

KATIA CEJIE

Anstånd med betalning av utflyttningskatter – har rättsläget klarnat?

I slutet av januari 2014 meddelade EU-domstolen ytterligare en dom där utflyttningsbeskattningsregler inom bolagssfären behandlades. I artikeln sätts målet in i den rad av domar som EU-domstolen redan tidigare har meddelat på området. Vidare analyseras huruvida målet bringat klarhet i frågan om de svenska anståndsreglerna i 63 kap. Skatteförfarandelagen (SFL) utgör en proportionerlig avvägning till de svenska uttagsbeskattningsreglerna när bolag flyttar sitt skatterättsliga hemvist utomlands.¹

1 INLEDNING

Syftet med denna artikel är att analysera om de svenska anståndsreglerna som är kopplade till uttagsbeskattning vid bolags skatterättsliga hemvistbyte uppfyller proportionalitetsprincipen. Frågeställningen gäller exempelvis huruvida kravet på ansökan om anstånd, förnyad ansökan och de olika betalningstidpunkter som gäller för olika typer av tillgångar utgör proportionerliga åtgärder.

EU-domstolen meddelade nyligen dom i mål C-164/12 *DMC Beteiligungsgesellschaft mbH (DMC)*.² Målet är relevant för att analysera huruvida de svenska anståndsreglerna i samband med uttagsbeskattning vid bolags skatteavtalsrättsliga hemvistbyte är att se som förenliga med de fria rörligheterna inom EU. Denna frågeställning behandlas i avsnitt 4. Artikeln inleds dock (avsnitt 2) med en bakgrundsredogörelse innehållande en förklaring av de svenska utflyttningsbeskattningsreglerna, de svenska anståndreglerna och en kort EU-rättslig bedömning av dessa regelsystem fram till tiden före *DMC*-målet. Därefter kommenteras EU-domstolens dom i det nyss nämnda målet (avsnitt 3). Artikeln avslutas med några korta kommentarer (avsnitt 5).

¹ Artikeln har skrivits inom ramen för projektet "Dividing the taxbase in a globalized world", vilket finansieras av Stiftelsen Riksbankens jubileumsfond, FAS och Skatteverket.

² Mål C-164/12 *DMC Beteiligungsgesellschaft mbH mot Finanzamt Hamburg-Mitte*. Dom meddelades den 23 januari 2014 av domstolens första avdelning. Det kan noteras att målet avgjordes utan föregående förslag till avgörande från Generaladvokat Wahl.

Detta gäller i synnerhet den tvingande successiva återföringen av anståndsbeloppet som görs när det handlar om inventarier och immateriella tillgångar (63:21 st. 2–3 SFL).

2 BAKGRUND

2.1 Utflyttningsbeskattning

Skälen till varför bolag flyttar från Sverige kan variera. Dessa kan grunda sig på exempelvis företagsekonomiska eller skattemässiga överväganden. Jag har i tidigare forskning presenterat hur man i praxis skiljer mellan en associationsrättslig flytt av ett bolag och en skatterättslig flytt.³ I det följande behandlas endast den skattemässiga flytten och några av de effekter som en sådan kan få. Associationsrättsligt fortsätter bolaget att existera i Sverige, såsom ett svenskt bolag.

För att företa en skatterättslig flytt krävs i princip att bolaget flyttar sin verkliga ledning utomlands, då ett bolags skatterättsliga hemvist i många skatteavtal fördelas till den stat där den verkliga ledningen befinner sig.⁴ I och med att bolaget flyttar sin skatterättsliga hemvist upphör Sveriges rätt, enligt flertalet ingångna skatteavtal, att beskatta bolagen om de inte längre har ett fast driftställe i Sverige. I syfte att skydda den svenska skattebasen från att orealiserade värdeökningar i bolagen som uppstått medan verksamheten bedrevs i Sverige går förlorade har Sverige i likhet med många andra länder infört så kallade utflyttningskatter. I nu aktuellt fall handlar det om uttagsbeskattning enligt 22:5 p. 4 och 22:7 IL. Reglerna innebär i korthet att om inkomst från en näringsverksamhet inte längre ska beskattas i Sverige på grund av skatteavtal ska man behandla dess tillgångar som om de har avyttrats för en ersättning motsvarande marknadsvärdet. Utflyttningsbeskattningen som sker (uttagsbeskattningen) kan ses som en fiktion då man behandlar tillgångarna i bolaget som om de har avyttrats.⁵ Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) fann i det s.k. *Malta*-målet,

3 Cejje, K., Utflyttning av bolag, SvSkT 2012 s. 164–169.

4 Se artikel 4(3) OECD:s modellavtal och den svenska modellen (SMTC). Det kan noteras att enligt modellavtalet ska det dubbla hemvistet som kan uppstå vid en tillämpning av artikel 4(1) lösas genom att personen ifråga ska anses ha hemvist i den stat där den har sin verkliga ledning (place of effective management). Det kan vidare observeras att den svenska förhandlingspolicyn när det gäller icke fysiska personer (artikel 4(3)) är att om dubbel hemvist föreligger så försöker Sverige avtala in en artikel att konflikten ska lösas genom en ömsesidig överenskomst, se SMTC (2009) artikel 4(3).

5 Se vidare Cejje, K., Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar – en skattevetenskaplig studie

RÅ 2008 ref. 30, att de svenska utflyttningsbeskattningsreglerna stred mot den fria etableringsrätten.⁶ HFD fann att reglerna utgjorde ett hinder som kunde rättfärdigas med stöd av territorialitetsprincipen och argumentet om en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstater. Reglerna ansågs dock oproportionerliga, då HFD ansåg att det fanns mindre ingripande sätt att uppnå samma mål, dvs. att uttagsbeskattningen effektuerades först när tillgångarna avyttrades (framskjuten beskattningstidpunkt). Samma år inledde kommissionen en skriftväxling med Sverige vilken i förlängningen skulle kunna ha kommit att leda till en fördragsbrottstalan.⁷ Mot bakgrund av kommissionens påtryckning och HFD:s dom i *Malta*-målet kompletterades de svenska uttagsbeskattningsreglerna med en möjlighet att begära anstånd med betalningen av skatten. Reglerna om uttagsbeskattning ändrades dock inte och kompletteringen som gjordes får ses som en minimiåtgärd från lagstiftarens sida.⁸ I samband med lagändringen avslutade kommissionen sina påtryckningar mot Sverige vilket, mot bakgrund av vid tidpunkten rådande rättsläge, kan ses som något förvånande.⁹

i internationell personbeskattning med fokus på skatteavtals- och EU-rättsliga problem, 2010 s. 43–44 med vidarehänvisning.

- 6 Se för en närmare analys Cejje, K., Regeringsrättens tolkning och tillämpning av svenska utflyttningskatteregler, SN 2008 s. 532–543; Dahlberg, M., Surpeme Administrative Court Finds Fault With Exit Tax Regime, TNI Vol 51, Number 2, July 14, 2008 s. 167–169. För en analys av Skatterättsnämndens förhandsbesked i målet se Mutén, L., Advanced Ruling board Issues Decision on Corporate Emigration, TNI October 9, 2006 s. 113 ff.
- 7 IP/08/1362, Direkt beskattning: Kommissionen begär att Sverige ska ändra bestämmelser om utflyttningskatt för bolag som anses begränsande, 2008-09-18 (dnr. 2007/2372) och Cejje, K., Ändrade regler vid utflyttning? SvSkT 2008 s. 760–764.
- 8 Se prop. 2009/10:39 s. 14, 33. Se även Franck., L Kommentar till propositionen om betalningsanstånd i samband med uttagsbeskattning mm., SvSkT 2010 s. 37f.
- 9 Se avsnitt 2.3 nedan. IP/10/299 Direct taxation: The European Commission requests Belgium, Denmark and the Netherlands to change restrictive exit tax provisions for companies and closes a similar case against Sweden. Detta har i utländsk doktrin tolkats som om kommissionen har godtagit de svenska reglerna. Se exempelvis Világa, R., Exit Taxes on Various Types of Corporate Reorganizations in Light of EU Law, European Taxation 2012 s. 346–354; van den Borek, H. & Meussen, G., National Grid Indus Case: Re-Thinking Exit Taxation, European Taxation 2012 s. 190–196. Jag instämmer inte i denna tolkning. Ser man till den kommunikation som skett mellan den svenska regeringen och kommissionen i ärendet framgår det inte att kommissionen uttryckligen har prövat de svenska reglerna, varför jag anser att frågan fortfarande kan bli föremål för prövning.

2.2 Anstånd och betalning därav

Efter det s.k. *Malta*-målet kompletterades reglerna med en möjlighet till anstånd med betalning av utflyttningsskatten, eftersom ett omedelbart uttag av densamma ansågs utgöra ett förbjudet hinder mot etableringsfriheten. Anståndsreglerna återfinns i dagsläget i 63:14, 17 och 21 SFL. Syftet med reglerna är att senarelägga betalningen av skatten. Reglerna innebär att Skatteverket, efter ansökan från det utflyttande bolaget, ska bevilja anstånd i den nyss nämnda situationen förutsatt att bolaget är fortsatt obegränsat skattskyldigt i Sverige. Anstånd beviljas ett år i taget, vartefter en ny ansökan måste göras. Anståndsbeloppets storlek regleras i 63:17 SFL. Huvudregeln är att anståndsbeloppet motsvarar den skatt som är hänförlig till uttaget. Beloppet kan dock komma att ändras. Anstånd med betalningen medges tills tillgångarna, till vilka skatten är hänförlig, inte längre finns kvar i näringsverksamheten. I förarbetena framkommer att vissa typer av tillgångar inte är avsedda att avyttras (exempelvis immateriella tillgångar och inventarier). Mot bakgrund av detta infördes en tvingande regel att anstånd vid uttagsbeskattning i de nu diskuterade situationerna på dessa typer av tillgångar successivt skulle upplösas över en tio- respektive fem-årig period.¹⁰ Tidpunkten för när anståndet upphör och ska betalas kan bli tredelad, beroende på vilka tillgångar som finns i företaget:

- För vanliga tillgångar upphör anståndet när dessa avyttras eller inte längre finns kvar i näringsverksamheten.
- För immateriella tillgångar ska anståndet successivt återföras till beskattning med 1/10 årligen.
- För inventarier ska anståndet successivt återföras till beskattning med 1/5 årligen.

Huvudregeln är vidare att kostnadsränta inte tas ut vid anstånd på grund av utflyttningsskattning, 65:7 st. 2 SFL.

¹⁰ Valet av antalet år ifrågasattes starkt under remissbehandlingen, se prop. 2009/10:39 s. 27ff; Cejje, K., *New Swedish Emigration Taxes on Business Income*, *European Tax Studies* 1/2012 och Franck, L., *Finansdepartementets förslag till EG-förenliga regler vid utflyttning av aktiebolag m.m.*, SvSkT 2009 s. 515. Se även för en allmän analys Thim, J., *En kritisk analys av svenska uttagsbeskattningsregler vid gränsöverskridande transaktioner*, SN 2010 s. 778–192.

2.3 En EU-rättslig bedömning – exempel på oklarheter

När reglerna om anstånd vid utflyttningsbeskattning infördes får det ansetts ha varit relativt oklart om de kunde ses som förenliga med EU-rätten. Mot bakgrund av den praxis som fanns från EU-domstolen vid tidpunkten, som endast avsåg utflyttningsbeskattning av individer, fanns många frågetecken.¹¹ Som exempel kan nämnas frågan om de principer som gällde utflyttningsbeskattning av individer även gällde utflyttningsbeskattning av bolag. Fanns det ett krav på automatiska uppskov eller kunde man kräva att den skattskyldige skulle ansökas om anstånd? Kunde man verkligen fastställa skatten omedelbart vid utflyttningsstidpunkten och strunta i senare värdenedgångar på tillgångarna?

Viss tid efter införandet av reglerna meddelade EU-domstolen sin första dom (mål C-371/10 *National Grid Indus*) i den långa raden av utflyttningsmål avseende bolag. Domen kastade onekligen nytt ljus över problematiken och utgjorde en bekräftelse på att den svenske lagstiftaren hade tänkt rätt i många avseenden.¹² Det visade sig nämligen att de principer som hade utkristalliserats i EU-domstolens praxis avseende utflyttningsbeskattning av individer inte nödvändigtvis gällde för utflyttningsbeskattning av bolag. Det framstod som möjligt dels att låta staten fastställa skattebeloppet omedelbart vid flytt, utan att beakta senare värdenedgångar på tillgångarna, dels att låta den skattskyldige (bolaget) ansöka om anstånd. Vidare kunde det i vissa fall framstå som acceptabelt att låta staterna kräva en omedelbar uppbörd av utflyttningskatten, förutsatt att bolaget hade en valmöjlighet i dessa situationer.

Även om det visade sig att det föreligger stora skillnader mellan möjligheten att utflyttningsbeskatta individer och bolag fanns även efter *National Grid Indus* fortfarande åtskilliga frågor kvar att besvara när det gällde de svenska reglernas förenlighet med EU-rätten. En sådan fråga var exempelvis om den successiva betalningen av anståndsbeloppet som

11 Cejje, K., *Emigration Taxation – Several Questions, Few Answers: From Lasteyrie to National Grid Indus and beyond*, Intertax 2012 s. 392–395; Cejje, K., *European Tax Studies* 1/2012 (avsnitt 4). En oklarhet som föreligger numer när det gäller utflyttningsbeskattning av individer är om de många mål från EU-domstolen som rör utflyttningsbeskattning av bolag innebär att den praxis som i dagläget finns avseende utflyttningsbeskattning av individer (av äldre datum) fortfarande gäller.

12 Se Cejje, K., *SvSkT* 2012 s. 163–178; van den Broek, H & Meussen, G., *European Taxation* 2012 s. 190–196 och Kok, R., *Exit Taxes for Companies in the European Union after National Grid Indus*, *EC Tax Review* 2012 s. 200–206.

krävs i den svenska lagtexten avseende inventarier och immateriella tillgångar var förenlig med EU-fördragets fria rörligheter. Flertalet domar har meddelats efter *National Grid Indus*, varav några kort kommenteras här.¹³ Av mål C-38/10 *Kommissionen mot Portugal* framgår att uttags- och utflyttningsbeskattning av andra tillgångar än finansiella tillgångar (vilket var föremål för prövning i *National Grid Indus*) omfattas av de principer som slogs fast i *National Grid Indus*. När det gällde vilka tillgångar som omfattades av dessa principer blev detta ytterligare något klarare genom domen i målet C-261/11 *Kommissionen mot Danmark*. I målet diskuterades tillgångar som inte var avsedda att avyttras efter en flytt, dvs. tillgångar som användes i verksamheten och som minskar i värde samt immateriella tillgångar, vilka hade en tidsbegränsad giltighet.¹⁴ Rättsfallet kan tolkas som att andra tidpunkter för uppbörd eventuellt skulle kunna fungera, än den då tillgångarna avyttras.¹⁵ Målet finns tyvärr bara på danska och franska. I punkt 37 skriver domstolen (min kursivering): ”Medlemsstaterna – som har ret til at beskatte de kapitalgevinster, der er opstået, mens de omhandlede aktiver befandt sig på deres område – er således berettigede til at foreskrive et andet udløsende kriterium for denne beskatning end den faktiske afståelse for at sikre beskatningen af aktiver, som ikke er bestemt til at blive realiseret, og som er mindre indgribende i etableringsfriheden end beskatning på tidspunktet for overførslen.” Av sammenhængen i dommen ifråga kan den kursiverade texten tolkas som att det kan finnas andra *betalningstidpunkter* (uppbörd) för skatten än när tillgångarna avyttras, i synnerhet om det handlar om tillgångar som inte är avsedda att avyttras. Den kursiverade texten kan även tolkas som att även andra *beskatnings-tidpunkter* än avyttring skulle kunna vara acceptabla, dvs. exempelvis en omedelbar beskattning vid utflyttning.¹⁶

Det kan avslutningsvis nämnas att domstolen varken går in på vilka tillgångar som skulle kunna omfattas eller vilka tidpunkter det skulle

13 Mål C-38/10 *Kommissionen mot Portugal*, mål C-64/11 *Kommissionen mot Spanien*, mål C-261/11 *Kommissionen mot Danmark*, mål C-301/11 *Kommissionen mot Nederländerna* och mål C-380/11 *DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C. SpA*.

14 Mål C-261/11 *Kommissionen mot Danmark* p. 12.

15 Se mål C-261/11 *Kommissionen mot Danmark* p. 33–38.

16 Se strax nedan angående *DMC* för ytterligare problematisering av innebörden av detta. Ser man enbart till detta mål och till sammenhængen (p. 33–38) anser jag att de starkaste skälen talar för att det är betalningstidpunkten för skatten (dvs. uppbörden) som åsyftas. Se dock nedan i avsnitt 3 för en numer ändrad uppfattning.

kunna handla om. Jämför man med de beskrivna nationella reglerna i början av målet och de argument som Danmark förde fram handlar det som nämnts ovan om andra anläggningstillgångar än finansiella anläggningstillgångar samt immateriella tillgångar. I slutet av januari 2014 meddelade EU-domstolen dom i mål C-164/12 *DMC* vilken kastar nytt ljus över några av de frågor som uppkom i och med målet *Kommissionen mot Danmark*. Målet refereras och analyseras i följande avsnitt.

3 MÅL C-164/12 *DMC BETELIGUNGSGESELLSCHAFT MBH*

Mål C-164/12 *DMC* kan ses som ytterligare ett mål i den långa raden av utflyttningsbeskattningsmål avseende beskattning av orealiserade värdeökningar för bolag. Omständigheterna i *DMC*-målet är relativt komplicerade. Något förenklat innebar de tyska reglerna att andelar i ett tyskt kommanditbolag som tillskötts ett kapitalbolag med säte i utlandet åsattes ett uppskattat värde (i stället för det bokförda värdet). Detta innebar att de värdeökningar som genererats i Tyskland beskattades omedelbart vid detta tillfälle, trots att de var orealiserade. Skälet till den omedelbara beskattningen var att de tillskjutande bolagen inte längre var obegränsat skattskyldiga i Tyskland eftersom det tillskjutna kommanditbolaget upplöstes. Eftersom omvandlingen av andelarna i kommanditbolaget till andelar i ett kapitalbolag ledde till en omedelbar beskattning, medan beskattning i andra fall skedde först vid realisation ansågs en likviditetsmässig nackdel föreligga.¹⁷ EU-domstolen konstaterade därför att en restriktion mot EUF-fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital förelåg.¹⁸ Att en restriktion föreligger när en omedelbar beskattning av orealiserade värdeökningar sker i samband med att den skattskyldige upphör att vara skattskyldig i landet stämmer väl överens med domstolens praxis rörande andra utflyttningskatter av liknande slag.¹⁹

¹⁷ Se punkt 40 i domen om de likviditetsmässiga nackdelarna.

¹⁸ Mål C-164/12 *DMC* p. 1–43. Se särskilt punkterna 28–38 för en prövning av tillämplig fördragsfrihet. Ett av skälen till att den fria rörligheten för kapital hade företräde framför etableringsfriheten var att det tillskjutande bolaget skulle komma att upplösas i Tyskland. Genom att se situationen ur detta perspektiv slapp domstolen förhålla sig till tidigare praxis gällande etableringsfrihetens räckvidd, se exempelvis mål 81/87 *Daily Mail* och mål C-210/06 *Cartesio* samt Cejje, SvSkT 2012 s. 164–169.

¹⁹ Se Cejje, K., 2010 s. 302–310 och mål C-371/10 *National Grid Indus* p. 41; mål C-38/10 *Kommissionen mot Portugal* p. 31 och mål C-261/11 *Kommissionen mot Danmark* p. 29.

Tyskland sökte motivera restriktionen med argumentet om att reglerna syftade till att i enlighet med territorialitetsprincipen säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Tyskland utövade sin beskattningsrätt på värdeökningar som uppstått i Tyskland, men som staten efter den kombinerade verkan av omvandlingen av de underliggande tillgångarna och tillämpningen av ett skatteavtal saknade möjlighet att beskatta vid den framtida faktiska realisationen. Precis som i andra utflyttningsbeskattningsmål, av liknande karaktär, ansåg EU-domstolen att argumentet kunde tillämpas i nu aktuell situation och att medlemsstaterna har rätt att beskatta orealiserade värdeökningar som uppkommer inom deras territorium. Domstolen menade vidare att medlemsstaterna har rätt att använda sig av en annan beskattningsgrundande händelse än den faktiska realisationen när de beskattar dessa värdeökningar. I punkt 53 i domen återger (nu på svenska) domstolen liknande resonemang som den gjorde i den ovan refererade punkt 37 i målet *Kommissionen mot Danmark*. Punkt 53 i DMC-målet lyder:

”Medlemsstater som har rätt att beskatta värdeökningar vilka har genererats medan de aktuella tillgångarna fanns i landet har vidare rätt att för denna beskattning föreskriva en annan beskattningsgrundande händelse än den faktiska realisationen av dessa värdeökningar för att säkerställa beskattningen av dessa tillgångar [...]”

Som framgår redan ovan (avsnitt 2.3) framstår det som oklart vad som avses med uttrycken ”beskattningsgrundande händelse” respektive ”udløsende kriterium for denne beskatning”. I den engelska språkversionen talar man om ”chargeable event”. Frågan är om domstolen åsyftar en *beskattningsgrundande* händelse, såsom avyttring, utflyttning och omvandling eller om den åsyftar en *betalningsutlösande* händelser, dvs. uppbörd av en redan fastställd skatt. Annorlunda uttryckt skulle man kunna säga att om domstolen åsyftar den första tolkningen borde resonemangen vara hänförliga till frågan om de nationella reglerna kan rättfärdigas eller inte med stöd av argumentet om en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten. Om domstolen däremot åsyftar den andra tolkningen (uppbörd) borde resonemangen vara placerade i den prövning som domstolen gör avseende frågan om reglerna är proportionerliga (ändamålsenliga/nödvändiga) eller inte.

Intrycket efter att ha läst *Kommissionen mot Danmark* är att det av kontexten framgår att det handlar om den senare tolkningen. När man däremot studerar DMC-målet närmare framgår det att resonemangen

förs inom ramen för om reglerna kan motiveras med stöd av argumentet om en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten, dvs. den förstnämnda tolkningen.²⁰ Tolkningen av *DMC*-målet talar för att domstolen menar att mot bakgrund av ändamålet att uppnå en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna kan staterna använda sig av andra beskattningsutlösande kriterier än avyttring av tillgångar. Som exempel kan utflyttning eller omvandling av andelar i ett kommanditbolag till andelar i ett kapitalbolag nämnas.

I aktuellt mål förelåg vissa oklarheter huruvida Tyskland de facto saknade möjlighet att beskatta de aktuella värdeökningarna när de senare skulle komma att realiseras. Eventuellt kunde dessa beaktas vid beräkningen av den inkomstskatt som det övertagande kapitalbolaget skulle betala i Tyskland. EU-domstolen lämnade denna fråga till den nationella domstolen att utreda och avgöra.²¹ Det sagda innebar att argumentet om att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten i princip kunde motivera en omedelbar beskattning av orealiserade tillgångar i det fall då det saknades möjlighet för landet att beskatta dessa när tillgångarna senare realiserades. Även i denna del kan det noteras att domstolen följer den argumentationslinje som utstakats i tidigare praxis.²²

Därefter diskuterade domstolen huruvida en sådan beskattning kunde anses nödvändig, särskilt med hänsyn till de metoder för uppbörd som användes i den tyska lagstiftningen. Inledningsvis följer EU-domstolen sin tidigare praxis avseende utflyttningsbeskattning av bolag²³ och erinrar om att det är proportionerligt att beräkna skatten vid den tidpunkt som beskattningsrätten upphör (omvandlingen i det nu aktuella fallet). Det samma gäller uppbörderna. Redan i tidigare praxis har domstolen konstaterat att det är proportionerligt att den skattskyldige (i vart fall när det handlar om bolag) ges möjlighet att välja mellan att omedelbart betala skatten på den orealiserade värdeökningen i samband med utflyttningen eller att få anstånd med betalningen (eventuellt mot erläggande av ränta).²⁴ I de tyska reglerna gavs den skattskyldige en möjlighet att välja mellan att betala skatten omedelbart och att räntefritt dela upp och betala den över fem

20 Se närmare punkterna 44–58.

21 Se närmare punkterna 54–58 i domen.

22 Se företrädesvis mål C-371/10 *National Grid Indus* och *Cejie, K.*, SvSkT 2012 s. 169–170.

23 Se *Cejie, K.*, SvSkT 2012 s. 169–177 för en analys mellan skillnaderna mellan utflyttningsbeskattning av bolag och av individer.

24 Se mål C-371/10 *National Grid Indus* p. 73, C-38/10 *Kommissionen mot Portugal* p. 31–32.

år. I nu aktuellt mål kan sägas att domstolen utvecklar detta anstånds-farande ytterligare. I punkt 62 uttalar domstolen:

”Med hänsyn till att risken för att skatten inte kommer att kunna uppbäras ökar ju mer tid som förflyter, utgör i detta sammanhang uppdelningen på fem år av betalningen av den skatt som ska erläggas innan de orealiserade värdeökningarna verkligen realiserats ett ändamålsenligt och proportionerligt sätt att uppnå ändamålet att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.”

EU-domstolen slog således fast att det tyska systemet där den skattskyldige fick välja att betala skatten omedelbart eller genom en uppdelning på fem år var proportionerligt. Avslutningsvis uttalade sig EU-domstolen om möjligheten för medlemsstaterna att kräva ställande av säkerhet när de beviljar uppskov med betalningen av skatten.²⁵ Domstolen vidareutvecklar sina tidigare uttalanden från *National Grid Indus*-målet och menar att en riskbedömning måste komma till stånd för att medlemsstaterna ska kunna ställa krav på säkerhet.

4 ANSTÅND OCH BETALNING DÄRAV – EN NY EU-RÄTTSLIG PROPORTIONALITETSPRÖVNING

Syftet med artikeln är att se om de svenska anståndsreglerna som är kopplade till uttagsbeskattning vid bolags skatterättsliga hemvistbyte uppfyller proportionalitetsprincipen. Utgångspunkten har tagits i EU-domstolens praxis. Denna kan kortfattat (och i viss utsträckning något förenklat) sammanfattas som att domstolen har konstaterat att en omedelbar beskattning av orealiserade värdeökningar i samband med ett bolags skatterättsliga flytt utgör ett hinder. Hindret kan rättfärdigas med stöd av argumentet om en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna i enlighet med territorialitetsprincipen. För att uppnå proportionalitetsprincipen har domstolen tydliggjort att en valmöjlighet för tidpunkten av betalningen av skatten är lämplig. Den skattskyldige bör därför ges en valmöjlighet att antingen betala skatten omedelbart i samband med flytten, eller att ges anstånd med betalningen till dess att tillgångarna avyttras. I *DMC*-målet ansågs en uppdelning av betalningen på fem år som acceptabel. Av domstolens praxis framgår att sättet för uppbörd diskuteras inom

²⁵ Se Cejic, K., SvSkT 2012 där det framgår att sådana krav när det gäller utflyttningsbeskattning avseende individer inte har medgivits, men att domstolen i *National Grid Indus* öppnar upp för en sådan möjlighet (i vart fall när det gäller utflyttningsbeskattning av bolag).

ramen för proportionalitetsprövningen. Det är mot bakgrund av detta som de svenska anståndsreglerna och betalningen därav diskuteras inom ramen för proportionalitetsprövningen i det följande.

Proportionalitetsprövningen innebär att den aktuella lagstiftningen och den restriktion som den innebär inte får gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå ändamålet att säkerställa den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Den nationella skatteregeln måste således anses ändamålsenlig och nödvändig.²⁶ Ändamålsprövningen är, vilket har framhållits redan tidigare, svår att hålla isär från rättfärdigandeprövningen då resonemangen i domstolens domar ofta går in i varandra. Det får dock numer ses som tydligt att ändamålsprövningen är att hänföra, på ett teoretiskt plan, till proportionalitetsprövningen.

De svenska anståndsreglerna kan problematiseras på flera olika sätt. Några frågor som bör diskuteras är huruvida det är proportionerligt att kräva en ansökan och att ansökan måste förnyas varje år. Vidare kan de olika tidpunkter när anståndet ska betalas ifrågasättas. Här handlar det som nämnts ovan (avsnitt 2.2) om tre olika tidpunkter.

Som framgår ovan följer det av *National Grid Indus* att det är proportionerligt att fastställa skatten vid utflyttningstidpunkten, såsom görs i de svenska reglerna. Av domen följer, som även det framgår ovan, att det i vissa fall kan vara nödvändigt att kräva en omedelbar uppbörd av skatten i dessa situationer, förutsatt att den skattskyldige har haft en valmöjlighet att betala omedelbart eller att ansöka om anstånd. En sådan valmöjlighet finns även i de svenska reglerna i och med att den skattskyldige kan ansöka om anstånd eller låta bli. Även om det inte uttryckligen har diskuterats av EU-domstolen torde det sagda innebära att förfarandet med att ansöka om anstånd utgör en proportionerlig åtgärd.²⁷ En fråga som ännu inte har besvarats av domstolen är om det årliga förnyandet av ansökan är en proportionerlig åtgärd eller inte.

När det slutligen gäller frågan om de tre olika tidpunkterna för betalning av anståndet kan anses uppfylla proportionalitetsprincipen fram-

26 Cejje, K., 2010 s. 350–353, Moëll, C., *Proportionalitetsprincipen i skatterätten*, Juristförlaget Lund 2003, Ståhl, K., mfl., *EU-skatterätt*, Iustus 2011 s. 149.

27 Jämför tidigare diskussioner om möjligheter att rättfärdiga nationella krav på deklaration mm i exempelvis Cejje, K., *SvSkT* 2012 s. 183 f.

står *DMC*-målet som klargörande, åtminstone vid en första anblick. Den ovan refererade punkt 62 i domen kan tolkas som ett stöd för den metod med successivt återförande som den svenske lagstiftaren har valt. Av detta torde implicit även följa att en betalning av anstånd när tillgångarna inte längre finns kvar i näringsverksamheten är en rimlig avvägning.²⁸ Med en sådan tolkning får de svenska reglerna sannolikt anses förenliga med EU-rätten i dessa delar såsom den ser ut i dagsläget.

DMC-målet kan dock tolkas på ett något mer inskränkt sätt. I den nyss nämnda punkten skriver domstolen (min kursivering): ”Med hänsyn till att risken för att skatten inte kommer att kunna uppbäras ökar ju mer tid som förflyter, utgör *i detta sammanhang* uppdelningen på fem år [...]”. Om man tar fasta på uttrycket *i detta sammanhang* kan följande noteras. Som framgår ovan behandlar den tyska lagstiftningen en helt annan situation än den som de svenska uttagsbeskattningsreglerna tar sikte på. En väsentlig skillnad i detta sammanhang är att det tyska bolaget upphörde att existera efter transaktionen, medan det i svensk lagstiftning ställs ett krav på att den skattskyldige ska vara obegränsat skattskyldig i Sverige för att över huvud taget beviljas anstånd.²⁹ Den risk som föreligger för att skatten inte ska kunna uppbäras och som ökar med den tid som förflyter efter ett skatteavtalsrättsligt hemvistbyte (i det svenska fallet) kanske inte alls är lika stor i det svenska som i det tyska fallet.

Den centrala frågan synes vara: I vilka fall är kravet på en schablonmässig återföring av anstånd acceptabel? Olika omständigheter synes kunna leda till olika svar på denna fråga. Huruvida det finns en skattskyldig i landet kan tänkas vara en sådan omständighet. Å andra sidan hänvisar domstolen ofta till handräckningsdirektivet när medlemsstaterna söker motivera en effektiv skattekontroll och skatteuppbörd. I nu aktuellt mål har domstolen dock inte vägt in detta i proportionalitetsprövningen, vilket kanske kan ses mot bakgrund av att det inte ens fanns en begränsat skattskyldig person kvar i Tyskland efter omorganisationen. En liknande omständighet som kan tänkas ha betydelse är om det rent fysiskt finns några tillgångar kvar i landet. Även vilka typer av tillgångar det handlar

28 Här kan en jämförelse göras med när uppbörd av skatt kan ske för individer som har beviljats uppskov med betalning på orealiserade kapitalvinster på aktier i en utflyttningsituation, se mål C-470/04 *N*.

29 Huruvida detta krav på obegränsad skattskyldighet utgör ett hinder har kort diskuterats av Cejic, K., *SvSkT* 2012 s. 183 och Cejic, K., *European Tax Studies* 1/2012 (avsnitt 4.3).

om kan tänkas inverka på bedömningen.³⁰ Några tillgångar synes inte ha funnits kvar i Tyskland i det nu aktuella målet vilket kanske kan ha påverkat utgången. Domstolens resonemang om möjligheten att ställa krav på säkerhet kan kanske vara vägledande i detta fall, när det gäller om det rent fysiskt finns/inte finns några tillgångar i landet. Domstolen synes mena att för att en medlemsstat ska kunna ställa krav på säkerhet (vilket i sig innebär ett hinder) måste en individuell riskbedömning komma till stånd.³¹ En sådan riskbedömning görs inte när det gäller de svenska reglerna och den tidsperiod som uppställs för återföringen av anståndsbeloppen i den svenska situationen.

En försiktig tolkning av EU-domstolens praxis talar för denna sistnämnda tolkning, dvs. att punkt 62 i domen bör tolkas på ett mer inskränkt sätt och att en individuell prövning i det enskilda fallet kan behöva göras. En sådan tolkning kastar tyvärr inte allt för mycket ljus över de svenska reglernas förenlighet med EU-rätten. Vilken av de båda tolkningarna som är den mest korrekta är dock svårt att uttala sig om och den gamla klyschan ”rättsläget framstår som oklart” synes aktualiseras.

5 AVSLUTANDE KOMMENTARER

Ser man till den lösning som valdes av den svenska lagstiftaren – att införa anstånd med betalning av utflyttningskatt – efter *Malta*-domen är det min uppfattning att den innehöll väldigt många tvetydigheter utifrån ett EU-rättsligt perspektiv (se avsnitt 2.3 ovan). Mot bakgrund av den praxis som fanns utgjorde reglerna inte helt osannolikt ett förbjudet hinder i många delar. Efter hand har rättsläget klarnat när det gäller utflyttningsbeskattning av bolag och det är min bedömning att det finns argument för att de svenska reglerna skulle kunna hålla vid en EU-rättslig proportionalitetsbedömning. Det finns dock fortfarande flera oklarheter i dessa delar. En sådan är det ovan nämnda kravet på förnyad ansökan av anståndet. En annan är huruvida kravet i den svenska lagstiftningen på obegränsad skattskyldighet för att erhålla anstånd. En tredje – och mycket central fråga – är hur punkt 62 i *DMC*-målet ska tolkas. En fjärde oklarhet är de av den svenske lagstiftaren underliggande presumptionerna om dels att exempelvis

30 Tyvärr uttalade sig domstolen inte om denna aspekt i *Kommissionen mot Danmark*, se ovan avsnitt 2.3. Det kan dock noteras att i *National Grid Indus* beaktades i viss mån typen av tillgångar och komplexiteten i dess sammansättning, se punkterna 70–71.

31 Se mål C-164/12 *DMC* punkterna 66–69.

immateriella tillgångar inte är avsedda att avyttras, dels de tidsfrister som ställts upp i de svenska bestämmelserna (fem respektive tio år). Som framgår ovan kritiserades dessa kraftigt vid införandet av reglerna. Det kan dock noteras att EU-domstolen vanligtvis och i hög utsträckning accepterar de antaganden som görs av den nationell domstolen/lagstiftaren. Detta innebär att om de svenska reglerna, mot förmodan, skulle hamna på EU-domstolen bord skulle den sannolikt acceptera den svenske lagstiftarens utgångspunkt att immateriella tillgångar inte är avsedda att avyttras. Avslutningsvis bör det noteras att analysen i denna artikel endast behandlar den EU-rättsliga proportionalitetsprövningen av reglerna, eftersom det är där EU-domstolen hitintills har diskuterat denna typ av regler. Slutligen kan det noteras att flera medlemsstater inom EU är på väg att följa den svenska modellen med anstånds-förfaranden.³²

Även om rättsläget i viss mån synes ha klarnat när det gäller anstånds-förfarandet vid utflyttningsbeskattning enligt 22:5 p. 4 och 22:7 IL finns fortfarande flera oklarheter när det gäller flera andra svenska utflyttnings-skatter.³³ Ett sådant exempel är reglerna som var föremål för prövning i RÅ 2010 ref. 92 där reglerna om uttagsbeskattning vid överföring av en norsk filial från ett svenskt till ett tyskt företag (22:5 p. 2 och 22:7 IL) prövades. Eftersom det handlade om en norsk filial var 37:30 IL om fiktiv avräkning inte tillämplig. HFD, som instämde i Skatterättsnämndens bedömning, fann att reglerna utgjorde ett förbjudet hinder mot den fria rörligheten varför någon uttagsbeskattning inte skulle ske. Mig veterligen har lagstiftaren inte agerat i denna situation än. En större översyn av de svenska reglerna är nödvändig (!) och att endast vissa minimiändringar gjordes till följd av *Malta*-målet kan återigen kritiseras.

Docent Katia Cejic är universitetslektor vid juridiska fakulteten, Uppsala universitet och är knuten till Stiftelsen Centrum för Skatterätt.

32 Se exempelvis van den Broek, H., The 2013 Netherlands Act on Deferral of Exit Taxation, *European Taxation* 2013 s. 183–190. Enligt de nederländska (och även brittiska) reglerna finns en valfrihet att betala anståndet över tio år. De svenska reglerna är som framgår ovan tvingande.

33 Se exempelvis kritiken i prop. 2009/10:39 s. 21 f. av exempelvis Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet.