare.⁵⁷ Därutöver finns det även olika typer av exitskatter.⁵⁸ Dahlberg definierar termen exitskatt som olika beskattningskonsekvenser som uppkommer på grund av att en person eller en tillgång flyttar från en medlemsstat till en annan.⁵⁹ Inom ramen för denna uppsats, är inte begreppet exitskatt lika brett i sin omfattning som det är enligt Dahlbergs definition. Med utflyttningsbeskattning av orealiserade värdeökningar avses här beskattning som utlöses just på grund av att en fysisk eller juridisk person flyttar ut från en medlemsstat till en annan inom EU, utan att värdeökningen faktiskt har realiserats vid utflyttningstidpunkten. Själva utflytten är därmed beskattningsutlösande. Uppbördens av skatten (dvs. betalningen av skatten som fastställs vid utflyttningstidpunkten) kan ske antingen i samband med utflyttningen eller senare på grund av att uppskov med betalning av skatten ges.⁶⁰

När en värdeökning på egendom är *orealiserad (latent)*,⁶¹ motsatsen till realiserad,⁶² ger den inte innehavaren en konsumtionsförmåga. Den skattskyldige saknar därför möjlighet att förfoga över inkomsten.⁶³ När beskattning sker vid denna tidpunkt kan den skattskyldige också sakna skattebetalningsförmåga. Den normala tidpunkten för beskattning styrs därför som huvudregel, i majoriteten av världens länder, av realisationsprincipen med beskattning efter faktisk avyttring.⁶⁴ Vid exitbeskattning av orealiserade värdeökningar tidigareläggs således beskattningstidpunkten till utflyttningstillfället, innan faktisk realisation har skett.

Begreppet *värdeökningar* används i uppsatsen som ett samlingsbegrepp för vinster på egendom i allmänhet och kapitalvinster (kapitalökningar) på bolagsandelar i synnerhet.

När det gäller regler om utflyttningsbeskattning särbehandlas en skattskyldig av *utflyttningsstaten (ursprungsstaten)*, till skillnad från *inflyttningsstaten (värdstaten)*, på grund

⁵⁴ Direkta skatter ska skilja från skatter som är indirekta, dvs. mervärdesskatt och andra konsumtionsskatter.

⁵⁵ Jfr Pahlsson, 2013, s. 52.

⁵⁶ För en mer ingående definition av inkomstskatt, se Lodin, S-O., Lindencrona, G., Melz, P., Silfverberg, C & Simon-Almendal, T., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, upplaga 15, Studentlitteratur, Lund, 2015, s. 4 ff.; Pahlsson, 2013, s. 22 ff.

⁵⁷ Cejic, 2010, s. 29.

⁵⁸ Terra & Wattel, 2012, s. 956.

⁵⁹ Dahlberg, 2014, s. 154.

⁶⁰ Notera att uppskov med betalningen av skatten inte är samma sak som uppskjuten beskattning (se ovan avsnitt 1.5 där hänvisning görs till C-327/16 Jacob, p. 82). I uppsatsen berörs enbart uppskov med skattebetalningen.

⁶¹ Orealiserad är likställd med termen latent.

⁶² Det finns också utflyttningskatter avseende realiserade värdeökningar. Se exempelvis C-269/09 kommissionen mot Spanien.

⁶³ C-9/02 de Lasteyrie du Saillant, p. 46; C-470/04 N, p. 35.

⁶⁴ I svensk rätt medför 44 kap. 26 § IL att beskattningstidpunkten för kapitalvinster som huvudregel är avyttringstidpunkten. Med avyttring avses exempelvis försäljning (44 kap. 3 § IL).

⁶⁵ Se Lodin m.fl., 2015, s. 37, om realisationsprincipen, konsumtionsförmåga och skattebetalningsförmåga.

av att den skattskyldige byter hemvist genom att flytta ut.⁶⁶ Den skattskyldige särbehandlas således inte på grund av sitt medborgarskap eller hemvisten i sig som vid öppen eller dold diskriminering.⁶⁷ Eftersom uppsatsen rör utflyttningsbeskattning kommer, i terminologiskt hänseende, begreppen *hinder* och *restriktion* användas och inte begreppet diskriminering.

Med begreppet *värdeminskningar* avses en förändring av värdet i negativt hänseende på den underliggande egendomen och som inträffar efter tidpunkten för utflyttningen av ett skattesubjekts skatterättsliga hemvist från utflyttningsstaten.⁶⁸

I terminologiskt hänseende kommer även begreppen *fåmansföretagsreglerna*, *3:12-reglerna* etc., användas som synonymer.

1.8 Disposition

Uppsatsens disposition har följande upplägg. I kapitel 2 placeras uppsatsens ämne in i sin EU-rättsliga kontext. EU-rättens påverkan på området för direkt beskattning och EU-rättens förhållande till nationell rätt behandlas översiktligt. Distinktionen mellan positiv och negativ integration berörs. Kapitlet behandlar även EU-domstolens roll som den främste utvecklaren av rätt på området för direkt beskattning liksom den metod EU-domstolen använder i mål om direkta skatter i allmänhet och utflyttningskatter i synnerhet. Eftersom etableringsfriheten står i fokus i uppsatsen, förklaras också vad denna frihet innebär. För att läsaren ska kunna sätta sig in i den fortsatta framställningen, om utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar i förhållande till etableringsfriheten, är kapitel 2 en förutsättning.

I kapitel 3 presenteras och analyseras rättsutvecklingen i EU-domstolens mål om utflyttningsbeskattning av orealiserade värdeökningar för att ligga till grund för den fortsatta analysen i kapitel 4. En redogörelse för EU-domstolens argumentation i målen görs genom att EU-domstolens ställningstaganden i målen systematiseras i enlighet med EU-domstolens metod. I analysen av rättsutvecklingen analyseras först rättsläget som uppkom i och med Lasteyrie-målet och N-målet, sedan rättsläget som uppkom efter NGI-målet och slutligen det nu gällande rättsläget i och med Portugal-målet.

I kapitel 4 analyseras, utifrån den i kapitel 3 undersökta praxisen och inom ramen för ett fiktivt scenario, huruvida vissa nationella regler om utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar skulle ha varit förenliga med etableringsfriheten om de skulle ha införts i svensk skattelagstiftning. I kapitlet beskrivs först det fiktiva scenariot, som främst bygger på lagförslaget om ”Exitbeskattning för fysiska personer” som förkastades i mars 2018. Sedan analyseras principiellt intressanta nationella regler om utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar. Som en del av analysen undersöks varför etableringsfriheten, snarare än de andra friheterna i fördraget, är aktuell när det gäller utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar.

Uppsatsen avslutas genom kapitel 5 med en sammanfattande slutsats, som svarar mot uppsatsens uttalade syfte och frågeställningar, samt med några avslutande ord.

⁶⁶ Cejje, 2010, s. 235; Dahlberg, 2014, s. 357.

⁶⁷ Cejje, 2010, s. 273.

⁶⁸ Cejje, 2010, s. 306.

2. EU-rättslig kontext och EU-domstolens metod

2.1 Inledning

Som framgår av det föregående kapitlet, är uppsatsens ämne utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar i förhållande till etableringsfriheten. Det primära syftet är att utifrån EU-domstolens praxis analysera om utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar kan utgöra hinder mot etableringsfriheten och, om så är fallet, huruvida det finns möjlighet till rättfärdigande. I det följande placeras uppsatsens ämne och syfte in i sin EU-rättsliga kontext. EU-domstolens metod, som är en del av den rättsanalytiska metoden som används i uppsatsen, beskrivs också i kapitlet.

2.2 Positiv integration och EU:s kompetens på området för direkt beskattning

Något som alltid har varit viktigt för EU är den europeiska integrationsprocessen som är tänkt att resultera i att medlemsstaternas rättsliga, politiska och ekonomiska system förenas.⁶⁹ Ett syfte med denna integrationsprocess är att förhindra framtida krig.⁷⁰ Föga förvånande är då att ett av EU:s uttalade mål är att främja fred, vilket framgår av artikel 3.1 FEU. Fred kan bevaras och krig förhindras genom upprättandet av en inre marknad, med fri handel och rörlighet, där medlemsstaterna blir ekonomiskt och emotionellt beroende av varandra.⁷¹ Att upprätta en inre marknad är ett av EU:s viktigaste åtaganden, vilket framgår av artikel 3.3 FEU. Enligt artikel 26.2 FEUF ska den inre marknaden omfatta ett område utan inre gränser där fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital säkerställs i enlighet med bestämmelserna i fördraget.

Den europeiska integrationsprocessen, med upprättandet av den inre marknaden, kan för det första förverkligas genom positiv integration, där EU:s institutioner antar rättsakter så att alla medlemsstater får gemensamma regler.⁷² Enligt principen om tilldelade befogenheter, i artikel 5.2 FEU, kan EU endast handla inom de befogenhetsramar som medlemsstaterna tilldelat EU i fördragen. De befogenheter som inte tilldelats EU tillhör följaktligen fortfarande medlemsstaterna. Det sagda innebär att EU måste ha en rättslig grund (kompetens) i fördraget för att kunna vidta åtgärder.⁷³ Direkt beskattning omfattas av området för den inre marknaden där kompetensen är delad mellan EU och medlemsstaterna.⁷⁴ Den delade befogenheten innebär att om EU vidtar lagstiftningsåtgärder, upphör medlemsstaternas rätt att lagstifta i samma fråga.⁷⁵ På den direkta beskattningsrättsens område är emellertid EU:s möjlighet att anta rättsakter (sekundärrätt) begränsad. Artikel 114 FEUF, som tillåter harmonisering av medlemsstaternas lagstiftningar med kvalificerad majoritet för att uppnå en fungerande inre

⁶⁹ Zimmermann, H. & Dür, A., Key Controversies in European Integration, upplaga 2, Palgrave, London, 2016, s. 3; Gröning & Zetterquist, 2011, s. 26.

⁷⁰ Korling & Zamboni, 2013, s. 111.

⁷¹ Barnard, C., The Substantive Law of the EU, upplaga 5, Oxford University Press, USA, New York, 2016, s. 28.

⁷² Gröning & Zetterquist, 2011, s. 31.

⁷³ Korling & Zamboni, 2013, s. 113.

⁷⁴ Artikel 4.2 a FEUF; se även Johansson, 2016, s. 36.

⁷⁵ Artikel 2.2 FEUF.

marknad, kan inte användas vid antagandet av skatteregler.⁷⁶ Eftersom det inte heller finns en specifik artikel i fördraget om direkt beskattning, som ger EU befogenhet att lagstifta, återstår den generella artikel 115 FEUF för harmonisering.⁷⁷ Den enda sekundärrättsliga rättsakt som kan antas med stöd av artikel 115 FEUF är direktiv. Förordningar är således inte möjliga att utfärda på den direkta beskattningsrättens område.⁷⁸ Antalet direktiv som har kunnat antas på området är vidare begränsat.⁷⁹ I artikel 115 FEUF föreskrivs ett enhällighetskrav när rådet vill anta direktiv. Eftersom frågor om direkt beskattning har varit känsliga för medlemsstaterna och samarbetsviljan inte alltid varit hög, har den positiva integrationen varit svår att genomföra på den direkta beskattningsrättens område.⁸⁰ På senare tid har det emellertid börjat hända en del. Bland annat antogs ett direktiv för att motverka skatteflykt år 2016 (Anti-tax-avoidance Directive (ATAD)). Därutöver förs nya diskussioner om att införa en gemensam (konsoliderad) skattebas för företag (C(C)CTB).⁸¹ Ett direktiv om utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar har däremot ännu inte blivit verklighet.

2.3 Negativ integration, fiskal suveränitet och EU-domstolens roll

Föregående avsnitt visar att medlemsstaternas fiskala suveränitet på området för direkt beskattning är omfattande. Med andra ord är medlemsstaterna i stor omfattning, utåt i sin relation till andra medlemsstater och EU, självständiga när det gäller att kunna lagstifta inom området.⁸² Därför kan medlemsstaterna införa nationella regler om utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar. Mot bakgrund av det sagda är det inte konstigt att negativ integration, genom EU-domstolens tolkning av de grundläggande friheterna i sin praxis, har fått stor betydelse på den direkta beskattningens område.⁸³ Till skillnad från den positiva integrationen där medlemsstaterna blir skyldiga att införa gemensamma regler, innebär den negativa integrationen att otillåtna hinder mot de grundläggande friheterna måste avlägsnas i syfte att upprätta den inre marknaden.⁸⁴ En medlemsstat behåller därmed sin suveräna rätt att lagstifta och genomdriva sin lagstiftning fram till dess att EU-domstolen gör en tolkning av friheterna i fördraget som medför att den nationella lagstiftningen kan vara i strid med EU-rätten om lagstiftningen inte revideras.⁸⁵ Denna tolkning av EU-domstolen kan för det första ske i en kontext av förhandsavgöranden, enligt Artikel 267 FEUF, efter att en medlemsstat har hänskjutit en fråga till EU-domstolen.⁸⁶ EU-domstolen får inom ramen för

⁷⁶ Artikel 114.2 FEUF; Lang, M., Pistone, P., Schuch, J. & Staringer, C., *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*, upplaga 3, Spiramus Press Ltd, England, London, 2013, s. 25.

⁷⁷ Terra & Wattel, 2012, s. 22.

⁷⁸ Pahlsson, 2013, s. 52.

⁷⁹ Lodin m.fl., 2015, s. 672.

⁸⁰ Dahlberg, 2014, s. 335; Terra & Wattel, 2012, s. 37.

⁸¹ Rådets direktiv 2016/1164/EU av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknads funktion, EUT L 193, 19.7.2016.; Hultqvist, A., *Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD) och subsidiaritetsprincipen - Svenska folkets urgamla rätt att sig beskatta eller EU:s rätt?*, SN 2016/12 s. 853-863, s. 863.

⁸² Pahlsson, 2013, s. 50.

⁸³ Korling & Zamboni, 2013, s. 119.

⁸⁴ Gröning & Zetterquist, 2011, s. 31; Korling & Zamboni, 2013, s. 119-120.

⁸⁵ Barnard, 2016, s. 17.

⁸⁶ Artikel 19.3.b FEU; Johansson, 2016, s. 42.

sin prövning enbart tolka FEUF och har inte mandat att pröva sakomständigheterna i målet.⁸⁷ För det andra kan EU-domstolen tolka de grundläggande friheterna i fördraget inom ramen för en fördragsbrottstalan, enligt artikel 258 FEUF, i vilken kommissionen kan kritisera en medlemsstats åtgärder för att vara i strid med EU-rätten.⁸⁸

EU-domstolen är behörig att tolka de grundläggande friheterna i fördraget, eftersom medlemsstaterna har tilldelat EU-domstolen en exklusiv kompetens att uttolka rättsakterna i fördraget.⁸⁹ EU-domstolen med sin praxis har därför en roll som den främsta rättsutvecklaren på området för direkt beskattning.⁹⁰ Rätt kan nämligen anses skapas med EU-domstolens rättspraxis.⁹¹ I detta hänseende gäller det för medlemsstaterna att hela tiden hålla sig à jour när EU-domstolen meddelar nya mål för att se till att de nationella reglerna inte strider mot EU-rätten. Eftersom EU-domstolen inte är bunden av sina tidigare mål så händer det nämligen ibland att EU-domstolen ändrar tidigare praxis, även om EU-domstolen regelmässigt följer sina tidigare avgöranden.⁹² Att EU-domstolen ändrar sin rättspraxis kan medföra att EU-domstolens senare rättspraxis strider mot EU-domstolens tidigare rättspraxis. I dessa fall, när EU-domstolen inte uttalat något annat, kan konflikten mellan tidigare och senare rättspraxis lösas enligt principen *lex posterior derogat priori*. Senare utfärdad reglering i form av rättspraxis har därför, i de delar som strider mot tidigare reglering i form av rättspraxis, företräde framför tidigare praxis.⁹³

Att nationella regler avseende direkta skatter kan utgöra hinder mot friheterna i EU:s fördrag har emellertid inte alltid varit en självklarhet. I och med det revolutionerande målet *Avoir Fiscal*⁹⁴ från år 1986 står det dock klart att området för direkt beskattning omfattas av FEUF:s tillämpningsområde, oavsett medlemsstaternas fiskala suveränitet.⁹⁵ EU-domstolen har sedan återkommande uttalat att, även om frågor om direkta skatter för närvarande inte faller inom EU:s behörighet ska medlemsstaterna ändå iaktta EU-rätten när de utövar sin behörighet.⁹⁶ Att medlemsstaterna har en skyldighet att se till att deras nationella rätt inte utgör otillåtna hinder mot EU-rätten och EU:s grundläggande friheter i fördraget, följer av att EU-rätten är en egen rättsordning som inskränker medlemsstaternas suveränitet, samt är överordnad nationell rätt.⁹⁷ Eftersom EU-rätten är överordnad nationell rätt, beaktas i regel EU-domstolens praxis av medlemsstaterna när de utformar sina nationella skatteregler, så att reglerna kan anses vara förenliga med EU-rätten.⁹⁸

⁸⁷ Dahlberg, 2014, s. 336 och s. 351.

⁸⁸ Artikel 19.3.a FEU; Johansson, 2016, s. 43.

⁸⁹ Artikel 19 FEU; Korling & Zamboni, 2013, s. 111.

⁹⁰ Korling & Zamboni, 2013, s. 119; Cejje, 2010, s. 232.

⁹¹ Korling & Zamboni, 2013, s. 130.

⁹² Ståhl m.fl., 2011, s. 41. (Observera att EU-domstolens möjlighet att ändra tidigare praxis inte gör EU-domstolen unik. Rättsutvecklingen på nationellt plan fungerar på motsvarande vis.).

⁹³ Wessel, R.A., *The Inside Looking Out: Consistency and Delimitation in EU External Relations*, *Common Market Law Review* 2000/37 s.1135-1171, Kluwer Law International, Nederländerna, s. 1137-1138; Strömholm, S., *Rätt, rättskällor och rättstillämpning: en lärobok i allmän rättslära*, Norstedts Juridik, Stockholm, s. 392.

⁹⁴ C-270/83 Europeiska gemenskapernas kommission mot Franska republiken, ECLI:EU:C:1986:37.

⁹⁵ Pahlsson, 2013, s. 60.

⁹⁶ Se exempelvis C-9/02 de Lasteyrie du Saillant, p. 44, och där angiven praxis.

⁹⁷ Pahlsson, 2013, s. 48, s. 50 och s. 54; Johansson, 2016, s. 35.

⁹⁸ Johansson, 2016, s. 19.

2.4 EU-domstolens metod

2.4.1 Inledning

EU-domstolens tillvägagångssätt i mål, för att avgöra huruvida nationella regler på den direkta beskattningsrättens område i allmänhet och utflyttningsbeskattningsregler i synnerhet är förenliga med fördragsfriheterna eller inte, är möjlig att dela upp i två övergripande led bestående av dels en restriktionsprövning och dels en rättfärdigandeprövning.

I det första ledet, *restriktionsprövningen*, avgörs om de nationella reglerna medför en restriktion. Restriktionsprövningen kan i sin tur delas upp i två steg. I det första steget avgör EU-domstolen om någon fördragsfrihet är tillämplig. Om svaret på denna fråga besvaras jakande aktualiseras det andra steget, med frågan om en negativ särbehandling föreligger beträffande en gränsöverskridande situation jämfört med en motsvarande inhemsk situation. För det fall även fråga två besvaras jakande anses ett hinder föreligga efter första ledet.⁹⁹

I det andra ledet, *rättfärdigandeprövningen*, avgörs huruvida det föreliggande hindret (restriktionen) ändå kan rättfärdigas och om kravet på proportionalitet är uppfyllt. Andra ledet aktualiseras således endast för det fall att en restriktion föreligger efter prövningen i första ledet.¹⁰⁰ I det följande kommer jag mer ingående förklara innehållet i dessa två led.

2.4.2 Restriktionsprövning

2.4.2.1 Tillämplig fördragsfrihet

I EU-domstolens prövning är den första frågan som EU-domstolen tar ställning till, inom ramen för restriktionsprövningen, *om någon av de grundläggande friheterna är tillämplig*.¹⁰¹ För att svaret på denna fråga ska besvaras jakande krävs att ett gränsöverskridande moment går att identifiera som omfattas av en fördragsfrihet.¹⁰² Rent interna förhållanden i en medlemsstat kan aldrig konstituera ett hinder mot EU:s fördragsfriheter, eftersom det gränsöverskridande elementet då inte är uppfyllt och en fördragsfrihet inte utnyttjas. Därmed är så kallad omvänd diskriminering, där en medlemsstat behandlar de egna medborgarna sämre än medborgare från andra medlemsstater, i princip förenlig med EU-rätten.¹⁰³

Till de grundläggande friheterna räknas en rad bestämmelser. Exempelvis omfattas det generella diskrimineringsförbudet mot nationalitet i artikel 18 FEUF och artikel 21 FEUF som föreskriver en rätt för varje unionsmedborgare att fritt röra sig och uppehålla sig inom medlemsstaternas territorium. Inkluderas måste även de fria rörligheterna: fri rörlighet för varor¹⁰⁴, personer (fri rörlighet för arbetstagare och etableringsfriheten)¹⁰⁵, tjänster¹⁰⁶ och

⁹⁹ Se Cejje, 2010, s. 265, med motsvarande uppdelning.

¹⁰⁰ Cejje, 2010, s. 265.

¹⁰¹ Johansson, 2016, s. 45.

¹⁰² Cejje, 2010, s. 274.

¹⁰³ Ståhl m.fl., 2011, s. 71–72. Se även C-107/94 P. H. Asscher mot Staatssecretaris van Financiën, ECLI:EU:C:1996:251, p. 32; C-403/03 Egon Schempp mot Finanzamt München V, ECLI:EU:C:2005:446.

¹⁰⁴ Se exempelvis artikel 30, 34 och 110 FEUF.

¹⁰⁵ Artikel 45 och 49 FEUF.

¹⁰⁶ Artikel 56 FEUF.

kapital¹⁰⁷.¹⁰⁸ EU-domstolen har i sin praxis visat hur gränsdragningen mellan dessa friheter kan göras, som till viss del överlappar varandra. Omständigheterna i det enskilda målet är avgörande för vilken frihet som blir tillämplig.¹⁰⁹ Oavsett vilken frihet som anses tillämplig, blir den efterföljande prövningen i princip densamma när det gäller EU-interna frågor.¹¹⁰

2.4.2.2 Föreligger ett hinder mot den tillämpliga fördragsfriheten?

Den andra frågan som EU-domstolen tar ställning till, efter att EU-domstolen funnit att en frihet har utnyttjats, är om de nationella reglerna resulterar i ett hinder mot den tillämpliga fördragsfriheten.¹¹¹ I doktrinen finns det författare som skiljer mellan fall då EU-domstolen genomför en restriktionsanalys och fall då en diskrimineringsanalys genomförs.¹¹² I en diskrimineringsanalys prövas om två jämförbara situationer behandlas olika, så att öppen eller dold diskriminering föreligger. Öppen diskriminering är diskriminering på grund av nationalitet (medborgarskap). Skatteregler gör sällan åtskillnad mellan skattesubjekt på grund av nationalitet varför öppen diskriminering är sällsynt. Istället är dold diskriminering mer vanligt där en åtskillnad görs mellan olika skattskyldiga på grund av hemvist. Även om det särskiljande kriteriet inte är medborgarskap, får regeln samma effekt som om så varit fallet.¹¹³ I en restriktionsanalys anses EU-domstolen, till skillnad från i en diskrimineringsanalys, inte alltid göra en uttrycklig jämförelse mellan olika situationer. Oaktat det sagda är jag för den meningen (som också framförts i doktrin) att EU-domstolen i de flesta fall ändå gör någon typ av jämförelse mellan två situationer, även om jämförelsen i vissa fall sker underförstått.¹¹⁴ Därför synes även en restriktionsanalys innehålla en jämförelse mellan två situationer.

I prövningen av om ett hinder föreligger är en central del således att jämföra en inhemsk situation med en gränsöverskridande situation.¹¹⁵ Dessa situationerna behöver i princip vara objektivt jämförbara.¹¹⁶ En utgångspunkt i flera av EU-domstolens mål har varit att en person utan hemvist i medlemsstaten, i regel inte befinner sig i en jämförbar situation med en person med hemvist i medlemsstaten. I doktrinen har dock dessa situationer presumerats vara jämförbara trots allt. I det enskilda fallet utreder nämligen EU-domstolen om omständigheter finns som tyder på att situationerna inte är jämförbara och konstaterar först därefter om så är fallet. EU-domstolen har aldrig heller ansett att en gränsöverskridande situation och inhemsk situation inte är jämförbara, vad gäller hinder i ursprungsstaten.¹¹⁷

Ett hinder kan sedan endast föreligga om de nationella reglerna kan anses *negativt särbehandla* den gränsöverskridande situationen i jämförelse med en inhemsk situation. EU-

¹⁰⁷ Artikel 63 FEUF.

¹⁰⁸ Artikel 26 FEUF; Johansson, 2016, s. 39.

¹⁰⁹ Se nedan avsnitt 4.3.

¹¹⁰ Ståhl m.fl., 2011, s. 102 och s. 138; Johansson, 2016, s. 41; annorlunda förhåller det sig med tredjelandsfrågor.

¹¹¹ Johansson, 2016, s. 45.

¹¹² Se exempelvis Cejje, 2010, s. 266 ff.; Dahlberg, 2014, s. 362.

¹¹³ Lodin m.fl., 2015, s. 674; Dahlberg, 2014, s. 360.

¹¹⁴ Dahlberg, 2014, s. 362; Cejje, 2010, s. 272.

¹¹⁵ Cejje, 2010, s. 272–273.

¹¹⁶ Ståhl m.fl., 2011, s. 136; se också Cejje, K & Hilling, M., Aktuellt om EU-domstolens praxis–direkt beskattning, 2015 s. 859–865, s. 864, där trenden i EU-domstolens senare praxis synes ha gått mot att frågan om en objektiv jämförbar situation även utgör en del av rättfärdigandeprovningen.

¹¹⁷ Se Cejje, 2010, s. 278, med hänvisning till doktrin; se vidare Ståhl m.fl., 2011, s. 136.

domstolen företar i detta hänseende en kvalitativ bedömning. Även en närmast obetydlig negativ särbehandling av en gränsöverskridande situation kan således utgöra ett hinder.¹¹⁸

2.4.3 Rättfärdigandeprövning

I det andra ledet, i EU-domstolens metod, ställer sig EU-domstolen frågan om de hindrande nationella reglerna kan rättfärdigas (rättfärdigandeprövningen). Det är i realiteten en fråga om reglerna ska tillåtas, trots att de resulterar i en negativ särbehandling och hindrar den fria rörligheten. Om reglerna inte kan rättfärdigas föreligger följaktligen ett förbjudet hinder.¹¹⁹

Inom ramen för rättfärdigandeprövningen finns två olika typer av rättfärdigande grunder: dels i FEUF och dels enligt den så kallade rule of reason-doktrinen. Rättfärdigande grunderna i FEUF återfinns för den fria rörligheten för personer och tjänster i artikel 45(3), 52(1) och 62 FEUF och är allmän ordning, säkerhet eller hälsa. För den fria rörligheten för kapital finns en särskild rättfärdigande grund i artikel 65 FEUF. Det är dock svårt att tänka sig att det skulle finnas någon inkomstskatteregel som grundas på hänsyn till allmän ordning, säkerhet eller hälsa.¹²⁰ I en rättfärdigandeprövning av inkomstskatteregler, vilka hindrar etableringsfriheten eller en annan fördragsfrihet, är det därför främst rule of reason-doktrinen som aktualiseras.

Rule of reason-doktrinen har sina rötter från målet 120/78 Cassis de Dijon.¹²¹ I det efterföljande målet 55/94 Gebhard preciserar EU-domstolen denna doktrin ytterligare genom att ange att fyra kumulativa kriterier måste vara uppfyllda för att en hindrande regel ska kunna rättfärdigas.¹²² De fyra förutsättningarna för rättfärdigande är att regeln ska:

1. Vara tillämplig på ett icke-diskriminerande sätt,
2. Framstå som motiverad med hänsyn till ett tvingande allmänintresse,
3. Vara ägnad att säkerställa förverkligandet av den målsättning som eftersträvas, samt
4. Inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå denna målsättning (proportionalitet).

Den första förutsättningen innebär att öppet diskriminerande regler inte kan rättfärdigas med rule of reason-doktrinen. Dold diskriminering och övriga restriktioner omfattas däremot.¹²³

Den andra förutsättningen innebär att det mellan syftet med de nationella reglerna och intresset att upprätthålla fri rörlighet, måste ske en avvägning där det förstnämnda syftet väger tyngst.¹²⁴ EU-domstolen accepterar således inte alla former av rättfärdigande grunder som grundade på allmänintresset. Exempel på principiellt accepterade grunder är förhindrandet av skatteflykt, upprätthållandet av skattesystemets inre sammanhang och säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.¹²⁵ Exempel på en grund som EU-domstolen avfärdat är förlusten av skatteintäkter. Förutsättning tre och fyra innebär slutligen krav på att de nationella reglerna är effektiva, dvs. ändamålsenliga, samt proportionerliga.¹²⁶

¹¹⁸ Ståhl m.fl., 2011, s. 72–73.

¹¹⁹ Johansson, 2016, s. 45; Ståhl m.fl., 2011, s. 74.

¹²⁰ Dahlberg, 2014, s. 363.

¹²¹ C-120/78 Rewe-Zentral AG mot Bundesmonopolverwaltung für Branntwein, ECLI:EU:C:1979:42.

¹²² C-55/94 Reinhard Gebhard mot Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano, ECLI:EU:C:1995:411, p. 37. Se även Terra & Wattel, 2012, s. 59 och s. 63.

¹²³ Dahlberg, 2014, s. 364 ff.; Ståhl m.fl., 2011, s. 150.

¹²⁴ Ståhl m.fl., 2011, s. 150; Cejje, 2010, s. 350.

¹²⁵ Dahlberg, 2014, s. 366.

¹²⁶ Ståhl m.fl., 2011, s. 150–151; Cejje, 2010, s. 350.

Vad gäller proportionalitetsprövningen mer specifikt kan följande nämnas. Eftersom proportionalitetsprincipen är en flexibel princip som kan tillämpas på olika sätt beroende på sammanhang, är det svårt att beskriva dess precisa innehåll.¹²⁷ Ofta anses principen, efter tysk modell, innehålla tre delar; lämplighet (ändamålsenlighet), nödvändighet och proportionalitet i strikt mening. EU-domstolen gör dock inte alltid åtskillnad mellan dessa delar.¹²⁸ Ofta begränsar också EU-domstolen sin bedömning till två steg av enbart ändamålsenlighet och nödvändighet.¹²⁹ Dessa två steg synes motsvara den tredje och fjärde förutsättningen i rule of reason-doktrinen. Kravet på ändamålsenlighet innebär att regeln måste vara ägnad att uppnå det mål som eftersträvas. I bedömning av nödvändighet måste de åtgärder (nationella regler) som vidtas vägas mot de mål (fri rörlighet) som eftersträvas. Att EU-domstolen diskuterar huruvida det finns mindre betungande alternativ än det valda, är inte heller ovanligt.¹³⁰

2.5 Etableringsfriheten i sin EU-rättsliga kontext

Av EU:s grundläggande friheter, står i denna uppsats etableringsfriheten i fokus. Det primära syftet med uppsatsen, som framgår av föregående kapitel, är nämligen att utifrån EU-domstolens praxis analysera om utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar kan utgöra hinder mot etableringsfriheten och, om så är fallet, huruvida det finns möjlighet till rättfärdigande.

Etableringsfriheten omfattar fysiska personer som är EU-medborgare.¹³¹ Artikel 49 FEUF föreskriver i detta hänseende att inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium ska förbjudas.¹³² Oaktat ordalydelsen, förbjuder etableringsfriheten inte bara hinder i värdstaten, utan förbjuder också hinder i ursprungsstaten.¹³³ EU-domstolen har uttalat att etablering är ett vittomfattande begrepp som innebär en möjlighet till ett kontinuerligt och stadigvarande deltagande i det ekonomiska livet i en annan medlemsstat än ursprungsstaten, för en person som är bosatt i EU. Således krävs för etableringsfrihetens tillämplighet en viss form av ekonomisk aktivitet.¹³⁴

2.6 Inför nästkommande kapitel

I detta kapitel har uppsatsens ämne och syfte placerats in i sin EU-rättsliga kontext samt EU-domstolens metod beskrivits, för att ligga till grund för den fortsatta framställningen om utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar i förhållande till etableringsfriheten. I det följande kapitlet analyseras rättsutvecklingen i EU-domstolens praxis om utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar. I nästa kapitel infrias således uppsatsens sekundära syfte, som en del av uppsatsens primära syfte.

¹²⁷ Cejje, 2010, s. 353.

¹²⁸ Moëll, C., Proportionalitetsprincipen i skatterätten, Juristförlaget i Lund, Lund, 2003, s. 114.

¹²⁹ Cejje, 2010, s. 431.

¹³⁰ Cejje, 2010, s. 352 och s. 431.

¹³¹ Juridiska personer kan också omfattas av artikel 49 FEUF via artikel 54 FEUF. Artikel 54 jämställer bolag med fysiska personer om bolaget har bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom unionen (Terra & Wattel, 2012, s. 68).

¹³² Med inskränkning avses det samma som restriktion (Dahlberg, 2014, s. 351; Pålsson, 2013, s. 57).

¹³³ Johansson, 2016, s. 39–40.

¹³⁴ C-55/94 Gebhard, p. 25; se även Cejje, 2010, s. 275.

3. EU-domstolens praxis om utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar – en rättsutveckling

3.1 Inledning

I detta kapitel presenteras och analyseras rättsutvecklingen i EU-domstolens mål, om utflyttningsbeskattning av orealiserade värdeökningar i förhållande till etableringsfriheten, för att ligga till grund för den fortsatta analysen i kapitel 4. EU-domstolens argumentation i målen systematiseras i enlighet med EU-domstolens metod.

I analysen av rättsutvecklingen undersöks först rättsläget som uppkom i och med Lasteyrie-målet och N-målet, sedan rättsläget som uppkom efter NGI-målet och slutligen det nu gällande rättsläget i och med Portugal-målet.¹³⁵ Mer specifikt undersöks hur de tidigare rättslägena kan sammanfattas och hur det nu gällande rättsläget efter Portugal-målet kan sammanfattas. På vilket sätt rättsläget efter Lasteyrie-målet och N-målet dels har upprätthållits och dels har tagit en ny riktning, i och med det nu gällande rättsläget efter Portugal-målet via NGI-målet, analyseras också i kapitlet.

3.2 Rättsläget efter Lasteyrie-målet och N-målet

3.2.1 Lasteyrie-målet

3.2.1.1 Bakgrund

Som har framhållits tidigare i denna uppsats utgör Lasteyrie-målet (som meddelades år 2004) EU-domstolens första mål i kategorin utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar.¹³⁶ I det underliggande målet förelåg följande omständigheter. Lasteyrie var en fysisk person med skatterättslig hemvist i Frankrike. Lasteyrie valde att flytta från Frankrike till Belgien och kom därför att byta skatterättslig hemvist. Till följd av denna utflytt aktualiserades de franska reglerna om beskattning av orealiserade kapitalvinster på bolagsandelar, som syftade till att förhindra skatteflykt.¹³⁷ Lasteyrie uppfyllde nämligen förutsättningarna för utflyttningsbeskattningsreglernas tillämplighet. Dessa förutsättningar var att personen hade haft sin skatterättsliga hemvist i Frankrike under minst sex av de tio senaste åren och att den skattskyldige, direkt eller indirekt tillsammans med närstående, vid någon tidpunkt under de fem senaste åren haft rätt till mer än 25 procent av bolagets vinst.¹³⁸

I en utflyttningsituation gav de franska reglerna vidare en möjlighet till uppskov med betalningen av skatten. Ett uppskov beviljades dock inte automatiskt. Ett uppskov förutsatte att den skattskyldige ansökte om uppskov, lämnade in en skattedeklaration om den uppkomna värdeökningen, utsåg en fransk representant samt ställde säkerhet före avresan som täckte den

¹³⁵NGI-målet rör visserligen utflyttningsbeskattning av juridiska personer. Eftersom NGI-målet har påverkat EU-domstolens argumentation om utflyttningsbeskattning av fysiska personer behandlas även detta mål i kapitlet.

¹³⁶ Se ovan avsnitt 1.1.

¹³⁷ C-9/02 de Lasteyrie du Saillant, p. 12 och p. 18.

¹³⁸ C-9/02 de Lasteyrie du Saillant, p. 3–4.

franska skattemyndighetens fordran. Därutöver innebar reglerna att om vinsten efter en faktisk realisation (då uppskovet upphörde) skulle understiga den latent vinst som hade fastställts vid utflyttningen, skulle skatt enbart behöva betalas på den faktiska vinsten.¹³⁹

Tolkningsfrågorna som den franska domstolen ställde till EU-domstolen, inom ramen för förhandsavgörandet, rörde sedan om det franska regelsystemet om utflyttningsbeskattning utgjorde ett hinder mot etableringsfriheten.

3.2.1.2 Restriktionsprövning

I EU-domstolens prövning om de franska reglerna om utflyttningsbeskattning utgjorde ett hinder mot etableringsfriheten, konstaterade EU-domstolen att eftersom den nationella domstolen funnit att etableringsfriheten var tillämplig så kunde etableringsfriheten tillämpas i målet.¹⁴⁰ EU-domstolen uttalade sig däremot inte, uttryckligen, om huruvida det gränsöverskridande momentet var uppfyllt eller inte. Underförstått torde dock EU-domstolen ha funnit det gränsöverskridande momentet vara uppfyllt i och med Lasteyries fysiska flytt från Frankrike till Belgien och bytet av skatterättslig hemvist.¹⁴¹

Rörande huruvida en negativ särbehandling förelåg i den gränsöverskridande situationen jämfört med i en motsvarande inhemsk situation fann EU-domstolen det följande. I den gränsöverskridande situationen blev en fysisk person, enbart på grund av bytet av skatterättslig hemvist, skyldig att betala skatt för en värdeökning på orealiserad inkomst som den skattskyldige inte förfogade över. I en motsvarande inhemsk situation när en fysisk person bibehöll sin hemvist i landet beskattades personen inte förrän och endast i den utsträckning som vinsten faktiskt realiserades. Eftersom skillnaden avseende hur värdeökningen beskattades i en gränsöverskridande situation jämfört med i en inhemsk situation kunde få stor ekonomisk betydelse för en fysisk person, kunde reglerna avskräcka den fysiska personen från att flytta ut. Ett hinder förelåg således mot etableringsfriheten.¹⁴²

EU-domstolens bedömning förändrades inte av det faktum att de franska reglerna var förenade med en möjlighet till uppskov med betalning av skatten. Uppskovet var nämligen villkorat med ställande av säkerhet. Eftersom den skattskyldige var tvungen att ansöka om uppskov beviljades inte heller uppskovet automatiskt. Kravet på säkerhet vid uppskov innebar även ett formellt hinder mot etableringsfriheten i sig. Detta eftersom förfoganderätten över egendomen som ställdes som säkerhet inskränktes.¹⁴³

3.2.1.3 Rättfärdigandeprövning

I rättfärdigandeprövningen fann EU-domstolen att de nationella reglerna, vars syfte var att förhindra skatteflykt, var oproportionerliga och inte kunde rättfärdigas. Reglerna träffade nämligen även de som inte flyttade ut av skatteflyktsskäl och bara för att en fysisk person byter skatterättslig hemvist går det inte presumera att denne gör det av skatteflyktsskäl.¹⁴⁴

¹³⁹ C-9/02 de Lasteyrie du Saillant, p. 3; jfr Mutén, L., EG-domstolen och exitskatten, SN2004/5, s. 294 ff.

¹⁴⁰ C-9/02 de Lasteyrie du Saillant, p. 41.

¹⁴¹ C-9/02 de Lasteyrie du Saillant, p. 3 och p. 4; se även Cejic, 2010, s. 303, för liknande tolkning.

¹⁴² C-9/02 de Lasteyrie du Saillant, p. 46 och p. 48.

¹⁴³ C-9/02 de Lasteyrie du Saillant, p. 47; se även Ståhl m.fl., 2011, s. 133.

¹⁴⁴ C-9/02 de Lasteyrie du Saillant, p. 50–58; jfr även Johansson, 2016, s. 174, för liknande tolkning.

EU-domstolen prövade även huruvida rättfärdigandegrunden bibehållandet av skattesystemets inre sammanhang kunde användas för att rättfärdiga de franska reglerna. Utan att EU-domstolen närmare diskuterade om ett samband mellan skattefördelen och nackdelen förelåg, blev EU-domstolens slutsats att rättfärdigandegrunden inte var tillämplig.¹⁴⁵

Den franska regeringen anförde vidare att deras regler om utflyttningsbeskattning kunde rättfärdigas med hänvisning till en effektiv skattekontroll och uppbörd. Eftersom EU-domstolen däremot inte diskuterade denna grund, borde det tyda på att rättfärdigandegrunden inte var tillämplig.¹⁴⁶ EU-domstolen konstaterade slutligen att reglerna inte heller kunde rättfärdigas med stöd av fördelningen av beskattningsrätten mellan ursprungsstaten och värdestaten eftersom tvisten inte rörde en fråga om fördelning.¹⁴⁷

Eftersom de franska reglerna inte kunde rättfärdigas var de franska reglerna om utflyttningsbeskattning i strid med etableringsfriheten.¹⁴⁸

3.2.2 N-målet

3.2.2.1 Bakgrund

Cirka två år efter att Lasteyrie-målet hade avgjorts, meddelade EU-domstolen år 2006 dom i N-målet. Bakgrunden till målet var att den nederländska domstolen hade framställt en begäran om förhandsavgörande till EU-domstolen med ett antal tolkningsfrågor.¹⁴⁹ I målet vid den nationella domstolen förelåg följande omständigheter. N ägde samtliga aktier i tre bolag, vars faktiska ledning låg i Nederländerna. Ns utflyttning från Nederländerna till Storbritannien aktualiserade de nederländska reglerna om utflyttningsbeskattning, vilka hade motsvarande utformning som de franska reglerna i Lasteyrie-målet.¹⁵⁰ Reglerna innebar att en fysisk person som var bosatt i Nederländerna och hade ett betydande innehav av bolagsandelar, skulle beskattas för en latent vinst på dessa bolagsandelar när den fysiska personens skatterättsliga hemvist flyttades till en annan stat. Enligt de nederländska reglerna fanns det vidare möjlighet att få uppskov med skattebetalningen, om den skattskyldige framställde en sådan begäran och ställde säkerhet. N begärde uppskov och pantsatte som säkerhet aktierna i ett av sina bolag.¹⁵¹ Mot denna bakgrund var den huvudsakliga frågan i målet, huruvida de aktuella nationella reglerna om exitbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar var förenliga med etableringsfriheten eller inte.

3.2.2.2 Restriktionsprövning

Avseende vilken grundläggande frihet som var tillämplig i N-målet, stod valet mellan etableringsfriheten och den allmänna rätten för unionsmedborgare att fritt röra sig och uppehålla sig inom unionen.¹⁵² I detta sammanhang uttalade EU-domstolen att en person som

¹⁴⁵ C-9/02 de Lasteyrie du Saillant, p. 61–67.

¹⁴⁶ C-9/02 de Lasteyrie du Saillant, p. 25–26.

¹⁴⁷ C-9/02 de Lasteyrie du Saillant, p. 68.

¹⁴⁸ C-9/02 de Lasteyrie du Saillant, p. 69.

¹⁴⁹ C-470/04 N, p. 19.

¹⁵⁰ C-470/04 N, p. 11 och p. 16; se även Cejje, 2010, s. 247, om de två målen liknande omständigheter.

¹⁵¹ C-470/04 N, p. 3–13 och p. 32.

¹⁵² C-470/04 N, p. 21.

äger 100 procent av aktierna i ett bolag som har sitt säte i en annan medlemsstat, definitivt omfattas av etableringsfriheten. N omfattades således av artikel 49 FEUF efter utflyttningen, då N hade sin skatterättsliga hemvist i en annan stat än ursprungsstaten men fortfarande ägde samtliga aktier i ett bolag som var etablerat i ursprungsstaten.¹⁵³ Detta uttalande från EU-domstolen tyder på att det gränsöverskridande momentet var uppfyllt efter det att N hade företagit den fysiska flytten över gränsen till en annan medlemsstat och ägde aktier över gränsen.¹⁵⁴ Eftersom EU-domstolen fann att etableringsfriheten var tillämplig diskuterades inte artikel 21 FEUF vidare. Så blev fallet eftersom rätten att fritt röra sig och uppehålla sig inom unionen, särskilt kommer till uttryck i artikel 49 FEUF. Enbart om artikel 49 FEUF inte hade varit tillämplig kunde artikel 21 FEUF ha prövats.¹⁵⁵ Slutsatsen blev således att enbart etableringsfriheten var tillämplig.¹⁵⁶

Eftersom en fysisk person, som flyttade ut från Nederländerna, tvingades att betala skatt på en orealiserad värdeökning som den skattskyldige inte förfogade över medan en person som inte flyttade ut endast beskattades efter den tidpunkt, och i den utsträckning, som andelarna faktiskt realiserades så förelåg en negativ särbehandling.¹⁵⁷ Ett hinder förelåg även genom att uppskovet med betalningen av skatten var villkorat av att säkerhet ställdes och inte heller gavs automatiskt.¹⁵⁸ Att en skattedeklaration behövde upprättas i samband med utflytten, medan en deklaration i en inhemsk situation enbart behövde upprättas i samband med den faktiska realisationen, utgjorde vidare ett formellt hinder mot etableringsfriheten.¹⁵⁹

Ett hinder mot etableringsfriheten förelåg också eftersom ursprungsstaten inte beaktade eventuella värdeminskningar på aktierna, som kunde ha uppstått efter utflyttningen. I en motsvarande inhemsk situation hade nämligen värdeminskningarna beaktats, genom att värdet vid den faktiska realisationstidpunkten då tillämpades.¹⁶⁰

3.2.2.3 Rättfärdigandeprövning

Inom rättfärdigandeprövningen, var säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna den aktuella rättfärdigandegrunden. EU-domstolen uttalade inledningsvis att detta var en rättfärdigandegrund som tidigare accepterats i EU-domstolens praxis.¹⁶¹ Reglerna eftersträvade även ett syfte av allmänintresse och var också ägnade att säkerställa förverkligandet av detta syfte. I de nationella reglerna visade sig nämligen territorialitetsprincipen tillsammans med en tidsrelaterad komponent, i form av vistelse i landet när den skattepliktiga vinsten uppkom. Detta eftersom skattebeloppet fastställdes vid tidpunkten för den skattskyldiges utflytt, varefter uppskov beviljades fram till dess att andelarna faktiskt avyttrades, så att Nederländerna enbart beskattade den skattskyldiges

¹⁵³ Se C-470/04 N, p. 26 och p. 28, med hänvisning till C-251/98 C. Baars mot Inspecteur der Belastingen Particulieren/Onderneming Gorinchem, ECLI:EU:C:2000:205, p. 21.

¹⁵⁴ Cejje, 2010, s. 305.

¹⁵⁵ C-470/04 N, p. 21–23 och p. 28–29.

¹⁵⁶ C-470/04 N, p. 28–29.

¹⁵⁷ C-470/04 N, p. 35.

¹⁵⁸ C-470/04 N, p. 36.

¹⁵⁹ C-470/04 N, p. 38.

¹⁶⁰ C-470/04 N, p. 37. Se för liknande tolkning, Cejje 2010 s. 335; Dahlberg 2014 s. 377; Ståhl m.fl. 2011 s.134.

¹⁶¹ C-470/04 N, p. 42.

värdeökning som uppstått i Nederländerna.¹⁶²

Skyldigheten att i samband med utflyttningen lämna in en skattedeklaration, uppfyllde kravet på proportionalitet fullt ut.¹⁶³ Det var också proportionerligt att den del av skatten som skulle tillfalla ursprungsstaten, omedelbart fastställdes i samband med utflytten och inte efter faktisk realisation som i en inhemsk situation.¹⁶⁴ Kravet på ställande av säkerhet för att uppskov skulle beviljas, var däremot oproportionerligt. Det existerade nämligen metoder med mindre restriktiva verkningar för etableringsfriheten.¹⁶⁵ EU-domstolen konstaterade slutligen att kravet på proportionalitet inte var uppfyllt i och med att ursprungsstaten inte heller beaktade eventuella värdeminskningar (som inte hade beaktats i värdstaten) som kunde ha uppstått efter utflyttningsstidpunkten.¹⁶⁶ Reglerna kunde således inte rättfärdigas och stod därmed i strid med etableringsfriheten.

3.2.3 Sammanfattande analys

Framställningen ovan visar att EU-domstolens första mål om utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar var Lasteyrie-målet. Det efterföljande N-målet synes sedan både ha bekräftat och preciserat EU-domstolens tidigare meddelade dom i Lasteyrie-målet.¹⁶⁷

Av redogörelsen framgår att etableringsfriheten var den grundläggande frihet som blev tillämplig både i Lasteyrie-målet och N-målet.¹⁶⁸ Lasteyrie-målet utvisar däremot inte explicit på vilket sätt artikel 49 FEUF hade utnyttjats.¹⁶⁹ Inte heller går det utläsa av Lasteyrie-målet hur en gränsdragning mellan etableringsfriheten och de övriga friheterna i fördraget kunde göras. Varför etableringsfriheten kunde bli tillämplig preciserades emellertid i N-målet. N omfattades av etableringsfriheten eftersom N innehade 100 procent av andelarna i ett bolag som, efter Ns utflytt, var etablerat i en annan medlemsstat än där N hade sin skatterättsliga hemvist.¹⁷⁰ I N-målet förklarade EU-domstolen vidare hur gränsdragningen mellan artikel 49 FEUF och artikel 21 FEUF kunde göras. Eftersom artikel 49 FEUF var tillämplig så kunde inte artikel 21 FEUF tillämpas. EU-domstolens uttalande i denna del utvisar därmed att etableringsfriheten utgjorde *lex specialis* i förhållande till unionsmedborgares allmänna rätt att fritt röra sig och uppehålla sig inom medlemsstaternas territorium.¹⁷¹ Hur gränsdragningen mellan etableringsfriheten och de övriga grundläggande friheterna i fördraget kunde göras, uttrycktes däremot inte i N-målet.

Både Lasteyrie-målet och N-målet visade emellertid, att nationella regler om utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar kunde utgöra hinder

¹⁶² C-470/04 N, p. 46–47.

¹⁶³ C-470/04 N, p. 49–50.

¹⁶⁴ C-470/04 N, p. 50; se för en liknande tolkning, Cejje, 2010, s. 442–443.

¹⁶⁵ C-470/04 N, p. 51.

¹⁶⁶ C-470/04 N, p. 54.

¹⁶⁷ Se för liknande tolkning av N-målet, KOM(2006)825 slutlig, s. 3; Ståhl m.fl., 2011, s. 133.

¹⁶⁸ C-9/02 de Lasteyrie du Saillant, p. 38–41; C-470/04 N, p. 24–30.

¹⁶⁹ För liknande uppfattning se, Nelson, M., Beskattning vid utflyttning av fysisk person – en kommentar, SvSkT 2006/8, s. 585–604, s. 589.

¹⁷⁰ C-470/04 N, p. 27.

¹⁷¹ C-470/04 N, p. 23; se för liknande slutsats Cejje, 2010, s. 303.

mot etableringsfriheten.¹⁷² Att beskattning utlöstes till följd av en utflyttning i de gränsöverskridande situationerna, medan beskattning i en motsvarande inhemsk situation skedde först efter faktisk realisation, utgjorde en negativ särbehandling. Bara för att uppskov med betalningen gavs förelåg ändå ett hinder när uppskovet inte gavs automatiskt och var villkorat av exempelvis ställande av säkerhet.¹⁷³ Av framställningen ovan framgår också att EU-domstolen i N-målet fann att hinder mot etableringsfriheten förelåg för det fall att potentiella värdeminskningar på andelar efter flytten inte beaktades av utflyttningsstaten samt om ursprungsstaten krävde att en skattedeklaration upprättades vid utflyttningen.¹⁷⁴ Några uttalanden av detta senare slag går inte att finna i Lasteyrie-målet. Således utvecklade EU-domstolen sin praxis i dessa delar genom N-målet.

Redogörelsen ovan visar slutligen att EU-domstolen i N-målet, till skillnad från i Lasteyrie-målet, fann att de nationella reglerna i viss utsträckning kunde rättfärdigas. Hindret som förelåg i och med kravet på skattedeklaration, uppfyllde kravet på proportionalitet och kunde därför rättfärdigas med rättfärdigandegrunden säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.¹⁷⁵ De övriga restriktionerna, som utgjordes av att ett uppskov med betalningen var villkorat av att säkerhet ställdes samt att eventuella värdeminskningar efter utflyttningen inte beaktades, uppfyllde däremot inte kravet på proportionalitet och kunde således inte rättfärdigas.¹⁷⁶

Rättsläget som förelåg efter Lasteyrie-målet med tillägg av N-målet kan efter det nu anförda sammanfattas på följande vis. Nationella regler om utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar kunde vara förenliga med etableringsfriheten även om beskattning utlöses på grund av en fysisk persons utflyttning. Det förutsatte emellertid att reglerna inte ställde krav på omedelbar uppbörd av skatten, utan istället att betalningen av skatten sköts upp. Uppskovet med betalning av skatten var tvunget att utformas så att det gavs automatiskt, utan att den fysiska personen behövde ansöka om uppskov, och inte var villkorat av andra formella krav som exempelvis ställande av säkerhet. För att kravet på proportionalitet skulle vara uppfyllt krävdes emellertid också att eventuella värdeminskningar efter utflyttningen beaktades, så att den fastställda skatten vid utflyttningsstidpunkten räknades om, av ursprungsstaten om värdeminskningarna inte beaktades i inflyttningsstaten.¹⁷⁷

3.3 Rättsläget efter NGI-målet

3.3.1 Bakgrund

År 2011 meddelade EU-domstolen för första gången dom i ett utflyttningsbeskattningsmål beträffande bolag. Innan NGI-målet rådde det skilda uppfattningar om huruvida ställningstagandena i Lasteyrie-målet och N-målet, om utflyttningsbeskattning av orealiserade värdeökningar avseende fysiska personer, kunde överföras till att även gälla beskattning av

¹⁷² C-9/02 de Lasteyrie du Saillant, p. 48; C-470/04 N, p. 39.

¹⁷³ Se C-470/04 N, p. 35–36 där en analog hänvisning görs till C-9/02 de Lasteyrie du Saillant, p. 46–47.

¹⁷⁴ C-470/04 N, p. 37–38.

¹⁷⁵ C-470/04 N, p. 49–50.

¹⁷⁶ C-470/04 N, p. 51–54.

¹⁷⁷ Se för liknande slutsats, Cejje, 2010, s. 325 och s. 444; se även KOM(2006)825 slutlig, s. 4.

juridiska personer.¹⁷⁸ I det underliggande målet förelåg följande omständigheter. National Grid Indus (NGI) var ett nederländskt bolag som flyttade sin verkliga ledning (sitt säte) från Nederländerna till Storbritannien. Vid tiden för utflyttningen innehade NGI en fordran på ett brittiskt bolag i samma koncern. Till följd av NGIs utflyttning från Nederländerna, som medförde att NGI bytte skatterättslig hemvist från Nederländerna till Storbritannien, beskattades NGI för en orealiserad valutakursvinst på denna fordran. Efter att NGI överklagat beslutet om beskattning, vilandeförklarade den nederländska domstolen målet och ställde ett antal tolkningsfrågor till EU-domstolen. EU-domstolen prövade sedan dessa tolkningsfrågor inom ramen för ett förhandsavgörande.¹⁷⁹

3.3.2 Restriktionsprövning

I restriktionsprövningen fann EU-domstolen att NGI omfattades av artikel 54 FEUF, som likställer bolag med fysiska personer i artikel 49 FEUF.¹⁸⁰ Så var fallet eftersom NGI i egenskap av bolag hade bildats i enlighet med lagstiftningen i en medlemsstat och även hade sitt huvudkontor inom unionen. Eftersom NGI hade flyttat sin verkliga ledning från utflyttningsstaten till inflyttningsstaten, var det gränsöverskridande momentet också uppfyllt. Etableringsfriheten blev således tillämplig.¹⁸¹

EU-domstolen fann vidare att de nederländska reglerna om utflyttningsbeskattning av bolags orealiserade värdeökningar, utgjorde ett hinder mot etableringsfriheten. I den gränsöverskridande situationen medförde utflyttningen av den verkliga ledningen att utflyttningsstaten omedelbart beskattade bolaget för dess orealiserade värdeökning. I en motsvarande inhemsk situation beskattades istället bolag för sina värdeökningar först efter tidpunkten för verklig realisation, och endast i den utsträckning som så skedde. Eftersom en nackdel i likviditetshänseende därmed förelåg i den gränsöverskridande situationen jämfört med i en motsvarande inhemsk situation, som kunde avskräcka bolag från att flytta sitt säte till en annan medlemsstat, förelåg en negativ särbehandling.¹⁸²

3.3.3 Rättfärdigandeprövning

Den nationella domstolen åberopade inom ramen för rättfärdigandeprövningen att rättfärdigandegrundens säkerställande av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, kunde användas för att rättfärdiga hindret mot etableringsfriheten.¹⁸³ Med hänvisning till bland annat N-målet anförde EU-domstolen att denna rättfärdigandegrund var en accepterad rättfärdigandegrund.¹⁸⁴ Ursprungsstatens åtgärd att beskatta bolag som flyttade

¹⁷⁸ Se Nelson, 2010, s. 577 ff. med där angiven doktrin för uppfattningen att Lasteyrie-målet kan tillämpas på bolag; se vidare Nelson, 2010, s. 580, där det framgår att Nelson är av den meningen att utflyttningsbeskattning av juridiska personer inte bör strida mot EU-rätten på samma grund som anges i C-9/02 de Lasteyrie du Saillant och C-470/04 N; se också KOM(2006)825 slutlig, s. 6, där kommissionen uttalar att principerna i Lasteyrie-målet är tillämpliga även vid flytt av bolags säte.

¹⁷⁹ C-371/10 National Grid Indus, p. 10–21.

¹⁸⁰ C-371/10 National Grid Indus, p. 25.

¹⁸¹ C-371/10 National Grid Indus, p. 32–33.

¹⁸² C-371/10 National Grid Indus, p. 37 och p. 41.

¹⁸³ C-371/10 National Grid Indus, p. 43.

¹⁸⁴ C-371/10 National Grid Indus, p. 45.

sin verkliga ledning till en annan medlemsstat för värdeökningar som, när de uppkom, före utflyttningen omfattades av ursprungsstatens beskattningsrätt, kunde vidare motiveras av den aktuella rättfärdigande grunden.¹⁸⁵ Den aktuella lagstiftningen var också ägnad att säkerställa upprätthållandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan de berörda medlemsstaterna. Så var fallet eftersom Nederländerna beskattade bolag för deras oraliserade värdeökningar vid tidpunkten för utflyttningen medan, skatteavtalet mellan Nederländerna och Storbritannien innebar att, värdeökningar som realiserades efter bytet av skatterättslig hemvist endast beskattades i Storbritannien. Värdeökningarna beskattades därmed i den medlemsstat inom vars territorium de uppkommit, så att dubbelbeskattning undveks.¹⁸⁶

I bedömningen av proportionalitet genomförde EU-domstolen en separat bedömning avseende fastställandet av skatten respektive uttaget av skatten.¹⁸⁷ Att skatten fastställdes slutligt vid tidpunkten för utflyttningen ansåg EU-domstolen uppfylla kravet på proportionalitet.¹⁸⁸ Vid utflyttningsbeskattning av bolag behövde ursprungsstaten således inte ta hänsyn till eventuella värdeminskningar på egendomen som uppstått efter utflyttningen, för det fall inflyttningsstaten inte beaktade värdeminskningarna.¹⁸⁹ Därmed var reglerna i denna del förenliga med etableringsfriheten.¹⁹⁰ När det sedan gällde att reglerna medförde ett omedelbart uttag av skatten vid tidpunkten för utflyttningen, ansåg EU-domstolen däremot att reglerna i denna del var oproportionerliga och var i strid med etableringsfriheten. Reglerna hade nämligen utgjort ett mindre ingrepp i etableringsfriheten om bolag fick välja mellan att antingen betala skatten omedelbart vid utflyttningen eller att få uppskov med betalningen av skatten, förutsatt att ränta betalades och säkerhet ställdes. Detta oaktat att en omedelbar betalning av skatten resulterade i en nackdel i likviditetshänseende medan ett uppskov, med bevakningen av de överförda tillgångarna, oundvikligen ledde till en administrativ börda.¹⁹¹

3.3.4 Sammanfattande analys

Det nu anförda visar att EU-domstolen i Lasteyrie-målet, N-målet och NGI-målet i allt väsentligt argumenterade på liknande vis i restriktionsprövningen samt i rättfärdigandeprövningens första steg. Detta oavsett om målen om utflyttningsbeskattning av orealiserade värdeökningar rörde fysiska eller juridiska personer.¹⁹²

Utfallet av bedömningen av proportionalitet i NGI-målet skilde sig emellertid till viss del åt från proportionalitetsbedömningen i Lasteyrie-målet och N-målet. För att regler om utflyttningsbeskattning av fysiska personer skulle vara proportionerliga krävdes enligt Lasteyrie-målet och N-målet att uppskov gavs automatiskt.¹⁹³ Avseende bolag var reglerna istället proportionerliga om bolaget fritt kunde välja mellan att dels ansöka om uppskov med betalningen av skatten och dels att betala skatten omedelbart vid utflyttningen. Det var också

¹⁸⁵ C-371/10 National Grid Indus, p. 46.

¹⁸⁶ C-371/10 National Grid Indus, p. 47–48.

¹⁸⁷ C-371/10 National Grid Indus, p. 51.

¹⁸⁸ C-371/10 National Grid Indus, p. 52–64.

¹⁸⁹ C-371/10 National Grid Indus, p. 61.

¹⁹⁰ C-371/10 National Grid Indus, p. 64.

¹⁹¹ C-371/10 National Grid Indus, p. 73 och p. 85; se även Avi-Yonah, 2015, s. 144.

¹⁹² Jfr Johansson, 2016, s. 175; Cejje, 2012, s. 393.

¹⁹³ C-9/02 de Lasteyrie du Saillant, p. 56; C-470/04 N, p. 51.

proportionerligt när det gällde utflyttningsbeskattning av bolag att villkora ett eventuellt ansökt uppskov. Ett uppskov kunde då vara villkorat med att ränta betalades, säkerhet ställdes och att tillgångarna bevakades (administrativa bördor).¹⁹⁴ Enligt Lasteyrie-målet och N-målet, var däremot nationella regler om utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar oproportionerliga om ett uppskov var villkorat.¹⁹⁵ EU-domstolens avgörande i NGI-målet skilde sig vidare från N-målet så till vida att EU-domstolen i NGI-målet, beträffande bolag och tvärt emot i N-målet, fann att utflyttningsstaten inte hade någon skyldighet att beakta eventuella värdeminskningar som uppkommit efter utflytten och räkna om den skatt som slutligt fastställts i samband med utflytten även om inflyttningsstaten inte skulle ha beaktat dessa värdeminskningar.¹⁹⁶

Vissa skillnader förelåg således mellan EU-domstolens rättspraxis, om utflyttningsbeskattning av orealiserade värdeökningar, gällande fysiska personer respektive juridiska personer. Däremot var det svårt att mot bakgrund av NGI-målet dra några definitiva slutsatser rörande huruvida NGI-målets proportionalitetsbedömning, i och med NGI-målet, även gällde utflyttningsbeskattning av fysiska personer eller om rättsläget efter Lasteyrie-målet och N-målet kvarstod oförändrat efter NGI-målet. EU-domstolen gav nämligen inget tydligt svar på denna fråga i NGI-målet. Rättsläget, beträffande utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar, efter NGI-målet var därför oklart. Denna osäkerhet visade sig inte minst i att olika uppfattningar i doktrin framfördes rörande huruvida det tidigare rättsläget med Lasteyrie-målet och N-målet, i och med NGI-målet, hade ändrats i vissa delar.¹⁹⁷ Rättsläget synes emellertid ha blivit något klarare i och med Portugal-målet.

3.4 Det nu gällande rättsläget efter Portugal-målet

3.4.1 Bakgrund

Bakgrunden till Portugal-målet var en fördragsbrottstalan (enligt artikel 258 FEUF). Kommissionen yrkade att EU-domstolen skulle fastställa att Republiken Portugal hade åsidosatt sina skyldigheter (enligt bland annat artikel 49 FEUF) genom att införa och bibehålla en bestämmelse om att fysiska personers orealiserade värdeökningar efter ett andelsbyte¹⁹⁸ skulle utflyttningsbeskattas. Den portugisiska bestämmelsen innebar att om en bolagsman genomförde ett andelsbyte och sedan upphörde att ha sin hemvist i Portugal, skulle den fysiska personen lämna in en skattedeklaration innehållande alla inkomster från andelsbytet samt omedelbart beskattas för den orealiserade värdeökning som uppkommit i samband med andelsbytet.¹⁹⁹ Fysiska personer som genomfört ett andelsbyte men som inte flyttade ut från Portugal beviljades däremot uppskov med att betala skatten fram till dess att

¹⁹⁴ C-371/10 National Grid Indus, p. 70–73.

¹⁹⁵ C-9/02 de Lasteyrie du Saillant, p. 56; C-470/04 N, p. 51.

¹⁹⁶ C-371/10 National Grid Indus, p. 61; C-470/04 N, p. 54.

¹⁹⁷ Se för åsikten att så ej var fallet Cejje, 2012, s. 395 och för motsatt uppfattning Terra & Wattel, 2012, s. 970.

¹⁹⁸ Reglerna om andelsbyten innebar, enligt artikel 10 CIRS (portugisisk rätt), att vid en bolagsmans överlåtelse av bolagsandelar kunde vederlaget bestå av aktier i ett annat bolag istället för av ersättning i form av kontanter.

¹⁹⁹ C-503/14 kommissionen mot Portugal, p. 1 och p. 21.

de andelar som mottagits vid andelsbytet faktiskt realiserats.²⁰⁰ EU-domstolen tog upp kommissionens anmärkningar till prövning och meddelade dom i slutet av 2016.²⁰¹

3.4.2 Restriktionsprövning

I restriktionsprövningen fann EU-domstolen att etableringsfriheten var den fördragsfrihet (förutom artikel 45 FEUF om fri rörlighet för arbetstagare) som de portugisiska reglerna om utflyttningsbeskattning av orealiserade värdeökningar, inledningsvis skulle prövas mot. Den fria rörligheten för unionsmedborgare, som saknar avsikt att bedriva ekonomisk verksamhet, (i artikel 21 FEUF) tar nämligen sig särskilt uttryck i artikel 49 FEUF.²⁰²

I bedömningen av huruvida en negativ särbehandling förelåg i den gränsöverskridande situationen argumenterade EU-domstolen, med en analog hänvisning till Lasteurie-målet punkt 46, på följande vis. Medan en fysisk person (i en gränsöverskridande situation) enbart till följd av utflytten från Portugal blev skyldig att betala skatt på en orealiserad värdeökning, som denne inte förfogade över, behövde en fysisk person som bodde kvar i Portugal (i en inhemsk situation) inte betala skatten förrän och endast i den utsträckning som värdeökningen faktiskt realiserades. Denna skillnad i beskattningen medförde en nackdel i likviditetshänseende för en fysisk person som valde att etablera sig i en annan medlemsstat, varför ett hinder mot etableringsfriheten förelåg.²⁰³

3.4.3 Rättfärdigandeprövning

I rättfärdigandeprövningen i Portugal-målet prövade EU-domstolen inledningsvis, huruvida behovet av att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna kunde rättfärdiga de portugisiska reglerna.²⁰⁴ Eftersom en eventuell kapitalförlust som kunde uppstå efter utflytten till en annan medlemsstat inte beaktades, invände kommissionen mot legitimiteten hos det aktuella ändamålet när det gällde utflyttningskatt för fysiska personer på orealiserade värdeökningar. EU-domstolen fäste inte vikt vid denna invändning. Istället uttalade EU-domstolen med hänvisning till NGI-målet att ”den omständigheten att den mottagande medlemsstaten eventuellt inte beaktar värdeminskningar inte medför någon skyldighet för ursprungsstaten att vid den tidpunkt då de nya bolagsandelarna slutligt avyttras räkna om den skatt som ska betalas, vilken blivit slutligt fastställd vid den tidpunkt då den skattskyldige på grund av att denne flyttade sin hemvist upphörde att vara skattskyldig i ursprungsstaten”.²⁰⁵ EU-domstolen motiverade sin hänvisning till NGI-målet med, att när medlemsstaters regler syftar till att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna finns det inte något objektivt skäl att göra åtskillnad mellan utflyttningskatt för fysiska respektive juridiska personer, avseende orealiserade värdeökningar.²⁰⁶

²⁰⁰ C-503/14 kommissionen mot Portugal, p. 43.

²⁰¹ C-503/14 kommissionen mot Portugal, p. 23.

²⁰² C-503/14 kommissionen mot Portugal, p. 35–36 och p. 69.

²⁰³ C-503/14 kommissionen mot Portugal, p. 44 och p. 47.

²⁰⁴ C-503/14 kommissionen mot Portugal, p. 51.

²⁰⁵ C-503/14 kommissionen mot Portugal, p. 55.

²⁰⁶ C-503/14 kommissionen mot Portugal, p. 56.

EU-domstolen uttalade vidare, att efter utflytten beskattas de värdeökningar som realiseras enbart i respektive medlemsstat av ursprungsstaten och värdstaten där de uppkommit. Eftersom ursprungsstaten enbart beskattade de orealiserade värdeökningar som före bytet av den skatterättsliga hemvisten omfattades av ursprungsstatens beskattningsrätt, uppfyllde de portugisiska reglerna kravet på ändamålsenlighet i förhållande till rättfärdigandegrunden.²⁰⁷ Med stöd av NGI-målet uttalade emellertid EU-domstolen att de portugisiska reglerna, som krävde att fysiska personer som flyttade ut omedelbart betalade skatt på värdeökningar, gick utöver vad som var nödvändigt för att uppnå ändamålet. Skattskyldiga personer hade nämligen inte möjlighet att välja mellan att dels ansöka om uppskov med skattebetalningen (som kunde vara förenat med krav på ställande av säkerhet och krav på att tillgångarna bevakades) och dels att erlægga skatten direkt. De portugisiska reglerna uppfyllde således inte kravet på proportionalitet.²⁰⁸

EU-domstolen prövade även, inom ramen för rättfärdigandeprovningen, huruvida rättfärdigandegrunden att bevara skattesystemets inre sammanhang var tillämplig, men fann att så inte var fallet. Portugal hade nämligen inte på ett övertygande sätt visat att det fanns ett direkt samband mellan skattefördelen i form av uppskovet och den kompensation i form av ett visst skatteuttag som svarade mot denna förmån.²⁰⁹ Övriga rättfärdigandegrunder som hade åberopats, vilka var effektiv skattekontroll, bekämpande av skatteflykt och skatteundraganden, utvecklades inte i den talan som Portugal förde och prövades därför inte närmare av EU-domstolen.²¹⁰

Eftersom de portugisiska reglerna inte kunde rättfärdigas, var de därmed i strid med etableringsfriheten.²¹¹

3.4.4 Sammanfattande analys

Efter den systematiska redogörelsen i avsnitt 3.4.1–3.4.3 och med stöd av analysen som följer nedan, kan det nu gällande rättsläget efter Portugal-målet sammanfattas på följande vis. Nationella regler om utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar kan vara förenliga med etableringsfriheten även om beskattning utlöses på grund av en fysisk persons utflyttning. Det förutsätter emellertid att reglerna inte ställer krav på omedelbar uppbörd av skatten utan istället att den fysiska personen ges möjlighet att välja mellan att dels ansöka om uppskov med att betala skatten och dels att betala skatten omedelbart. Även om uppskovet med att betala skatten är villkorat av vissa administrativa bördor, i form av att egendomen bevakas och att säkerhet ställs, är reglerna förenliga med etableringsfriheten. Likaså behöver inte ursprungsstaten, i samband med att uppskovet upphör och i samband med skatteuppbörden, beakta eventuella värdeminskningar som kan ha uppstått efter tidpunkten för utflyttningen för att reglerna ska vara förenliga med etableringsfriheten.

Rättsläget efter Portugal-målet synes därmed skilja sig i vissa delar från det rättsläge som kunde sammanfattas efter de tidigare avgjorda målen Lasteyrie-målet och N-målet. Samtidigt bekräftar Portugal-målet till stor del det rättsläge som EU-domstolen tidigare

²⁰⁷ C-503/14 kommissionen mot Portugal, p. 57.

²⁰⁸ C-503/14 kommissionen mot Portugal, p. 58–61.

²⁰⁹ C-503/14 kommissionen mot Portugal, p. 62–65.

²¹⁰ C-503/14 kommissionen mot Portugal, p. 66–67.

²¹¹ C-503/14 kommissionen mot Portugal, p. 68.

utmejslat genom målen Lasteyrie och N.

I Portugal-målet upprätthålls det tidigare rättsläget genom att de nationella reglerna om utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar, liksom i Lasteyrie-målet och N-målet, prövades mot etableringsfriheten.²¹² Liksom i N-målet, där EU-domstolen förklarade artikel 49 FEUF utgöra *lex specialis* i förhållande till artikel 21 FEUF, förklarade EU-domstolen också i viss utsträckning i Portugal-målet hur gränsdragningen mellan artikel 49 FEUF och artikel 21 FEUF kunde göras. Av framställningen ovan i avsnitt 3.4.2 framgår att EU-domstolen i detta hänseende uttalade att unionsmedborgares allmänna rätt till fri rörlighet inom unionen, i artikel 21 FEUF, tar sig särskilt uttryck i artikel 49 FEUF. Av detta ställningstagande är det möjligt att sluta sig till att artikel 21 FEUF enbart aktualiseras för det fall en fysisk person flyttar ut av skäl som inte är knutna till en ekonomisk verksamhet, då artikel 49 FEUF inte aktualiseras.²¹³ Även om EU-domstolen också prövade de portugisiska reglerna mot artikel 45 FEUF, så uttalade däremot inte EU-domstolen inom ramen för denna fördragsbrotttalan hur en gränsdragning kunde göras mellan artikel 45 FEUF och artikel 49 FEUF. Hur sedan en gränsdragning mellan etableringsfriheten och de övriga grundläggande friheterna kan göras mer specifikt framgår inte heller av målet, vilket är något som inte heller framgick av de tidigare analyserade målen.

I Portugal-målet upprätthålls vidare det tidigare rättsläget, efter Lasteyrie-målet och N-målet, avseende att en negativ särbehandling föreligger om en fysisk person i en gränsöverskridande situation behöver betala skatt på en orealiserad värdeökning omedelbart vid utflytten medan en person i en motsvarande inhemsk situation inte behöver betala skatten förrän och endast i den utsträckning som värdeökningen faktiskt realiseras. En nackdel i likviditetshänseende uppstår nämligen i den gränsöverskridande situationen, som ett resultat av denna skillnad i beskattningen. Det nu anförda finner stöd i att det i Portugal-målet finns en explicit hänvisning till Lasteyrie-målets motsvarande resonemang rörande att ett hinder förelåg mot etableringsfriheten.²¹⁴

Inom ramen för restriktionsprövningen i Portugal-målet finns det emellertid inget explicit uttalande, som i N-målet och Lasteyrie-målet,²¹⁵ om värdeminskningar eller administrativa bördor i samband med uppskov. Skulle denna avsaknad av explicit uttalande i Portugal-målet kunna tyda på att restriktionsprövningen i Lasteyrie-målet och N-målet är upphävda i dessa delar? Föreligger det därmed inte någon negativ särbehandling om nationella utflyttningsbeskattningsregler utformas så att skatten enbart i en gränsöverskridande situation fastställs i samband med utflyttningen, att senare värdeminskningar på andelarna vid betalningen av skatten inte beaktas respektive att uppskovet villkoras av administrativa bördor? Svaret på denna fråga ska enligt min tolkning av Portugal-målets restriktionsprövning besvaras nekande. Något uttalande i Portugal-målets restriktionsprövning som antyder att så vore fallet saknas nämligen. Därutöver talar EU-domstolen explicit om värdeminskningar och administrativa bördor inom ramen för

²¹² C-503/14 kommissionen mot Portugal, p. 36 ff.; C-470/04 N, p.24–28; C-9/02 de Lasteyrie du Saillant, p. 39–41.

²¹³ C-503/14 kommissionen mot Portugal, p. 35–36; C-470/04 N, p. 22–23.

²¹⁴ Se C-503/14 kommissionen mot Portugal, p. 44, med hänvisning till C-9/02 de Lasteyrie du Saillant, p. 46.

²¹⁵ C-9/02 de Lasteyrie du Saillant, p. 47; C-470/04 N, p. 36–38.

rättfärdigandeprövningen i Portugal-målet via NGI-målet.²¹⁶ Uttalanden som, enligt systematiken i EU-domstolens metod, inte hade varit nödvändiga i rättfärdigandeprövningen om inte ett hinder först hade förelegat inom ramen för restriktionsprövningen.²¹⁷ Därmed, när det gäller själva restriktionsprövningen i mål om utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar bör det rättsläge som uppkom i och med EU-domstolens avgörande i Lasteyrie-målet och N-målet kvarstå oförändrat även efter Portugal-målet. Ett hinder föreligger således om utflyttningsstaten villkorar ett uppskov med administrativa bördor eller om utflyttningsstaten inte beaktar värdeminskningar efter utflyttningen, genom att räkna om skatten som har fastställts vid utflyttningen när skatten sedermera ska betalas.

Portugal-målet synes emellertid innebära att rättfärdigandeprövningen, i de fall rättfärdigandegrundens att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten är tillämplig, inte längre faller ut på samma vis som i Lasteyrie-målet och N-målet. Portugal-målet visar visserligen på motsvarande vis som N-målet, men även NGI-målet, att ändamålet att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten kan motivera hinder mot etableringsfriheten som orsakas av nationella regler om utflyttningsbeskattning av fysiska personernas orealiserade värdeökningar.²¹⁸ Själva argumentationen som EU-domstolen för innan slutsatsen nås, att andra steget i rule of reason-doktrinen ska anses uppfyllt, är däremot nyskapande i förhållande till tidigare mål. EU-domstolens konstaterade i Portugal-målet att det inte finns något ”objektivt skäl att, för att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, göra åtskillnad mellan utflyttningskatt för fysiska respektive juridiska personer avseende orealiserade värdeökningar” bidrar till denna nyhet.²¹⁹ Det nu sagda synes innebära att liknande bedömningar ska göras av nationella bestämmelser om utflyttningsbeskattning oavsett om det rör sig om fysiska respektive juridiska personers orealiserade värdeökningar. I vart fall i denna del av rättfärdigandeprövningen. Närmare bestämt är det ”principerna” från NGI-målet som genom Portugal-målet är överförda, från att endast ha gällt utflyttningskatt avseende juridiska personer, till att även gälla utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar.²²⁰ Det är således möjligheten att rättfärdiga regler om utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar, med rättfärdigandegrundens att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, som genom Portugal-målet synes ha förändrats i linje med NGI-målet avseende juridiska personer. Däremot har rättfärdigandeprövningen avseende utflyttningsbeskattning av juridiska personer, inte ändrats i linje med Lasteyrie-målet och N-målet.

Portugal-målet bekräftar vidare de tidigare slutsatserna i utflyttningskatttemål med att proportionalitetsprincipens första krav på ändamålsenlighet är uppfyllt när reglerna syftar till att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Eftersom principerna från NGI-målet är överförda till och även gäller utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar, är det föga förvånande att det explicita

²¹⁶ C-503/14 kommissionen mot Portugal, p. 55 och p. 60; C-371/10 National Grid Indus, p. 61 och p. 73–74.

²¹⁷ Se ovan avsnitt 2.4.1.

²¹⁸ C-503/14 kommissionen mot Portugal, p. 51–56; C-371/10 National Grid Indus, p. 45; C-470/04 N, p. 47.

²¹⁹ C-503/14 kommissionen mot Portugal, p. 56.

²²⁰ C-503/14 kommissionen mot Portugal, p. 53; se också Brokelind, C. & Johansson, J., A EUF-fördraget, SN 2017/6 s. 360–380, s. 365.

stödet för denna slutsats i Portugal-målet är NGI-målet men inte N-målet. Detta oaktat att utfallet i denna del av rättfärdigandeprövningen är detsamma i dessa mål.²²¹

Slutsatserna som drogs i N-målet om att nationella utflyttningsbeskattningsregler, som syftar till att säkerställa den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, kan uppfylla rule of reason-doktrinen första tre krav kvarstår således oförändrade efter Portugal-målet. Det är enbart själva innehållet i argumentationen för att nå dessa slutsatser som, till viss del, synes ha förändrats. Detta genom att principerna från NGI-målet, men inte N-målet, numer utgör det explicita stödet för argumentationen.

Vad sedan avser bedömningen av proportionalitet, är jag av den åsikten att Portugal-målet de facto resulterar i att vissa av de tidigare ställningstagandena i Lasteyrie-målet och N-målet är obsoleta. Istället är det principerna som framfördes i NGI-målets bedömning av nödvändighet som i och med Portugal-målet är relevanta i proportionalitetsbedömningen, när det gäller utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar. Liknande uttalanden görs nämligen i proportionalitetsbedömningen i Portugal-målet som gjordes i NGI-målet, men däremot argumenteras inte på motsvarande vis som i Lasteyrie-målet och N-målet. Dessutom är det rättsliga stödet för dessa uttalanden i Portugal-målet NGI-målet, men inte Lasteyrie-målet eller N-målet.²²² Eftersom utfallet av proportionalitetsbedömningen i Lasteyrie-målet och N-målet i vissa delar skiljer sig från bedömningen av proportionalitet i Portugal-målet så uppstår en konflikt, mellan Portugal-målets uttalanden å ena sidan och Lasteyrie-målets och N-målets uttalanden å andra sidan, om vilka ställningstaganden som gäller. Med anledning av att domen i Portugal-målet meddelades senare än domen i Lasteyrie-målet och N-målet, skulle konflikten kunna lösas i enlighet med principen *lex posterior derogat priori*. Uttalandena i Portugal-målet kan därför ges företräde framför de motsatta uttalandena om proportionalitet i Lasteyrie-målet och N-målet, med resultatet att de senare målens uttalanden i vissa delar är obsoleta.

EU-domstolen synes därmed, underförstått, ha ändrat sin tidigare praxis i vissa delar genom Portugal-målet. För att kravet på proportionalitet efter Portugal-målet ska vara uppfyllt är det därför tillräckligt att den enskilde, med hänvisning till principerna i NGI-målet, ges möjlighet att välja mellan att dels ansöka om uppskov med att betala skatten och dels att betala skatten omedelbart. För det fall en valmöjlighet saknas och den enskilde individen omedelbart, i samband med flytten, tvingas betala skatten är således reglerna oproportionerliga.²²³ Det i Lasteyrie-målet och N-målet uttalade kravet på att uppskovet med betalningen av skatten måste ges automatiskt, dvs. utan ansökan om uppskov, för att proportionalitetskravet ska vara uppfyllt synes därmed, som äldre uttalande, vara upphävt.²²⁴ Till skillnad från Lasteyrie-målet och N-målet innebär uttalandena i Portugal-målet, i enlighet med NGI-målet, även att administrativa bördor, i form av att den enskilde måste bevaka sina tillgångar och måste ställa säkerhet, är proportionerliga för det fall den enskilde individen

²²¹ C-503/14 kommissionen mot Portugal, p. 57; C-371/10 National Grid Indus, p. 46–48; C-470/04 N, p. 47.

²²² Se C-503/14 kommissionen mot Portugal, p. 58–60 som hänvisar till C-371/10 National Grid Indus, p. 52, p. 73–74 och p. 85.

²²³ Se C-503/14 kommissionen mot Portugal, p. 60 som hänvisar till C-371/10 National Grid Indus, p. 73.

²²⁴ C-9/02 de Lasteyrie du Saillant, p. 56; C-470/04 N, p. 49–54.

väljer att ansöka om uppskov med betalningen.²²⁵ Även dessa delar av Lasteyrie- och N-målet synes, med det nu förda resonemanget, få ge vika för det senare meddelade Portugal-målet.²²⁶

Som beskrevs ovan i avsnitt 3.3.4 så har EU-domstolen tidigare haft olika uppfattningar i frågan huruvida kravet på proportionalitet är uppfyllt om ursprungsstaten inte beaktar eventuella värdeminskningar efter utflytten, beroende på om målet rör fysiska eller juridiska personer. I N-målet var proportionalitetskravet inte uppfyllt om eventuella värdeminskningar inte beaktades, medan kravet på proportionalitet i NGI-målet tvärt om var uppfyllt även om eventuella värdeminskningar inte beaktades.²²⁷ I Portugal-målet finns det däremot inte något explicit uttalande avseende huruvida kravet på nödvändighet är uppfyllt om ursprungsstaten inte beaktar värdeminskningar, som inte beaktas i värdstaten och som uppkommit efter en fysisk persons utflytt, genom att räkna om den skatt som fastställts vid utflyttningstillfället vid tidpunkten skatten senare ska betalas. Betyder denna avsaknad av ett explicit uttalande i proportionalitetsbedömningen att inte samtliga principer från NGI-målets rättfärdigandeprövning är överförda och tillämpliga, när regler om utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar syftar till att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna? Kvarstår därmed ställningstagandet att kravet på proportionalitet inte är uppfyllt om eventuella värdeminskningar inte beaktas, i N-målet, även efter Portugal-målet?

Det som talar mot att N-målets proportionalitetsbedömning avseende värdeminskningar skulle vara obsolet, efter det senare meddelade Portugal-målet, är att det inte finns något uttryckligt uttalande i Portugal-målets proportionalitetsbedömning om värdeminskningar. Däremot finns det enligt min mening starkare skäl som talar för än emot att Portugal-målet, som ett senare mål än N-målet, medför att uttalandena om värdeminskningar i N-målets proportionalitetsbedömning är obsoleta.

För det första är samtliga övriga relevanta principer från proportionalitetsbedömningen i NGI-målet, som exempelvis uttalandet om valmöjligheten mellan omedelbar betalning och uppskov, explicit överförda till Portugal-målets proportionalitetsbedömning. En analog hänvisning görs i dessa fall uttryckligen till NGI-målet men inte till N-målet.²²⁸ Om EU-domstolens avsikt i Portugal-målet hade varit att inte samtliga principer som uttalades i NGI-målets rättfärdigandeprövning skulle överföras till rättfärdigandeprövningen i Portugal-målet, genom att enbart en enda princip skulle uteslutas, borde ett uttalande om en sådan begränsning ha gjorts.

För det andra uttalar EU-domstolen i Portugal-målet att ”den omständigheten att den mottagande medlemsstaten eventuellt inte beaktar värdeminskningar inte medför någon skyldighet för ursprungsstaten att vid den tidpunkt då de nya bolagsandelarna slutligt avyttras räkna om den skatt som ska betalas, vilken blivit slutligt fastställd vid den tidpunkt då den skattskyldige på grund av att denne flyttade sin hemvist upphörde att vara skattskyldig i ursprungsstaten”.²²⁹ Även om detta uttalande rent systematiskt görs inom ramen för första

²²⁵ Se C-503/14 kommissionen mot Portugal, p. 60 som hänvisar till C-371/10 National Grid Indus, p. 73.

²²⁶ C-9/02 de Lasteyrie du Saillant, p. 56; C-470/04 N, p. 51.

²²⁷ C-470/04 N, p. 54; C-371/10 National Grid Indus, p. 56.

²²⁸ C-503/14 kommissionen mot Portugal, p. 53–54 och p. 58–60; C-371/10 National Grid Indus, p. 73.

²²⁹ Se C-503/14 kommissionen mot Portugal, p. 55 med hänvisning till C-371/10 National Grid Indus, p. 61.

delen av rättfärdigandeprövningen så hänvisar EU-domstolen analogt till ett uttalande som gjordes inom ramen för proportionalitetsbedömningen i NGI-målet. Eftersom EU-domstolen uttalat att principerna från NGI-målet är överförda till fysiska personer och synliggör principen om värdeminskningar från NGI-målets proportionalitetsbedömning i Portugal-målets rättfärdigandeprövning, talar detta för att uttalandena även i själva bedömningen av proportionalitet avseende värdeminskningar är överförda från NGI-målet till Portugal-målet.

Till detta kan tilläggas att om EU-domstolen inte hade ansett att kravet på proportionalitet var uppfyllt, efter sitt uttalande om värdeminskningar i punkt 55 i Portugal-målet, borde EU-domstolen nämnt detta i proportionalitetsbedömningen med att mindre ingripande åtgärder (vad gäller värdeminskningar) finns att tillgå. Så gjordes emellertid inte.

Därmed synes Portugal-målet innebära att kravet på proportionalitet är uppfyllt även om ursprungsstaten inte beaktar eventuella värdeminskningar efter utflytten. Genom att Portugal-målet är ett nyare mål än N-målet bör därmed Portugal-målet, med stöd av principen *lex posterior derogat priori*, ges företräde och upphäva det motsatta uttalandet i N-målet.

3.5 Inför nästkommande kapitel

I detta kapitel har rättsutvecklingen i EU-domstolens praxis om utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar analyserats. Först undersöktes rättsläget efter *Lasteyrie*-målet och N-målet, sedan rättsläget efter NGI-målet och slutligen det nu gällande rättsläget efter Portugal-målet. Efter att därmed ha infriat det sekundära syftet med uppsatsen är det tid att infria uppsatsens primära syfte. Något som också görs i nästkommande kapitel.

4. Analys av utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar inom ramen för ett fiktivt scenario – skulle de svenska reglerna ha varit förenliga med etableringsfriheten?

4.1 Inledning

I detta kapitel undersöks, mot bakgrund av de mål från EU-domstolen som analyserades i kapitel 3, om utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar kan utgöra hinder mot etableringsfriheten och, om så är fallet, huruvida det finns möjlighet till rättfärdigande. Denna analys görs inom ramen för ett fiktivt scenario, som i huvudsak bygger på Skatteverkets lagförslag ”Exitbeskattning för fysiska personer” som förkastades i mars 2018, samt mot bakgrund av följande frågeställningar: Skulle det ha varit förenligt med etableringsfriheten att beskattning, av en orealiserad värdeökning på andelar, skulle ha utlösts i utflyttningsstaten enbart på grund av en fysisk persons utflyttning till en annan medlemsstat i EU? Skulle det ha varit förenligt med etableringsfriheten att uppskov med betalningen av skatten i utflyttningsstaten skulle kunna ha beviljats en fysisk person, under förutsättning att en årlig uppgift hade lämnats? Skulle det ha varit förenligt med etableringsfriheten att utflyttningsstaten inte skulle ha beaktat så kallade karaktärsbyten av andelar i fåmansföretag enbart i en utflyttningssituation?

Innan dessa frågor besvaras, ska först vissa delar av det förkastade lagförslaget och de omständigheter som är relevanta för den fortsatta analysen beskrivas lite mer ingående inom ramen för ett fiktivt scenario. Det förkastade lagförslaget, ”Exitbeskattning av fysiska personer”, beskrivs av förenklingskäl inom ramen för det fiktiva scenariot som om lagförslaget faktiskt hade införts i svensk skattelagstiftning. Den efterföljande analysen i avsnitt 4.3–4.5, som i systematiskt hänseende är utformad efter EU-domstolens metod, görs emellertid med utgångspunkt i det faktiska rättsläget i Sverige efter mars år 2018 med att lagförslaget om ”Exitbeskattning av fysiska personer” har förkastats. Därför undersöks inte om reglerna är förenliga med etableringsfriheten utan istället om bestämmelserna skulle ha varit förenliga med etableringsfriheten om de hade införts i svensk skattelagstiftning.

4.2 Fiktivt scenario

I Sverige, en medlemsstat i EU, har den fysiska personen Y varit bosatt i hela sitt 65-åriga liv. Y har allt sedan 1980-talet arbetat aktivt i ett i Sverige registrerat aktiebolag, som Y ensam innehar samtliga aktier och röster i. Eftersom Y, genom sitt 100-procentiga ägande, äger mer än 50 procent av rösterna i sitt aktiebolag och aktiebolaget har fyra eller färre delägare, med Y som ensam ägare, så anses Y äga ett så kallat fåmansföretag enligt den svenska nationella inkomstskattelagen.²³⁰ Eftersom Y äger ett fåmansföretag är Ys aktier så kallade kvalificerade andelar då övriga rekvisit i 57 kap. 4 § IL, att Y varit verksam i betydande omfattning någon gång under de senaste fem åren, är uppfyllda.²³¹ Rekvisiten verksam i betydande omfattning

²³⁰ 56 kap. 2 § IL.

²³¹ Rydin, U. & Båvall, B., Beskattning av ägare till fåmansföretag, upplaga 3, Nordstedts Juridik, Stockholm, 2012, s. 72.

under någon gång under de senaste fem åren är uppfyllda eftersom Y arbetat aktivt i bolaget allt sedan 1980-talet och Ys arbetsinsats, i förhållande till företagets omfattning och övriga omständigheter, har haft en påtaglig betydelse för företagets vinstgenerering.²³²

I samband med Ys pensionering väljer Y att flytta ut från Sverige permanent och istället bosätta sig, vid de varmare breddgraderna, i en annan medlemsstat i EU. Y avyttrar verksamheten i bolaget (inkrämet) men väljer att behålla andelarna. Om Y däremot hade avyttrat sina andelar dagen före utflyttningen skulle Y gjort en kapitalvinst på 100 000 kronor. Efter utflytten från Sverige får Y, på grund av bosättning, sin hemvist i den nya medlemsstaten enligt tillämpligt skatteavtal mellan Sverige och den andra medlemsstaten.²³³ Eftersom Y genomför denna utflyttning och enligt tillämpligt skatteavtal byter skatterättslig hemvist från Sverige till en annan medlemsstat så aktualiseras utflyttningsstatens, Sveriges, regler om exitbeskattning av fysiska personer,²³⁴ vilka syftar till att värna den svenska skattebasen, motverka skatteundandraganden samt upprätthålla en välavvägd fördelning av olika länders beskattningsrätt.²³⁵

Dessa regler om exitbeskattning föreskriver i 44 kap. 8 c § IL att en tillgång, som andelar i ett fåmansföretag, som avses i 48 kap. IL och som ägs av en fysisk person anses avyttrad, dagen före utflyttningen mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet denna dag, om personen bosätter sig i ett annat land och får hemvist i en annan stat enligt ett skatteavtal (utflyttning). Eftersom Y skulle ha gjort en kapitalvinst på 100 000 kronor om Y hade avyttrat andelarna dagen före utflyttningen men också har varit bosatt i Sverige i hela sitt tidigare liv och därför, på grund av bosättning enligt 3 kap. 3 § IL, varit obegränsat skattskyldig i Sverige och inte haft hemvist i en annan medlemsstat enligt ett skatteavtal under mer än fem av de tio år som föregått utflyttningen, så uppfyller Y samtliga förutsättningar för exitbeskattningsreglernas tillämplighet i 44 kap. 8 f § IL. Det ska noteras att om Y däremot inte hade flyttat ut från Sverige till en annan medlemsstat, skulle en avyttring som aktualiserar beskattning inte anses ha skett förrän efter den tidpunkt Y faktiskt sålt, bytt eller på liknande sätt överlätit andelarna (realisationsprincipen).²³⁶ Det ska tilläggas att det tillämpliga skatteavtalet även föreskriver att det endast är hemviststaten som får beskatta kapitalvinster på andelar.²³⁷ Eftersom Sverige innan tidpunkten för Ys utflyttning fortfarande är hemviststat, enligt skatteavtalet, så föreligger inget hinder mot skatteavtalet att Sverige beskattar Y för den värdeökning som har uppstått på andelarna fram till och med dagen före Ys utflyttning.

Eftersom Y vid tidpunkten för utflyttningen äger kvalificerade andelar i ett fåmansföretag, som anses avyttrade i och med utflyttningen, så omfattas Y också av medlemsstatens specifika fåmansföretagsregler rörande beskattning av kapitalvinst på andelar

²³² Lodin m.fl., 2015, s. 452; Prop. 1989/90:110, s. 468; Tivéus, U., Tretolv, Skatt på kvalificerade andelar, Nordstedts Juridik, Stockholm, 2014, s. 41.

²³³ Jfr artikel 4 OECD MTC. Medlemsstaten Sverige och den andra medlemsstaten har utformat sitt skatteavtal i enlighet med OECD MTC.

²³⁴ Observera igen att detta är ett fiktivt scenario. I verkligheten har Sverige INTE infört bestämmelserna i Skatteverkets lagförslag ”Exitbeskattning av fysiska personer” och kommer inte heller i den närliggande framtiden införa denna reglering, i och med att Skatteverkets lagförslag förkastades i mars 2018.

²³⁵ SKV:s promemoria, s. 56.

²³⁶ Se 44 kap. 3 § IL.

²³⁷ Jfr artikel 13.5 OECD MTC.

i 57 kap. IL som (efter det att kapitalvinsten har beräknats enligt de generella reglerna) ska tillämpas tillsammans med reglerna om exitbeskattning.²³⁸ Syftet med fåmansföretagsreglerna (3:12-reglerna) är att förhindra att fåmansföretagsdelägare²³⁹, genom att avyttra aktier i bolaget, omvandlar sina arbetsinkomster (löner) till kapitalinkomster så att skattebelastningen blir lägre jämfört med om fåmansföretagaren hade tagit ut lön ur bolaget.²⁴⁰ De specifika 3:12-reglerna innebär därför mycket förenklat att Y, i den omfattning som anges i 57 kap. IL, kan komma att beskattas i inkomstlaget tjänst och således inte bara i inkomstlaget kapital för sin kapitalvinst.²⁴¹ Marginalskatten som Y, för den del av kapitalvinsten som ska beskattas i inkomstlaget tjänst, kan behöva betala skulle kunna bli så hög som 60 procent.²⁴²

Y väljer dock att inte betala in skatten till utflyttningsstaten Sverige förrän efter sex år efter utflyttningen då Y faktiskt realiserar andelarna. Y utnyttjar således möjligheten till anstånd (uppskov), med att betala skatten fram till dagen andelarna faktiskt realiserar, som föreskrivs i medlemsstaten Sveriges regler om exitbeskattning i 63 kap. 26 och 33 §§ SFL. En förutsättning för Ys uppskov med betalningen av skatten är att en uppgift lämnas till den svenska skattemyndigheten årligen där Y redogör för de kvalificerade andelar Y innehar.²⁴³

Under hela tiden under de senaste sex åren, från det att Y flyttade ut från Sverige fram till tidpunkten Y faktiskt realiserar andelarna, har Y endast bedrivit mindre förvaltning av kapitalet i bolaget eller med andra ord varit passiv i bolaget. Ys passivitet under året och de fem föregående åren hade för det fall Y aldrig hade flyttat ut från Sverige medfört att andelarna inte längre var kvalificerade.²⁴⁴ När andelarna inte är kvalificerade utan endast okvalificerade och onoterade, hade kapitalvinsten endast beskattats i inkomstlaget kapital med en skattesats om 25 procent efter det att en sjättedel av kapitalvinsten som inte ska tas upp till beskattning räknats bort.²⁴⁵

Eftersom Y valt att flytta ut från Sverige så beräknas dock skatten dagen innan utflyttningen från Sverige och Y tvingas betala en högre skatt, på grund av beskattningen i inkomstlaget tjänst på uppemot 60 procent, eftersom reglerna om exitbeskattning inte beaktar förändrade förhållanden i form av karaktärsbyte av kvalificerade andelar till okvalificerade.²⁴⁶

4.3 Etableringsfrihetens tillämplighet i en gränsdragning med övriga friheter

Om Sverige skulle ha infört de exitbeskattningsregler som beskrevs ovan i det uppmåladet fiktiva scenariot och om en fysisk person, likt Y, skulle ha träffats av dessa regler vid sin utflyttning från Sverige, skulle etableringsfriheten ha varit den grundläggande frihet som blev tillämplig. Att etableringsfriheten skulle ha blivit tillämplig, i en gränsdragning med de övriga

²³⁸ SKV:s promemoria, s. 74; Rydin & Båvall 2012, s. 353.

²³⁹ En fåmansföretagsdelägare är, enligt 56 kap. 6 § 1st IL, en fysisk person som äger andelar i ett fåmansföretag.

²⁴⁰ Rydin & Båvall 2012, s. 353; Lodin m.fl., 2015, s. 448.

²⁴¹ Se 57 kap. 2 § IL.

²⁴² SKV:s promemoria, s. 167.

²⁴³ 63 kap. 26 och 33 §§ SFL (Skatteförfarandelag) tillhör också lagförslaget ”Exitbeskattning för fysiska personer” som förkastades i mars 2018.

²⁴⁴ Sandström, K., Bokelund & Svensson, U., Fåmansföretag, Skatteregler och Skatteplanering, upplaga 11, Björn Lundén Information, 2016, s. 54.

²⁴⁵ Se 42 kap. 15 a § 2 st. IL; Tivéus, 2014, s. 131.

²⁴⁶ SKV:s promemoria, s. 98–99.

grundläggande friheterna, kan motiveras på följande vis.

Det är föga troligt att den fria rörligheten för varor i artikel 45 FEUF skulle ha blivit tillämplig. Reglerna om exitbeskattning skulle nämligen ha inneburit att en fysisk persons orealiserade värdeökning på kvalificerade bolagsandelar, till skillnad från handelsvaror, skulle ha beskattats. För övrigt aktualiseras sällan den fria rörligheten för varor när det gäller området för direkt beskattning.²⁴⁷ Eftersom den fysiska personens flytt av skatterättslig hemvist i scenariot var av permanent, snarare än tillfällig, karaktär så skulle inte heller den fria rörligheten för tjänster i artikel 56 FEUF ha aktualiserats. Den permanenta utflyttningen skulle snarare ha inneburit att etableringsfriheten hade blivit tillämplig.²⁴⁸ Det nyss sagda stöds vidare av framställningen ovan som visar att EU-domstolen, i mål om utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar, främst prövar de nationella reglerna mot den fria rörligheten för personer (den fria rörligheten för arbetstagare, etableringsfriheten samt den fria rörligheten för unionsmedborgare).²⁴⁹

Om omständigheterna i det fiktiva scenariot skulle ha varit verkliga skulle vidare i en gränsdragning mellan artikel 45 FEUF och artikel 49 FEUF den senare artikeln ha fått företräde. Den fysiska personen i scenariot var visserligen rent formellt anställd i sitt eget bolag i ursprungsstaten, men genom att den fysiska personen var ensamägare av bolaget med sitt 100-procentiga andelsinnehav så utövade denne inte verksamhet i en beroendeställning som arbetstagare utan istället som en egenföretagare enligt artikel 49 FEUF.²⁵⁰

För det fall att omständigheterna i det fiktiva scenariot hade förelegat skulle sedan gränsdragningen mellan den fria rörligheten för unionsmedborgare i artikel 21 FEUF och etableringsfriheten ha varit beroende av om den fysiska personen avsåg att bedriva ekonomisk aktivitet efter utflytten eller inte. Om avsikten var att efter utflytten bedriva ekonomisk verksamhet skulle etableringsfriheten ha blivit tillämplig. Om avsikten istället var att inte bedriva ekonomisk verksamhet efter utflytten, skulle den fria rörligheten för unionsmedborgare ha blivit tillämplig.²⁵¹ Av omständigheterna i det fiktiva scenariot framgår att den fysiska personen endast bedrev mindre förvaltning av kapitalet i bolaget, dvs. var passiv i bolaget, efter flytten. Frågan är om denna passivitet skulle kunna ha medfört att etableringsfriheten inte skulle ha blivit tillämplig. Det färskas avgörandet från EU-domstolen C-355/16 Picart ger i viss mån vägledning i denna fråga. Detta eftersom omständigheterna i det bakomliggande nationella målet bland annat utgjordes av att en fysisk person efter sin utflyttning bedrev kapitalförvaltning av ett direkt eller indirekt andelsinnehav i ett bolag.²⁵² EU-domstolen uttalade sig visserligen inte direkt i denna fråga utan hänvisade istället till generaladvokatens förslag till avgörande.²⁵³ Generaladvokaten anförde att N-målet ”visar att etableringsfriheten inom ramen för tillämpningen av FEUF kan tillämpas på en situation i vilken en fysisk person, som gör gällande denna frihet, förvaltar sina majoritetsinnehav av

²⁴⁷ Johansson, 2016, s. 39.

²⁴⁸ Ståhl m.fl., 2011, s. 93.

²⁴⁹ C-9/02 de Lasteyrie du Saillant, p. 39; C-470/04 N, p. 24–28; C-503/14 kommissionen mot Portugal, p. 36.

²⁵⁰ Ståhl m.fl., 2011, s. 102; C-107/94 Asscher, p. 26.

²⁵¹ C-503/14 kommissionen mot Portugal, punkt 69.

²⁵² C-355/16 Picart, p. 11.

²⁵³ C-355/16 Picart, p. 31.

andelar i ett bolags aktiekapital”.²⁵⁴

Eftersom den fysiska personen i det fiktiva scenariot bedrev kapitalförvaltande verksamhet och ägde 100 procent, dvs. mer än en majoritet, av andelarna i sitt bolags aktiekapital, skulle den fysiska personen, med stöd av det nyss anförda, ha omfattats av etableringsfriheten. EU-domstolens uttalanden om att etablering är ett vittomfattande begrepp som innebär en möjlighet till ett kontinuerligt och stadigvarande deltagande i det ekonomiska livet i en annan medlemsstat än ursprungsstaten för en person som är bosatt i EU, stöder denna slutsats,²⁵⁵ liksom det faktum att EU-domstolen har funnit att en person som äger 100 procent av aktierna i ett bolag med säte i en annan medlemsstat definitivt omfattas av etableringsfriheten.²⁵⁶ Eftersom etableringsfriheten skulle ha blivit tillämplig skulle inte artikel 21 FEUF kunna bli tillämplig. Artikel 49 FEUF:s karaktär av *lex specialis* i förhållande till artikel 21 FEUF skulle ha givit ett sådant resultat.²⁵⁷

Innan det är möjligt att konstatera att etableringsfriheten framför övriga friheter är den fördragsfrihet som skulle ha aktualiserats om Sverige hade infört de regler om exitbeskattning som beskrevs ovan i det uppmålade fiktiva scenariot, måste även etableringsfriheten ställas mot den fria rörligheten för kapital i artikel 63 FEUF. EU-domstolen har, som föregående kapitel har visat, inte i något mål om utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar angivit hur en gränsdragning mellan dessa två friheter kan göras.²⁵⁸ Däremot har EU-domstolen i andra mål visat hur en gränsdragning mellan artikel 49 FEUF och artikel 63 FEUF kan göras. I denna praxis från EU-domstolen har EU-domstolen gjort följande uttalanden om gränsdragningen mellan etableringsfriheten och den fria rörligheten för kapital. Först och främst är det de nationella reglernas ändamål och syfte som blir avgörande för gränsdragningen mellan etableringsfriheten och den fria rörligheten för kapital. När ändamålet inte ger ledning kan även de faktiska omständigheterna i det enskilda fallet få betydelse.²⁵⁹ När det gäller att avgöra nationella reglers ändamål är det den frihet som den föreslagna lagstiftningen främst har en ”avgörande inverkan på” som är den frihet som blir tillämplig och inte den frihet som bara inskränks som en konsekvens av att den föreslagna lagstiftningen utgör ett hinder mot den andra friheten.²⁶⁰ Utformningen av en medlemsstats lagstiftning är sedan avgörande för att avgöra vilken fördragsartikel som medlemsstatens lagstiftning har en avgörande inverkan på. När nationella regler enbart är tillämpliga på andelsinnehav som förvärvats uteslutande i placeringssyfte utan avsikt att erhålla något inflytande på förvaltning och kontroll av bolaget, är enbart den fria rörligheten för kapital tillämplig.²⁶¹ Är reglerna istället enbart tillämpliga på fysiska personer som har ett

²⁵⁴ C-355/16 Förslag till avgörande av generaladvokat Paolo Mengozzi, Christian Picart mot *Ministre des Finances et des Comptes publics*, ECLI:EU:C:2017:610, p. 63.

²⁵⁵ C-470/04 N, p. 26; C-55/94 Gebhard, p. 25.

²⁵⁶ C-470/04 N, p. 26; C-251/98 Baars, p. 21. Se även Terra & Wattel, 2012, s. 71.

²⁵⁷ C-470/04 N, p. 23; se även ovan avsnitt 3.2.3 via avsnitt 3.4.4.

²⁵⁸ Se ovan avsnitt 3.4.4.

²⁵⁹ C-35/11 *Test Claimants in the FII Group Litigation mot Commissioners of Inland Revenue och Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs*, ECLI:EU:C:2012:707, p. 93–94.

²⁶⁰ Se Johansson, 2016, s. 41 och där angiven praxis som exempelvis C-492/04 *Lasertec Gesellschaft für Stanzformen mbH mot Finanzamt Emmendingen*, ECLI:EU:C:2007:273, p. 24–26.

²⁶¹ C-47/12 *Kronos International Inc. mot Finanzamt Leverkusen*, ECLI:EU:C:2014:2200, p. 32; C-35/11 *Test Claimants in the FII Group Litigation*, p. 92.

bestämmande inflytande över ett bolags beslut och verksamhet, utesluter etableringsfrihetens tillämplighet att fördragets artiklar om fri rörlighet för kapital provas vidare.²⁶² När nationella regler är tillämpliga oberoende av storleken på ägandet av andelar i bolaget, dvs. både på innehav som ger bestämmande inflytande och på innehav av minoritetsandelar, är det emellertid inte möjligt att med hjälp av ändamålet med reglerna dra en gräns mellan etableringsfriheten och den fria rörligheten för kapital. När ändamålet inte ger vägledning, får hänsyn istället tas till de faktiska omständigheterna i det enskilda fallet för att avgöra vilken fördragsfrihet av artikel 49 FEUF och 63 FEUF som blir tillämplig.²⁶³

När det gäller reglerna om exitbeskattning som beskrevs ovan i det uppmålade fiktiva scenariot ska beträffande ändamålet med reglerna anföras, att regelsystemet skulle ha träffat alla fysiska personer oavsett storleken på andelsinnehavet. Det framgår nämligen inte av exitbeskattningsreglerna i det fiktiva scenariot att en fysisk person skulle ha behövt inneha ett andelsinnehav av viss storlek, för att reglerna skulle bli tillämpliga. Därmed är det inte möjligt att fastställa vilken fördragsfrihet av artikel 49 FEUF och artikel 63 FEUF som skulle ha blivit tillämplig om enbart exitbeskattningsreglernas ändamål beaktas.

Eftersom ändamålet därmed inte ger tillräcklig ledning behöver hänsyn tas till omständigheterna i det enskilda fallet, för att kunna avgöra om artikel 49 FEUF eller artikel 63 FEUF som skulle ha blivit tillämplig. I det fiktiva scenariot ägde den fysiska personen 100 procent av andelarna i sitt fåmansföretag som hade sitt säte i Sverige. Eftersom den fysiska personen därmed ägde 100 procent av aktierna i ett bolag som efter den fysiska personens flytt hade sitt säte i en annan medlemsstat än där den fysiska personen var bosatt, skulle den fysiska personen med stöd av EU-domstolens praxis definitivt ha omfattats av etableringsfriheten.²⁶⁴ I gränsdragningen mellan de två friheterna i det uppställda scenariot skulle därför, när ett betydande inflytande förelåg, etableringsfriheten ha givits företräde framför artikel 63 FEUF och ha blivit tillämplig.

Det ska för tydlighetens skull preciseras, att det gränsöverskridande momentet skulle ha varit uppfyllt, om omständigheterna i det fiktiva scenariot förelegat. Den fysiska personen fick nämligen efter utflyttningen sin skatterättsliga hemvist i en annan stat än ursprungsstaten men ägde samtidigt aktier i ett bolag etablerat i ursprungsstaten.²⁶⁵ Det gränsöverskridande momentet skulle alltså ha varit uppfyllt efter det att den fysiska personen företagit en fysisk flytt över gränsen från en medlemsstat till en annan med ett ägande av aktier över gränsen.²⁶⁶

Sammanfattningsvis tåls det att upprepas, att etableringsfriheten skulle ha varit den grundläggande frihet som blivit tillämplig om Sverige skulle ha infört de regler om exitbeskattning som beskrevs inom ramen för det fiktiva scenariot. Om dessa exitskatteregler sedan skulle ha utgjort ett hinder mot etableringsfriheten, undersöks i det följande avsnittet.

²⁶² C-102/05 Skatteverket mot A och B, ECLI:EU:C:2007:275, p. 26-27; C-35/11 Test Claimants in the FII Group Litigation, p. 91.

²⁶³ C-157/05 Winfried L. Holböck mot Finanzamt Salzburg-Land, ECLI:EU:C:2007:297, p. 23-24; C-35/11 Test Claimants in the FII Group Litigation, p. 93.

²⁶⁴ C-470/04 N, p. 26; C-251/98 Baars, p. 21; C-446/04 Test Claimants in the FII Group Litigation mot Commissioners of Inland Revenue, ECLI:EU:C:2006:774, p. 37; C-35/11 Test Claimants in the FII Group Litigation, p. 95.

²⁶⁵ C-470/04 N, p. 28.

²⁶⁶ Se ovan avsnitt 3.2.3.

4.4 Skulle ett hinder ha förelegat mot etableringsfriheten?

För att avgöra huruvida en negativ särbehandling, dvs. ett hinder, skulle ha förelegat med anledning av exitbeskattningsreglerna i det fiktiva scenariot, ska först undersökas huruvida en jämförbar situation skulle ha förelegat. I de mål om utflyttningsbeskattning från EU-domstolen som tidigare analyserats i denna uppsats har en jämförelse gjorts mellan en medlemsstats rättsregler som gäller i en intern situation respektive samma medlemsstats rättsregler som gäller i en gränsöverskridande situation.²⁶⁷

I detta hänseende kan erinras att i *en intern situation* gäller följande för en fysisk person som tillika är fåmansföretagsdelägare. En fåmansföretagsdelägare som upphör att vara verksam i betydande omfattning och därmed blir passiv genom att exempelvis avyttra tillgångarna i bolaget och enbart bedriva kapitalförvaltning i sex år, kommer efter denna tid anses ha okvalificerade andelar. Av denna anledning beskattas fåmansföretagsdelägaren med vanlig kapitalvinstskatt om 25 procent på kapitalvinsten, vid den tidpunkt fåmansföretagsdelägaren faktiskt realiserar värdeökningen.²⁶⁸

I en motsvarande *gränsöverskridande situation* skulle utflyttningsbeskattningsreglerna, i det fiktiva scenariot, ha tillämpats i kombination med 3:12-reglerna i 57 kap. IL. Exitskatteregeln i 44 kap. 8 c § IL skulle i detta hänseende ha inneburit att den fysiska personens utflyttning av sin skatterättsliga hemvist, skulle ha utlöst en beskattning i utflyttningsstaten. Skatten skulle således ha fastställts i samband med utflytten av den skatterättsliga hemvisten. Vidare skulle den fysiska personen i det fiktiva scenariot ha behövt betala skatt på en orealiserad värdeökning, direkt i samband med utflyttningen, om den fysiska personen inte skulle ha utnyttjat möjligheten att ansöka om uppskov med betalningen av skatten. För att få uppskov med betalning av skatten, var den fysiska personen i det fiktiva scenariot även tvungen att uppfylla det administrativa kravet att årligen lämna in en uppgift till den svenska skattemyndigheten där de kvalificerade andelarna beskrevs. Att andelarna blivit okvalificerade efter utflytten till följd av kapitalförvaltning och passivitet i sex år skulle sedan inte ha beaktats av ursprungsstaten Sverige, efter att andelarna faktiskt realiserats och uppskovet upphört, vid betalningen av kapitalvinstskatten. I en gränsöverskridande situation skulle därför den fysiska personen ha blivit beskattad i inkomstslaget tjänst till viss del, eller med andra ord kunna ha behövt betala en skatt på uppemot 60 procent.²⁶⁹

Avseende att en fåmansföretagsdelägares utflytt från Sverige skulle ha varit *beskattningsutlösande*, dvs. att skatten skulle ha fastställts vid en tidpunkt då värdeökningen fortfarande var orealiserad, kan följande bedömning göras. Till skillnad från en fysisk person i en inhemsk situation, som inte beskattades förrän efter en faktisk realisation, så skulle den fysiska personen i den gränsöverskridande situationen om uppskov inte söktes enbart på grund av sin utflyttning ha blivit skyldig att betala skatt på en värdeökning som ännu inte var realiserad och som personen inte förfogade över. Eftersom denna skillnad i beskattningen skulle ha medfört en nackdel i likviditetshänseende för den fysiska personen i den

²⁶⁷ Se ovan avsnitt 3.2.3 och avsnitt 4.4.4.

²⁶⁸ Se ovan avsnitt 4.2.

²⁶⁹ Se ovan avsnitt 4.2.

gränsöverskridande situationen, så skulle en negativ särbehandling ha förelegat och därigenom även ett hinder mot etableringsfriheten.²⁷⁰

Vad sedan gäller att *uppskov med betalningen* av skatten i utflyttningsstaten skulle kunna ha beviljats en fysisk person under förutsättning att en årlig uppgift hade lämnats, så skulle en negativ särbehandling även ha förelegat i denna del. Detta genom att den årliga uppgiften skulle ha villkorat uppskovet, så att en administrativ börda hade förelegat enbart i den gränsöverskridande situationen.²⁷¹ I en motsvarande intern situation där beskattning inte utlöses förrän efter faktisk realisation och något uppskov följaktligen inte blir aktuellt, uppstår däremot inga administrativa krav i samband med ett uppskov.

Därutöver skulle en årlig uppgift visserligen inte ha varit det samma som kravet på en skattedeklaration, som EU-domstolen fann medföra en negativ särbehandling inom ramen för restriktionsprövningen i N-målet.²⁷² Eftersom en årlig uppgift skulle ha behövts lämnats in varje år och inte vid ett enda tillfälle som en skattedeklaration, synes däremot en årlig uppgift vara ett mer långtgående administrativt krav jämfört med en enda skattedeklaration. Eftersom en skattedeklaration kunde utgöra ett hinder i N-målet, är det troligt att även det mer administrativt betungande kravet på årlig uppgift skulle ha medfört en negativ särbehandling om omständigheterna i det fiktiva scenariot hade förelegat.

Till det nu anförda ska tilläggas att EU-domstolen inom ramen för Portugal-målets rättfärdigandeprövning, med stöd av principerna i NGI-målet, gjorde vissa uttalanden om bevakning av tillgångar med en årlig uppgift.²⁷³ Även om EU-domstolen således inte gjorde ett explicit uttalande inom ramen för Portugal-målets restriktionsprövning om det administrativa kravet på årlig uppgift, följer det av EU-domstolens methods systematik att ett uttalande inom ramen för rättfärdigandeprövningen inte skulle ha gjorts om inte ett hinder först hade förelegat inom ramen för restriktionsprövningen.²⁷⁴ Därmed stöder även Portugal-målet via NGI-målet att en negativ särbehandling skulle ha förelegat i den gränsöverskridande situationen till följd av att det administrativa kravet enbart förelåg i den gränsöverskridande situationen, men inte i en inhemsk situation. Sammantaget skulle det villkorade uppskovet med krav på årlig uppgift, således ha utgjort ett hinder mot etableringsfriheten.

Slutligen beaktade inte heller ursprungsstaten i det fiktiva scenariot, vid uppbörderna av skatten, att den fysiska personens kvalificerade fåmansföretagsandelar hade bytt karaktär till okvalificerade andelar (*karaktärsbyte av fåmansföretagsandelar*) efter utflytten, till följd av sex års passivitet. Ursprungsstaten fastställde nämligen skatten slutligt vid tidpunkten för utflyttningen även om uppskov med skattebetalningen medgavs. I den gränsöverskridande situationen blev därför den fysiska personen beskattad i inkomstslaget tjänst till viss del och behövde betala en skatt på uppemot 60 procent. I en motsvarande intern situation skulle en fysisk persons passivitet i sex år ha resulterat i att andelarna ansågs okvalificerade med resultatet att en kapitalvinstskatt om 25 procent enbart skulle ha behövt betalas. En högre skattesats och därmed också summa att betala i skatt för värdeökningen blev därmed fallet i

²⁷⁰ C-9/02 de Lasteyrie du Saillant, p. 46; C-470/04 N, p. 35; C-503/14 kommissionen mot Portugal, p. 44.

²⁷¹ C-9/02 de Lasteyrie du Saillant, p. 47; C-470/04 N, p. 36 och p. 38.

²⁷² C-470/04 N, p. 38.

²⁷³ C-503/14 kommissionen mot Portugal, p. 60; C-371/10 National Grid Indus, p. 71 och p. 77.

²⁷⁴ Se ovan avsnitt 2.4.1.

en gränsöverskridande situation, som inte blev fallet i en motsvarande intern situation. Föreligger då ett hinder mot etableringsfriheten även i denna del?

Inte i något av EU-domstolens mål om utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar har det gått att finna ett explicit uttalande om karaktärsbyten av andelar i fåmansföretag, som kan anföras som stöd för att det skulle ha inneburit en negativ särbehandling att ursprungsstaten inte beaktade ett sådant ändrat förhållande. Däremot har EU-domstolen (som framgår av analysen i det föregående kapitlet) presenterat vissa ställningstaganden om värdeminskningar i sina mål, som möjligtvis kan appliceras här. Dels i N-målet och dels i Portugal-målet via NGI-målet.²⁷⁵

Som analysen i kapitel 3 utvisade fann EU-domstolen, i N-målets restriktionsprövning, att en negativ särbehandling förelåg om ursprungsstaten inte beaktade värdeminskningar när inflyttningsstaten inte gjorde det. Den negativa särbehandlingen låg i att skatten som den fysiska personen behövde betala i en gränsöverskridande situation, till följd av att skatten fastställdes slutligt vid tidpunkten för utflyttningen, skulle kunna ha överstigit den skatt som en fysisk person hade behövt betala i en motsvarande inhemsk situation då skatten skulle ha beräknats vid den faktiska realisationen av värdeökningen.²⁷⁶ Som den i kapitel 3 gjorda analysen också visade, var Portugal-målets uttalande om värdeminskningar däremot enbart möjligt att finna i rättfärdigandeprövningen men inte i restriktionsprövningen.²⁷⁷ Även om EU-domstolen således inte gjorde ett explicit uttalande inom ramen för Portugal-målets restriktionsprövning om värdeminskningar följde det av EU-domstolens methods systematik att ett uttalande inom ramen för rättfärdigandeprövningen inte skulle ha gjorts om inte en negativ särbehandling först hade förelegat inom ramen för restriktionsprövningen.²⁷⁸ En negativ särbehandling torde därför ha förelegat även i Portugal-målet när inte ursprungsstaten, vid betalningen av skatten, beaktade eventuella värdeminskningar som kunde uppstå efter utflytten genom att räkna om den skatt som fastställts vid utflyttnings tidpunkten. Dessa mål synes sammanfattningsvis innebära att om värdeminskningar inte beaktas efter utflytten, så ligger den negativa särbehandlingen i att det belopp som en skattskyldig person behöver betala i skatt blir högre i den gränsöverskridande situationen jämfört med i en intern situation.

I det fiktiva scenariot där ett karaktärsbyte av andelar inte skulle ha beaktats av ursprungsstaten, vid betalningen av skatten, är visserligen värdeminskningar på andelar inte samma sak som ett karaktärsbyten av fåmansföretagsandelar. Värdeminskningar på andelar i en utflyttningssituation innebär att värdet på den underliggande egendomen, som här är andelarna, sjunker efter tidpunkten för utflytten.²⁷⁹ En värdeminskning behöver inte nödvändigtvis medföra att en lägre skattesats tillämpas vid betalningen av skatten jämfört med om någon värdeminskning inte hade inträffat. Ett karaktärsbyte av kvalificerade andelar till okvalificerade innebär däremot, att den effektiva skattesatsen skulle kunna bli lägre än om något karaktärsbyte inte skulle ha inträffat till följd av en fysisk persons passivitet.²⁸⁰ Att den underliggande andelen har sjunkit i värde är således inte ett krav för att ett karaktärsbyte ska

²⁷⁵ C-470/04 N, p. 37; C-371/10 National Grid Indus, p. 61; C-503/14 kommissionen mot Portugal, p. 55.

²⁷⁶ C-470/04 N, p. 37.

²⁷⁷ C-503/14 kommissionen mot Portugal, p. 55.

²⁷⁸ Se ovan avsnitt 2.4.1.

²⁷⁹ Se ovan avsnitt 1.7.

²⁸⁰ Se ovan avsnitt 4.2.

anses föreligga.

Enligt min mening skulle EU-domstolens uttalanden om värdeminskningar i sina mål om utflyttningsbeskattning, oaktat det nyss anförda, ha kunnat överförts på denna situation rörande karaktärsbyten av fåmansföretagsandelar. Om ursprungsstaten skulle ha valt att beakta *värdeminskningar* efter utflytten, skulle det inneburi att ursprungsstaten räknade om den skatt som slutligt hade fastställts vid tidpunkten för utflyttningen. Detta i samband med betalningen av skatten, vid fastställandet av skattebeloppet, genom att ha beaktat det förhållande som förelåg vid skattebetalningen.²⁸¹ Om värdeminskningar på andelar skulle ha beaktats, skulle det belopp som den skattskyldige var skyldig att betala i skatt således ha blivit lägre än om värdeminskningarna inte skulle ha beaktats. Om ursprungsstaten skulle ha beaktat *karaktärsbyten av fåmansföretagsandelar* efter utflytten skulle, på motsvarande vis som rörande resonemanget om värdeminskningarna, det belopp som den skattskyldige varit skyldig att betala i skatt också ha kunnat bli lägre än om de ändrade förhållandena inte skulle ha beaktats. Detta som en konsekvens av att den effektiva skattesatsen skulle kunna ha blivit lägre. Därmed skulle EU-domstolens uttalanden om värdeminskningar även kunna överföras på denna fråga om karaktärsbyte av andelar. Om ursprungsstaten inte skulle ha beaktat karaktärsbyten av fåmansföretagsandelar, genom att summan att betala i skatt i den gränsöverskridande situationen skulle ha blivit högre än i en inhemsk situation, hade således en negativ särbehandling och ett hinder mot etableringsfriheten förelegat.

Sammanfattningsvis skulle samtliga tre delar som nu analyserats ha utgjort hinder mot artikel 49 FEUF, om Sverige skulle ha infört exitbeskattningsreglerna i det uppmålade fiktiva scenariot. Skulle då dessa exitskatte regler, som skulle ha utgjort ett hinder mot etableringsfriheten, ha kunnat rättfärdigas?

4.5 Skulle de hindrande exitskatte reglerna ha kunnat rättfärdigas?

Eftersom exitbeskattningsregleringen i det fiktiva scenariot utgjorde hinder och inte öppen diskriminering, kan rättfärdigandeprövningen ske i enlighet med rule of reason-doktrinen.²⁸² Som framgår av omständigheterna i det fiktiva scenariot, syftade exitbeskattningsregleringen till att värna den svenska skattebasen, motverka skatteundandraganden samt upprätthålla en välavvägd fördelning av olika länders beskattningsrätt.

När det gäller det första syftet att skydda den svenska skattebasen, skulle ett skydd av den svenska skattebasen i praktiken även ha inneburi ett skydd för de svenska skatteintäkterna. Detta genom att skatteberäkningen görs på grundval av basen av de beskattningsbara inkomsterna (skattebasen).²⁸³ I Lasteyrie-målet uttalade EU-domstolen att en minskning av skatteintäkterna inte kan ses som ett tvingande hänsyn av allmänintresse, som kan åberopas för att motivera ett hinder mot en grundläggande frihet.²⁸⁴ Därmed borde inte heller exitbeskattningsreglerna i det fiktiva scenariot ha kunnat rättfärdigas med denna grund.

När det gäller det andra angivna syftet i det fiktiva scenariot, har EU-domstolen

²⁸¹ Jfr C-503/14 kommissionen mot Portugal, p. 55; C-470/04 N, p. 37.

²⁸² Jfr ovan avsnitt 1.7.

²⁸³ Dahlberg, 2014, s. 390.

²⁸⁴ C-9/02 de Lasteyrie du Saillant, p. 60.

visserligen tidigare i sin praxis funnit att skatteundandragande eller skatteflykt kan anses vara tvingande skäl av allmänintresse som kan rättfärdiga ett hinder mot en grundläggande frihet i fördraget.²⁸⁵ För att denna rättfärdigande grund skulle ha blivit tillämplig i det fiktiva scenariot skulle ändamålet med exitbeskattningsreglerna ha behövt vara att stänga ute helt konstlade upplägg eller rena skentransaktioner.²⁸⁶ Som anfördes ovan i avsnitt 3.2.1.3 så uttalade EU-domstolen i Lasteyrie-målet, i detta hänseende, att det inte går att uppställa en presumtion om att skatteflykt föreligger enbart på grundval av personers utflyttning. Om reglerna även träffade dem som inte flyttade ut av skatteflyktsskäl, så uppfyllde reglerna inte kravet på proportionalitet. I ett sådant fall kunde skatteflykt inte användas för att rättfärdiga reglerna.²⁸⁷ I det aktuella fiktiva scenariot skulle exitbeskattningsreglerna ha träffat alla fysiska personer som flyttade ut, så länge som deras värdeökningar översteg 100 000 kronor, och inte enbart utflyttningssituationer som kan hänföras till kategorin skentransaktioner och konstlade upplägg.²⁸⁸ Därmed skulle inte heller denna rättfärdigande grund ha kunnat användas för att rättfärdiga exitbeskattningsreglerna i det fiktiva scenariot.

När det sedan gäller rättfärdigande grunden att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna så ska först erinras att det är en av EU-domstolen accepterad rättfärdigande grund, som analysen i kapitel 3 visat.²⁸⁹ När det gäller hindret i form av att *beskattningen utlöstes enbart i en utflyttningssituation*, just på grund av den fysiska personens utflyttning och då värdeökningen på andelarna fortfarande var latent, torde hindret ha kunnat rättfärdigas med den aktuella rättfärdigande grunden. Den fysiska personen skulle nämligen inte ha behövt betala skatten omedelbart i samband med utflyttningen. Istället skulle den fysiska personen ha haft en valmöjlighet mellan att betala skatten omedelbart eller att ansöka om uppskov med att betala skatten, vilket skulle ha medfört att kravet på proportionalitet hade varit uppfyllt. Utflyttningsbeskattningsreglerna skulle, i denna del, därmed ha utgjort ett hinder mot etableringsfriheten som hade kunnat rättfärdigas med hänvisning till ändamålet med bestämmelserna, att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.²⁹⁰

Som anfördes ovan i avsnitt 4.3 så skulle reglerna om exitbeskattning i det fiktiva scenariot även ha inneburit ett hinder mot etableringsfriheten i och med *kravet på årlig uppgift*, för att ett uppskov med betalningen av skatten skulle beviljas. Den administrativa bördan som den årliga uppgiften innebar villkorade alltså uppskovet. Med stöd av Portugal-målet skulle emellertid även detta hinder ha kunnat rättfärdigas med hänvisning till ändamålet med bestämmelserna, att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Visserligen är det inte troligt att proportionalitetskravet skulle ha varit

²⁸⁵ Ståhl m.fl., 2011, s. 152.

²⁸⁶ C-9/02 de Lasteyrie du Saillant, p. 50; C-436/00 X och Y mot Riksskatteverket, ECLI:EU:C:2002:704, p. 61.

²⁸⁷ C-9/02 de Lasteyrie du Saillant, p. 50–56.

²⁸⁸ Se C-196/04 Cadbury Schweppes plc och Cadbury Schweppes Overseas Ltd mot Commissioners of Inland Revenue, ECLI:EU:C:2006:544, där kriterier för rent konstlade upplägg preciseras. För konstlade upplägg ska anses föreligga krävs att ett subjektivt rekvisit, om avsikt att uppnå en skattefördel, är uppfyllt samt att ett objektivt rekvisit är uppfyllt där ändamålet med den aktuella friheten inte uppnås. Ett objektivt rekvisit är exempelvis uppfyllt om en skattskyldig upprättar ett brevlådeföretag i utlandet som saknar personal, verksamhet, lokaler osv (Ståhl m.fl., 2011, s. 152).

²⁸⁹ C-503/14 kommissionen mot Portugal, p. 51; C-470/04, N-målet, p. 42.

²⁹⁰ C-503/14 kommissionen mot Portugal, p. 47 och p. 60.

uppfyllt om samma bedömning gjorts som i N-målet. En årlig uppgift är nämligen något annat och mer långtgående än en enda skattedeklaration i samband med utflyttningen som kunde uppfylla kravet på proportionalitet i N-målet.²⁹¹ Med hänvisning till slutsatserna i avsnitt 3.4.4, att vissa av uttalandena i rättfärdigandeprövningen i N-målet är obsoleta i och med de motsatta uttalandena i Portugal-målet, torde kravet på proportionalitet ändå ha kunnat uppfyllas. Genom det senare Portugal-målet, som stödjer sig på principerna i NGI-målet, är det nämligen inte oproportionerligt att kräva att den skattskyldige bevakar sina tillgångar med en årlig deklaration för att uppskov ska beviljas.²⁹² Av det nu sagda följer därmed att hindret mot etableringsfriheten i form av den årliga uppgiften, skulle ha kunnat rättfärdigas.

Vad slutligen gäller huruvida ändamålet att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna skulle ha kunnat rättfärdiga hindret, avseende att ett *karaktärsbyte av fåmansföretagsandelar inte beaktades* av ursprungsstaten enbart i en utflyttningssituation, ska först ett visst påpekande göras. Av samma skäl som anfördes ovan i restriktionsprövningen (i avsnitt 4.4) så kan EU-domstolens uttalanden om värdeminskningar, i utflyttningsbeskattningsmålen, användas i den fortsatta rättfärdigandeprövningen avseende att karaktärsbyten av fåmansföretagsandelar inte beaktades av ursprungsstaten.

Av EU-domstolens uttalande i Portugal-målet, med hänvisning till bedömningen av proportionalitet i NGI-målet, framgick att ”den omständigheten att den mottagande medlemsstaten eventuellt inte beaktar värdeminskningar inte medför någon skyldighet för ursprungsstaten att vid den tidpunkt då de nya bolagsandelarna slutligt avyttras räkna om den skatt som ska betalas, vilken blivit slutligt fastställd vid den tidpunkt då den skattskyldige på grund av att denne flyttade sin hemvist upphörde att vara skattskyldig i ursprungsstaten”.²⁹³ I analysen i kapitel 3 konstaterades därför att, efter Portugal-målet behöver en ursprungsstat inte beakta värdeminskningar på orealiserade värdeökningar i samband med betalningen av skatten för att reglerna ska vara förenliga med etableringsfriheten. Det tidigare rättsläget genom N-målet med att ursprungsstaten måste beakta värdeminskningar i vissa fall för att kravet på proportionalitet ska vara uppfyllt, var nämligen med stöd av principen *lex posterior derogat priori* upphävd i denna del till förmån för ett nytt rättsläge i och med Portugal-målet.

Av samma skäl som uttalades i Portugal-målet via NGI-målet kan här anföras att exitbeskattningsreglerna i det fiktiva scenariot, som inte skulle ha beaktat karaktärsbyten av kvalificerade andelar, skulle ha svarat mot ett ändamål av allmänintresse. Så skulle ha varit fallet eftersom reglerna syftade till att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.²⁹⁴ Exitbeskattningsregeln 44 kap. 8 c § IL i det fiktiva scenariot, tillsammans med reglerna om kvalificerade andelar, innebar vidare att endast den värdeökning som uppstått på andelarna i Sverige skulle ha beskattats i Sverige. Skattebeloppet skulle ha fastställts när den skattskyldige hade flyttat ut från landet och anstånd med betalningen skulle ha kunnat beviljats fram till dess att andelarna faktiskt avyttrades. Eftersom utflyttningsstaten därmed endast avsåg att beskatta en värdeökning som vid sin uppkomst omfattades av ursprungsstatens beskattningsrätt före bytet av den fysiska

²⁹¹ C-470/04 N, p. 49–50.

²⁹² C-371/10 National Grid Indus, p. 71 och 77; C-503/14 kommissionen mot Portugal, p. 60.

²⁹³ C-371/10 National Grid Indus, p. 61; C-503/14 kommissionen mot Portugal, p. 55.

²⁹⁴ C-503/14 kommissionen mot Portugal, p. 55.

personens skatterättsliga hemvist, medan den värdeökning som uppkom efter utflytten enbart skulle ha beskattats i inflyttningsstaten, skulle reglerna också varit ägnade att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.²⁹⁵

Att ursprungsstaten inte skulle ha beaktat ett karaktärsbyte i en gränsöverskridande situation, skulle vidare inte ha gått utöver vad som var nödvändigt för att uppnå ändamålet att fördela beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Reglerna skulle därför även ha uppfyllt kravet på proportionalitet i denna del. Med stöd av principerna i NGI-målet, som genom Portugal-målet även omfattar utflyttningsbeskattning av fysiska personer, skulle ursprungsstaten nämligen inte ha haft någon skyldighet att beakta ett karaktärsbyte av fåmansföretagsandelar. Någon skyldighet att räkna om den skatt på andelarna som blivit slutligt fastställd vid tidpunkten för utflytten, vid betalningen av skatten när värdeökningen på andelarna väl realiserades, skulle således inte ha förelegat.²⁹⁶ Hindret mot etableringsfriheten, i form av att ett karaktärsbyte av fåmansföretagsandelar inte skulle ha beaktats enbart i en utflyttningsituation, skulle därmed ha kunnat rättfärdigas.

Sammanfattningsvis skulle de nu analyserade delarna av exitskattereglerna, i det fiktiva scenariot, ha varit förenliga med artikel 49 FEUF om de skulle ha införts i svensk skattelagstiftning. Exitskattereglerna, som visserligen skulle ha inneburit ett hinder mot etableringsfriheten, skulle nämligen ha kunnat rättfärdigas genom att de hade säkerställt en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och hade uppfyllt kravet på proportionalitet.

²⁹⁵ C-371/10 National Grid Indus, p. 48; C-470/04 N, p. 47.

²⁹⁶ C-371/10 National Grid Indus, p. 61; C-503/14 kommissionen mot Portugal, p. 55.

5. Avslutning

5.1 Inledning

I denna uppsats har det primära syftet varit att utifrån EU-domstolens praxis analysera om utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar kan utgöra hinder mot etableringsfriheten och, om så är fallet, huruvida det finns möjlighet till rättfärdigande. Denna analys har gjorts inom ramen för ett fiktivt scenario, som i huvudsak baserades på Skatteverkets lagförslag ”Exitbeskattning för fysiska personer” som förkastades i mars 2018. Följande frågeställningar har besvarats. Skulle det ha varit förenligt med etableringsfriheten att beskattning, av en orealiserad värdeökning på andelar, skulle ha utlösts i utflyttningsstaten enbart på grund av en fysisk persons utflyttning till en annan medlemsstat i EU? Skulle det ha varit förenligt med etableringsfriheten att uppskov med betalningen av skatten i utflyttningsstaten skulle kunna ha beviljats en fysisk person, under förutsättning att en årlig uppgift hade lämnats? Skulle det ha varit förenligt med etableringsfriheten att utflyttningsstaten inte skulle ha beaktat så kallade karaktärsbyten av andelar i fåmansföretag enbart i en utflyttningsituation?

Innan det primära syftet kunde infrias var det emellertid nödvändigt att uppfylla det sekundära syftet med uppsatsen. Det sekundära syftet var att analysera rättsutvecklingen i EU-domstolens praxis, om utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar, genom att göra tre nedslag i denna rättsutveckling – först i rättsläget efter Lasteyrie-målet och N-målet som meddelades i början av 2000-talet, sedan i rättsläget efter NGI-målet från 2011 och slutligen i det nu gällande rättsläget efter Portugal-målet från 2016.

I det följande presenteras en kombinerad sammanfattning och slutsats, för att visa på hur uppsatsen har uppfyllt syftet och hur de uppställda frågeställningarna har besvarats, följt av några avslutande ord.

5.2 Sammanfattande slutsats

EU-domstolens rättspraxis om utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar tog sin början med det banbrytande Lasteyrie-målet. I detta mål konstaterade EU-domstolen för första gången i ett utflyttningsbeskattningsmål att vissa nationella regler om utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar kunde utgöra ett hinder mot etableringsfriheten som inte kunde rättfärdigas. Det efterföljande N-målet både bekräftade och preciserade EU-domstolens tidigare dom i Lasteyrie-målet.

Rättsläget efter dessa två mål om utflyttningsbeskattning var möjligt att sammanfatta så att omedelbar beskattning i samband med en fysisk persons utflyttning var i strid med etableringsfriheten om ett uppskov med betalningen av skatten inte gavs automatiskt, om ett uppskov med betalningen var villkorat eller om eventuella värdeminskningar efter utflyttningen inte beaktades, i samband med betalningen av skatten.

EU-domstolens ställningstaganden i NGI-målet, det första av EU-domstolens mål om utflyttningsbeskattning av juridiska personers orealiserade värdeökningar som meddelades år 2011, kom att skilja sig i vissa hänseenden från de två tidigare meddelade målen i själva rättfärdigandeprövningen. Dessa skillnader resulterade i nationella regler om

utflyttningsbeskattning av juridiska personers orealiserade värdeökningar var förenliga med etableringsfriheten även om ett uppskov med skattebetalningen inte gavs automatiskt, om uppskovet var villkorat eller om ursprungsstaten inte beaktade eventuella värdeminskningar som uppstått efter utflytten i samband med betalningen av skatten. Efter NGI-målet var det länge oklart om rättsläget, efter Lasteyrie- och N-målet, i och med NGI-målet hade ändrats i vissa delar eller om rättsläget kvarstod oförändrat. Framställningen har emellertid visat att EU-domstolen genom Portugal-målet, från år 2016, har rätt ut vissa av dessa oklarheter.

Analysen i uppsatsen har då visat att det nu gällande rättsläget efter Portugal-målet kan sammanfattas så att nationella regler om utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar kan vara förenliga med etableringsfriheten, även om beskattning utlöses på grund av en fysisk persons utflyttning. Det förutsätter emellertid att reglerna inte ställer krav på omedelbar uppbörd av skatten. Istället måste den fysiska personen ges möjlighet att välja mellan att dels ansöka om uppskov med att betala skatten och dels att betala skatten omedelbart. Även om uppskovet är villkorat av administrativa bördor, i form av att bevaka tillgångar och krav på säkerhet, kan reglerna vara förenliga med etableringsfriheten. Likaså behöver inte ursprungsstaten, i samband med att uppskovet upphör och i samband med skatteuppbörden, beakta eventuella värdeminskningar som har uppstått efter tidpunkten för utflyttningen för att reglerna ska vara förenliga med etableringsfriheten.

Av uppsatsen har det vidare framgått att genom Portugal-målet via NGI-målet har det rättsläge som EU-domstolen etablerade med sin rättspraxis i Lasteyrie-målet och N-målet, om förhållandet mellan etableringsfriheten och nationella regler om utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar, dels upprätthållits och dels tagit en ny riktning. Den nya riktningen i Portugal-målet visar sig i att EU-domstolen i Portugal-målet, till skillnad från i Lasteyrie-målet och N-målet, fann att etableringsfriheten inte kräver att ett uppskov med betalningen av skatten ges automatiskt. I stället är det tillräckligt att den fysiska personen ges en valmöjlighet mellan att dels omedelbart betala skatten och dels ansöka om uppskov med betalningen av skatten. Portugal-målet skiljde sig vidare åt från de tidigare meddelade målen Lasteyrie och N genom att ett uppskov inte behövde vara ovillkorat för att de nationella reglerna skulle vara förenliga med etableringsfriheten. Uppskovet kunde enligt Portugal-målet istället vara villkorat av administrativa bördor, i form av exempelvis en bevakning av värdeökningen och ett krav på säkerhet. Därutöver skiljde sig Portugal-målet från N-målet avseende ställningstagandet om värdeminskningar. EU-domstolens uttalanden i Portugal-målet, i motsats till N-målet, innebar nämligen att utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar kan vara förenlig med artikel 49 FEUF även om ursprungsstaten inte beaktade eventuella värdeminskningar som uppstod efter utflytten i samband med betalningen av skatten.

I Portugal-målet åstadkom EU-domstolen denna nya riktning genom att överföra vissa av principerna från NGI-målet, som rörde utflyttningsbeskattning av juridiska personer, till Portugal-målets rättfärdigandeprövning. Uppsatsen har i detta hänseende uttalat att i vart fall när det gäller exitbeskattningsregler som utgör hinder mot etableringsfriheten men som syftar till att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, gäller därmed vissa av principerna från NGI-målet i och med Portugal-målet även utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar.

Uppsatsen har således visat att det endast är vissa delar av rättfärdigandeprövningen i Portugal-målet som skiljer sig åt från rättfärdigandeprövningen i Lasteyrie-målet och N-målet. När det gällde restriktionsprövningen och övriga delar av rättfärdigandeprövningen, skiljde sig därför inte det rättsläge som uppstod efter Lasteyrie-målet och N-målet från det nu gällande rättsläget i och med Portugal-målet. Eftersom ändå vissa delar i rättfärdigandeprövningen i Portugal-målet skiljde sig åt från rättfärdigandeprövningen i Lasteyrie-målet och N-målet, uppstod en regelkonflikt. Eftersom EU-domstolen inte hade uttalat något annat kunde konflikten, som uppstod genom att ställningstagandena i tidigare och senare rättspraxis delvis skiljde sig åt, lösas enligt principen *lex posterior derogat priori*. Senare utfärdad reglering i form av Portugal-målet hade därför, i de delar som stred mot tidigare reglering i form av Lasteyrie-målet och N-målet, företräde framför tidigare rättspraxis. Konsekvenserna av rättslägets delvis nya riktning i och med Portugal-målet via NGI-målet var därmed, att vissa delar av det tidigare rättsläget som EU-domstolen etablerade genom sin rättspraxis i Lasteyrie-målet och N-målet är obsoleta.

Vidare har analysen i uppsatsen visat att etableringsfriheten i artikel 49 FEUF är den fördragsfrihet som stått i fokus i samtliga mål som EU-domstolen meddelat om utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar. Även om EU-domstolen i viss mån uttalar hur etableringsfriheten förhåller sig till de övriga friheterna inom ramen för målen, utvisade däremot inte den undersökta praxisen hur en gränsdragning mellan etableringsfriheten och de övriga friheterna kan göras mer specifikt.

Denna senare fråga var nödvändig att besvara för att kunna uppnå det primära syftet med uppsatsen. Att undersöka vilken fördragsfrihet som blev tillämplig var nämligen ett första viktigt steg i analysen, som i systematiskt hänseende genomfördes utifrån EU-domstolens metod. Analysen, som tog avstamp i ett av mig uppmålat fiktivt scenario med dels delar av det förkastade lagförslaget ”Exitbeskattning av fysiska personer” och dels ytterligare omständigheter, visade att när det gäller utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar kunde inte den fria rörligheten för varor bli tillämplig. Så var fallet eftersom värdeökningar är något annat än varor och denna frihet dessutom sällan är aktuell på området för direkt beskattning. På grund av att en utflyttning av skatterättslig hemvist är av varaktig karaktär skulle inte heller den fria rörligheten för tjänster ha blivit aktuell. I en gränsdragning mellan etableringsfriheten och den fria rörligheten för arbetstagare skulle den förra friheten kunna bli aktuell snarare än den senare, eftersom den fysiska personen i det fiktiva scenariot var anställd i sitt eget bolag och därmed snarare var egenföretagare än arbetstagare. Den fysiska personen i det fiktiva scenariot avsåg vidare att bedriva kapitalförvaltning av ett majoritetsinnehav, om 100 procent, av andelar i ett bolag beläget i ursprungsstaten efter utflyttningen. Även om denna ekonomiska verksamhet därmed var liten så skulle den ha varit tillräcklig för att etableringsfriheten skulle kunna ha aktualiserats. Etablering är nämligen ett vittomfattande begrepp som innebär en möjlighet till ett kontinuerligt och stadigvarande deltagande i det ekonomiska livet i en annan medlemsstat än ursprungsstaten för en person som är bosatt i EU. När en person äger 100 procent av aktierna i ett bolag som har säte i en annan medlemsstat så omfattas denne definitivt av etableringsfriheten. Eftersom etableringsfriheten utgör *lex specialis* i förhållande till artikel 21 FEUF gavs den förra friheten företräde. I gränsdragningen mellan etableringsfriheten och den fria rörligheten för kapital, kunde inte ändamålet med lagstiftningen i det fiktiva scenariot visa

vilken av dessa två fördragsfriheter som lagstiftningen främst hade en avgörande verkan på och skulle ges företräde. De nationella reglerna i scenariot var nämligen tillämpliga oavsett storleken av andelsägandet i ett bolag och därmed både på innehav som gav ett bestämmande inflytande och innehav av minoritetsandelar. Eftersom ändamålet därmed inte gav tillräcklig ledning fick hänsyn tas till de omständigheterna i det enskilda fallet. Med andra ord omständigheterna i det uppmålade fiktiva scenariot. Eftersom den fysiska personens ägande uppgick till 100 procent av andelarna förelåg ett bestämmande inflytande varför artikel 49 FEUF gavs företräde framför artikel 63 FEUF och etableringsfriheten blev tillämplig.

Det ska slutligen anföras att de delar av Skatteverkets lagförslag om "Exitbeskattning för fysiska personer" som inom ramen för uppsatsens fiktiva scenario har analyserats, skulle ha varit förenliga med etableringsfriheten om de hade införts i svensk skattelagstiftning. I det fiktiva scenariot utlöstes visserligen beskattningen enbart i en utflyttningssituation, men inte i en inhemsk situation, just på grund av den fysiska personens utflyttning då värdeökningen på andelarna fortfarande var orealiserad, men däremot tvingades inte personen att betala skatten omedelbart efter utflyttningen. Istället gavs den fysiska personen en valmöjlighet mellan att betala skatten omedelbart eller att ansöka om uppskov med att betala skatten. Den föreslagna utflyttningsskattregleringen skulle därmed i denna del ha utgjort ett hinder mot etableringsfriheten som med stöd av Portugal-målet skulle kunna rättfärdigas med säkerställandet av en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.

Kravet på årlig uppgift för att uppskov med betalningen av skatten skulle beviljas utgjorde vidare i och för sig också en administrativ börda som villkorade uppskovet och utgjorde därmed i sig ett hinder. Om motsvarande bedömning skulle ha gjorts som i N-målet torde visserligen inte proportionalitetskravet ha varit uppfyllt och hindret skulle därmed inte ha kunnat rättfärdigas. En årlig uppgift är nämligen mer långtgående än en enda skattedeklaration i samband med utflyttningen som ansågs uppfylla kravet på proportionalitet i N-målet. Eftersom en av slutsatserna i uppsatsen, som framkommit ovan, är att N-målets uttalande om att ett uppskov inte får vara villkorat är upphävt i och med de motsatta uttalandena i det senare Portugal-målet, kunde inte N-målet anföras som stöd för att reglerna i scenariot var oproportionerliga i denna del. I stället med stöd av Portugal-målet skulle även detta hinder kunna ha rättfärdigats, med rättfärdigandegrunden att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. EU-domstolens ställningstagande i Portugal-målet, som stödjer sig på principerna i NGI-målet, innebär nämligen att det inte är oproportionerligt att ursprungsstaten kräver att den skattskyldige bevakar sina tillgångar med en årlig deklaration för att uppskov ska beviljas.

När det slutligen gällde att utflyttningssstaten i det fiktiva scenariot inte skulle ha beaktat ett karaktärsbyte av fåmansföretagsandelar i samband med betalningen av skatten, argumenterades det i uppsatsen för att EU-domstolens uttalande i N-målet, NGI-målet och Portugal-målet om värdeminskningar efter utflytten kunde tillämpas. Om ursprungsstaten inte beaktade ett karaktärsbyte av kvalificerade andelar i en gränsöverskridande situation skulle nämligen en fysisk person, på motsvarande vis som EU-domstolen funnit när det gäller fall då ursprungsstaten inte beaktar värdeminskningar som uppstår efter en fysisk persons utflytt, kunna ha behövt erlagga en större summa i skatt jämfört med en person som inte flyttat ut. I detta hänseende konstaterades att de nationella reglerna i det fiktiva scenariot, i denna del, skulle ha utgjort ett hinder mot etableringsfriheten. Liksom i de övriga delarna av det fiktiva

scenariot, som har analyserats i uppsatsen, skulle det ändå ha varit förenligt med etableringsfriheten om utflyttningsstaten inte beaktade ett karaktärsbyte av andelar i fåmansföretag i samband med betalningen av skatten efter utflytten. Detta eftersom ett rättfärdigande torde ha kunnat vara möjligt. Reglerna kunde rättfärdigas genom att de syftade till att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten och inte gick utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta ändamål. Med stöd av Portugal-målet via NGI-målet skulle, på motsvarande vis som gällde värdeminskningar, ett karaktärsbyte av fåmansföretagsandelar inte ha behövts beaktas efter utflytten för att reglerna om utflyttningsbeskattning skulle vara proportionerliga. Det motsatta uttalandet i N-målet kunde inte leda till en annan slutsats eftersom N-målets uttalanden om värdeminskningar var upphävda i denna del.

5.3 Avslutande ord

Efter denna uppsats om exitbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar i förhållande till etableringsfriheten i EU kommer följande avslutande ord väl till pass. Till följd av att medlemsstaternas fiskala suveränitet på området för direkt beskattning är stark och inte så lätt kan hindras av den positiva integrationsprocessen, har EU:s medlemsstater möjlighet att införa så kallade exitskatteregler i sina nationella skattelagstiftningar. Denna möjlighet har också utnyttjats av ett antal medlemsstater i EU. Medlemsstaterna kan i utformningen av dessa exitskatteregler också beakta den negativa integrationsprocessen med EU-domstolens mål om utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar för att på så vis säkerställa att deras exitskatteregler är förenliga med etableringsfriheten.

EU-domstolens senaste utveckling i praxis med Portugal-målet ger dessutom medlemsstaterna större spelutrymme än tidigare i utformningen av de nationella reglerna om utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar. Även om reglerna i Portugal-målet inte i sig var möjliga att rättfärdiga så kan EU-domstolens uttalanden i målets rättfärdigandeprövning tolkas så att vissa nationella exitskatteregler (exempelvis att ett uppskov villkoras eller att värdeminskningar efter utflytten inte beaktas) som tidigare (med stöd av Lasteyrie- och N-målet) hade hindrat etableringsfriheten och inte hade kunnat rättfärdigas, i och med det gällande rättsläget efter Portugal-målet är förenliga med etableringsfriheten.

Den gjorda analysen i uppsatsen sträcker sig emellertid endast fram till och med 2016. Som har framhållits fler gånger i denna uppsats är EU-domstolens praxis ständigt i rörelse. Eftersom EU-domstolen inte är bunden av sin egen praxis, finns det således inget som hindrar att EU-domstolen i ett nytt mål frångår ställningstagandena i Portugal-målet och istället genomför rättfärdigandeprövningen med proportionalitetsbedömningen i linje med de tidigare meddelade målen Lasteyrie och N. Därutöver är själva bedömningen av proportionalitet komplex. EU-domstolen kan tillämpa proportionalitetsprincipen på olika sätt beroende på sammanhang. Portugal-målet rörde utflyttningsbeskattning efter andelsbyte medan så inte var fallet i Lasteyrie-målet och N-målet. Skatteobjektet (bolagsandelar) var däremot detsamma i samtliga tre mål. Så om EU-domstolen tar upp ett nytt mål till prövning där de nationella omständigheterna liknar de i Lasteyrie-målet och N-målet, men skiljer sig från de i Portugal-målet, kan det möjligtvis finnas skäl för EU-domstolen att genomföra bedömningen av

proportionalitet på motsvarande vis som gjordes i Lasteyrie-målet och N-målet. Det skulle medföra att EU-domstolens uttalanden i Portugal-målets proportionalitetsbedömning enbart skulle omfatta fall då utflyttningsbeskattningen föregåtts av ett andelsbyte, medan Lasteyrie-målet och N-målets proportionalitetsbedömning skulle gälla i övriga fall. EU-domstolen har emellertid ännu inte gjort en sådan bedömning av proportionalitet, som innebär en ändring av rättsläget efter Portugal-målet. Om det nu gällande rättsläget efter Portugal-målet kommer upprätthållas eller ändras kan därför bara framtiden utvisa. Oavsett vilket som blir fallet så utgör rättsläget som uppkom i och med Portugal-målet det nu gällande rättsläget, dvs. rättsläget som det ser ut i skrivande stund, vilket också har analyserats i uppsatsen.

Som framkommit i detta arbete stod även Sverige nyligen, i början av 2018, inför valet och kvalet att utnyttja möjligheten att utforma och införa nationella exitskatteregler, som syftade till att upprätthålla den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Denna möjlighet utnyttjades visserligen inte genom att lagförslaget ”Exitbeskattning för fysiska personer”, som var framtaget av Skatteverket, förkastades i mars 2018. Som det faktiska lagförslaget var utformat skulle det emellertid, med beaktande av EU-domstolens praxis på området, ha varit förenligt med etableringsfriheten om det hade införts i svensk skattelagstiftning. I vart fall i de delar av lagförslaget som har analyserats i uppsatsen inom ramen för ett fiktivt scenario.

Det ska avslutningsvis sägas att bara för att vissa nationella regler om exitbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar skulle kunna rättfärdigas av hänsyn till säkerställandet av den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och vara förenliga med etableringsfriheten, så tar inte detta eventuella rättfärdigande bort det faktum att det fortfarande föreligger ett hinder mot etableringsfriheten på EU:s inre marknad när exitskatteregler införs i medlemsstaters lagstiftningar. Nationella regler om exitbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar utgör således i regel alltid ett hinder för upprättandet av EU:s inre marknad i allmänhet och ett hinder för den europeiska integrationsprocessen i synnerhet.

6. Källförteckning

Offentligt tryck

Författningar

Fördraget om Europeiska unionen
Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
Inkomstskattelag (1999:1229)

Propositioner

Prop. 1989/90:110 *om reformerad inkomst- och företagsbeskattning*

Övrigt offentligt tryck från Sverige

Skatteverket, Promemoria, Bilaga till dnr: 202 467348-17/113, Exitbeskattning för fysiska personer – Beskattning av realiserade kapitalvinster som upparbetats i Sverige, 2017-11–27, [cit. SKV:s promemoria].

Skriftlig fråga 2017/18:708 En exitskatt, 2018-02-02.

Remissyttrande över promemorian Exitbeskattning för fysiska personer, Förvaltningsrätten i Jönköping, Diarienumr: FJO 2017/303, 2018-02-28.

Riksdagens protokoll, 2017/18:78, 2018-03-02.

Remissyttrande, Uppsala Universitet, Juridiska fakulteten 2017/103, 2018-03-05.

Riksdagens protokoll, 2017/18:92, 2018-03-27.

Övrigt offentligt tryck från EU

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 [cit. KOM(2006)825 slutlig].

Övrigt offentligt tryck från OECD (Internationell rätt)

OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, [OECD MTC].

Rättsfall från EU-domstolen

- C-120/78 Rewe-Zentral AG mot Bundesmonopolverwaltung für Branntwein, ECLI:EU:C:1979:42 (Cassis de Dijon).
- C-270/83 Europeiska gemenskapernas kommission mot Franska republiken, ECLI:EU:C:1986:37 (Avoir Fiscal).
- C-55/94 Reinhard Gebhard mot Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano, ECLI:EU:C:1995:411 [cit. C-55/94 Gebhard].
- C-107/94 P. H. Asscher mot Staatssecretaris van Financiën, ECLI:EU:C:1996:251 [cit. C-107/94 Asscher].
- C-251/98 C. Baars mot Inspecteur der Belastingen Particulieren/Ondernemingen Gorinchem, ECLI:EU:C:2000:205 [cit. C-251/98 Baars].
- C-436/00 X och Y mot Riksskatteverket, ECLI:EU:C:2002:704.
- C-9/02 Hughes de Lasteyrie du Saillant mot Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, ECLI:EU:C:2004:138 [cit. C-9/02 de Lasteyrie du Saillant].
- C-403/03 Egon Schempp mot Finanzamt München V, ECLI:EU:C:2005:446.
- C-196/04 Cadbury Schweppes plc och Cadbury Schweppes Overseas Ltd mot Commissioners of Inland Revenue, ECLI:EU:C:2006:544.
- C-446/04 Test Claimants in the FII Group Litigation mot Commissioners of Inland Revenue, ECLI:EU:C:2006:774.
- C-470/04 N mot Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo, ECLI:EU:C:2006:525 [cit. C-470/04 N].
- C-492/04 Lasertec Gesellschaft für Stanzformen mbH mot Finanzamt Emmendingen, ECLI:EU:C:2007:273.
- C-102/05 Skatteverket mot A och B, ECLI:EU:C:2007:275.
- C-157/05 Winfried L. Holböck mot Finanzamt Salzburg-Land, ECLI:EU:C:2007:297.
- C-269/09 Europeiska kommissionen mot Konungariket Spanien, ECLI:EU:C:2012:439 [cit. C-269/09 kommissionen mot Spanien].
- C-371/10 National Grid Indus BV mot Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam, ECLI:EU:C:2011:785 [cit. C-371/10 National Grid Indus].
- C-35/11 Test Claimants in the FII Group Litigation mot Commissioners of Inland Revenue och Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs, ECLI:EU:C:2012:707 [cit. C-35/11 Test Claimants in the FII Group Litigation].
- C-47/12 Kronos International Inc. mot Finanzamt Leverkusen, ECLI:EU:C:2014:2200.
- C-503/14 Europeiska kommissionen mot Republiken Portugal, ECLI:EU:C:2016:979 [cit. C-503/14 kommissionen mot Portugal].
- C-327/16 Marc Jacob och Ministre des Finances et des Comptes publics mot Ministre des Finances et des Comptes publics och Marc Lassus, ECLI:EU:C:2018:210 [cit. C-327/16 Jacob].
- C-355/16 Christian Picart mot Ministre des Finances et des Comptes publics, ECLI:EU:C:2018:184 [cit. C-355/16 Picart].

Förslag till (EU-domstolens) avgörande

C-355/16 Förslag till avgörande av generaladvokat Paolo Mengozzi, Christian Picart mot
Ministre des Finances et des Comptes publics, ECLI:EU:C:2017:610.

Litteratur

- Avi-Yonah, R.S., *Taxation and Migration*, Series on International Taxation, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, Nederländerna 2015 [cit. Avi-Yonah, 2015].
- Barnard, C., *The Substantive Law of the EU*, upplaga 5, Oxford University Press, USA, New York, 2016 [cit. Barnard, 2016].
- Brokelind, C. & Johansson, J., A EUF-fördraget, SN 2017/6 s. 360–380.
- Cejie, K., *Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar: En skattevetenskaplig studie i internationell personbeskattning med fokus på skatteavtals- och EU-rättsliga problem*, Uppsala universitet, 2010 [cit. Cejie, 2010].
- Cejie, K., *Emigration Taxes – Several Questions, Few Answers: From Lasteyrie to National Grid Indus and beyond*, Intertax, 2012 [cit. Cejie, 2012].
- Cejie, K & Hilling, M., *Aktuellt om EU-domstolens praxis – direkt beskattning*, 2015 s. 859–865.
- Dahlberg, M., *Internationell beskattning*, upplaga 4, Studentlitteratur, Lund, 2014 [cit. Dahlberg, 2014].
- Derlén, M., Ingmanson, S. & Lindholm, J., *Grundläggande EU-rätt*, Liber, Stockholm, 2015.
- Gröning, L. & Zetterquist, O., *EU – konstitution, institution, jurisdiktion*, Liber, Malmö, 2011 [cit. Gröning & Zetterquist, 2014].
- Hultqvist, A., *Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD) och subsidiaritetsprincipen - Svenska folkets urgamla rätt att sig beskatta eller EU:s rätt?*, SN 2016/12 s. 853–863.
- Johansson, J., *EU-domstolens restriktionsprövning i mål om de grundläggande friheterna och direkta skatter*, Jure Förlag, Stockholm, 2016 [cit. Johansson, 2016].
- Korling, F. & Zamboni, M., *Juridisk metodlära*, Studentlitteratur, Lund, 2013 [cit. Korling & Zamboni, 2013].
- Lang, M., Pistone, P., Schuch, J. & Staringer, C., *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*, upplaga 3, Spiramus Press Ltd, England, London, 2013.
- Lodin, S-O., Lindencrona, G., Melz, P., Silfverberg, C & Simon-Almendal, T., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, upplaga 15, Studentlitteratur, Lund, 2015 [cit. Lodin m.fl., 2015].
- Moëll, C., *Proportionalitetsprincipen i skatterätten*, Juristförlaget i Lund, Lund, 2003.
- Mutén, L., *EG-domstolen och exitskatten*, SN 2004/5 s. 294–300.
- Nelson, M., *Beskattning vid utflyttning av fysisk person – en kommentar*, SvSkT 2006/8 s. 585–604.
- Nelson, M., *Utflyttning av aktiebolag – en analys i ljuset av den internationella skatterätten och EU-rätten*, MercurIUS Förlag, Stockholm, 2010 [cit. Nelson, 2010].
- Påhlsson, R., *Konstitutionell Skatterätt*, upplaga 3, Iustus förlag, Uppsala, 2013 [cit. Påhlsson, 2013].
- Rydin, U. & Båvall, B., *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, upplaga 3, Nordstedts Juridik, Stockholm, 2012 [cit. Rydin & Båvall 2012].
- Sallander, A.-S., *Skatteavtal – Om tolkning och tillämpning*, Liber, Stockholm, 2015.
- Sandgren, C., *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: Ämne, material, metod och argumentation*, Norstedts Juridik, upplaga 3:1, Stockholm, 2015 [cit. Sandgren, 2015].

- Sandström, K. & Bokelund Svensson, U., Fåmansföretag, Skatteregler och Skatteplanering, upplaga 11, Björn Lundén Information, 2016.
- Strömholm, S., Rätt, rättskällor och rättstillämpning: en lärobok i allmän rättslära, Norstedts Juridik, Stockholm, 1996.
- Ståhl, K., Persson Österman, R., Hilling, M. & Öberg, J., EU-skatterätt, upplaga 3, Iustus förlag, Uppsala, 2011 [cit. Ståhl m.fl., 2011].
- Terra, B.J.M. & Wattel, P.J., European tax law, upplaga 6, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, Nederländerna, 2012 [cit. Terra & Wattel, 2012].
- Tivéus, U., Tretolv, Skatt på kvalificerade andelar, Nordstedts Juridik, Stockholm, 2014 [cit. Tivéus, 2014].
- Wessel, R.A., The Inside Looking Out: Consistency and Delimitation in EU External Relations, Common Market Law Review 2000/37 s. 1135–1171, Kluwer Law International, Nederländerna, 2000.
- Zimmermann, H. & Dür, A., Key Controversies in European Integration, upplaga 2, Palgrave, London, 2016.

Jag, Emelie Colling, registrerades på kursen första gången vårterminen 2018. Jag har inte omregistrerats och inte heller deltagit i något tidigare examinationstillfälle.