

Ref 33

En i Sverige obegränsat skattskyldig delägare i ett danskt kommanditselskab avser att ge bort sina andelar i bolaget till personer som är begränsat skattskyldiga här. Fråga om givaren ska beskattas för någon del av bolagets resultat under gåvoåret samt om gåvorna ska medföra uttagsbeskattning. Förhandsbesked om inkomstskatt.

5 kap. 2 a och 3 §§ samt 22 kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 20 juli 2022 följande dom (mål nr 7069-21).

Bakgrund

1. Svenska handels- och kommanditbolag är juridiska personer men inte skattesubjekt vid inkomstbeskattningen. I stället är det delägarna i bolaget som beskattas för bolagets resultat. Detsamma gäller för den som är obegränsat skattskyldig i Sverige och är delägare i en utländsk juridisk person som är delägarbeskattad i den stat där den hör hemma.

2. Uttag av en tillgång ur en näringsverksamhet ska behandlas som om tillgången avyttras mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet (uttagsbeskattning). Som uttag räknas också att skattskyldigheten för inkomsten från en näringsverksamhet helt eller delvis upphör.

3. NN är bosatt i Sverige och obegränsat skattskyldig här. Hon är delägare i ett danskt kommanditselskab. Hon avser att ge bort sina andelar i bolaget till sina barn som är bosatta och obegränsat skattskyldiga i Danmark. NN ansökte om förhandsbesked för att få klarhet i vilka skattekonsekvenser som gåvorna kommer att medföra.

4. För det första ville NN få veta om hon kommer att beskattas för någon del av det resultat som har upparbetats i bolaget under gåvoåret, dels om parterna inte träffar något avtal om hur det årets resultat ska fördelas (fråga 1), dels om hon avtalar med gåvomottagarna om att den del av resultatet i bolaget som hänförs till de bortgivna andelarna och som belöper på tiden fram till gåvotillfället ska tas upp till beskattning av henne i Sverige (fråga 2). För det andra ville hon få svar på om gåvorna kommer att bli föremål för uttagsbeskattning (fråga 3). Av ansökan framgår följande.

5. Varken kommanditselskabet eller de underliggande bolag i vilka det har andelar bedriver någon verksamhet i Sverige. Ett

kommanditselskab är den danska motsvarigheten till ett svenskt kommanditbolag. Det finns inte någon dansk civilrättslig lagstiftning om denna bolagsform, men ett kommanditselskab anses vara ett eget rättssubjekt. Enligt dansk skatterätt är ett kommanditselskab inte ett självständigt skattesubjekt, utan beskattningen sker hos delägarna.

6. NN är obegränsat skattskyldig även i Danmark. Enligt dansk rätt anses andelarna både civilrättsligt och skatterättsligt vara överlåtna den dag då dessa de facto överförs mellan parterna. Från och med överlåtelsetidpunkten kommer gåvomottagarna att ha den legala rätten till intäkterna från kommanditselskabet, och den danska skatterättsliga bedömningen följer detta. Det innebär att NN kommer att beskattas i Danmark för det resultat som är upparbetat i bolaget fram till gåvotillfället, medan bolagets resultat för resterande del av året kommer att beskattas hos gåvomottagarna.

7. Skatterättsnämnden fann att NN, i avsaknad av avtal om detta, inte är skattskyldig i Sverige för någon del av det resultat som har upparbetats i kommanditselskabet under överlåtelseåret (fråga 1) men att ett avtal med innebörden att NN ska ta upp sin andel av årets resultat fram till och med gåvotillfället har skatterättslig verkan (fråga 2). Nämnden fann vidare att överlåtelsen inte medför någon uttagsbeskattning (fråga 3).

Yrkanden m.m.

8. *Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt avser fråga 1 och besvara den frågan med att NN ska beskattas för den del av resultatet i kommanditselskabet som hänför sig till de bortgivna andelarna och som belöper på tiden fram till gåvotillfället. Skatteverket yrkar vidare att förhandsbeskedet ska fastställas såvitt avser frågorna 2 och 3. När det gäller fråga 3 anför Skatteverket att gåvan medför uttagsbeskattning enligt svensk intern rätt men att NN ändå inte ska uttagsbeskattas eftersom detta skulle strida mot EUF-fördragets bestämmelser om etableringsfrihet och fria kapitalrörelser.

9. *NN* anser att förhandsbeskedet ska fastställas i sin helhet.

Skälen för avgörandet

Frågorna i målet

10. En fråga i målet är om en i Sverige obegränsat skattskyldig delägare i ett danskt kommanditselskab ska beskattas här för någon del av det resultat som har upparbetats i bolaget under det räkenskapsår då delägaren ger bort sina andelar i bolaget. En annan fråga är om en sådan gåva medför uttagsbeskattning.

Rättslig reglering m.m.

11. Enligt 5 kap. 2 a § inkomstskattelagen (1999:1229) är obegränsat skattskyldiga delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person skattskyldiga för personens inkomster. Med en i utlandet delägarbeskattad juridisk person avses en utländsk juridisk person vars inkomster beskattas hos delägare i den utländska stat där personen hör hemma.

12. I 5 kap. 3 § första stycket anges att varje delägare i ett svenskt handelsbolag och varje obegränsat skattskyldig delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person ska beskattas för så stort belopp som motsvarar hans andel av handelsbolagets eller den juridiska personens inkomst, oavsett om beloppet tas ut ur företaget eller ej.

13. I 22 kap. finns bestämmelser om uttag ur näringsverksamhet. Enligt 7 § första stycket ska uttag av en tillgång behandlas som om den avyttras mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet (uttagsbeskattning).

14. I 22 kap. 2 § anges att med uttag avses att den skattskyldige tillgodogör sig en tillgång från näringsverksamheten för privat bruk eller att han för över den till en annan näringsverksamhet. Enligt 3 § avses med uttag också att den skattskyldige överlåter en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat.

15. I 22 kap. 5 § finns en uppräkningslista i sex punkter av ytterligare företeelser som räknas som uttag, däribland att skattskyldigheten för inkomsten från en näringsverksamhet helt eller delvis upphör (andra punkten).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Beskattningen av kommanditselskabets resultat

16. Civilrättsligt gäller att delägare i svenska handels- och kommanditbolag har frihet att avtala om hur bolagets resultat ska fördelas. Om något sådant avtal inte har träffats ska resultatet fördelas lika mellan delägarna (2 kap. 1 och 8 §§ samt 3 kap. 1 § lagen [1980:1102] om handelsbolag och enkla bolag).

17. Vid beskattningen godtas normalt den fördelning av bolagets resultat som gäller enligt civilrätten. Den civilrättsliga fördelningen kan dock frångås om den innebär en obehörig inkomstöverföring eller framstår som orimlig och väsentligen betingad av skatteskäl (se t.ex. RÅ 2002 ref. 115 I och där anmärkta rättsfall).

18. Även vid överlåtelse av en andel i ett svenskt handels- eller kommanditbolag har parterna frihet att avtala om hur resultatet för det räkenskapsår då överlåtelsen sker ska fördelas mellan över-

låtaren och förvärvaren. Om överlåtelsen har skett utan samtycke av de övriga delägarna är överlåtelsens verkan mot bolaget dock att förvärvaren har rätt att få ut hela den del av överlåtelseårets resultat som överlåtaren skulle ha fått vid årets slut (2 kap. 9 och 21 §§ samt 3 kap. 1 § lagen om handelsbolag och enkla bolag).

19. I skatterättslig praxis har angetts att utgångspunkten när en andel i ett handels- eller kommanditbolag har bytt ägare är att överlåtelseårets resultat ska fördelas mellan dem som är delägare vid årets utgång (se t.ex. HFD 2018 ref. 36 och där anmärkta rättsfall).

20. Varför detta ska vara utgångspunkten har inte motiverats närmare, men mot bakgrund av den nyssnämnda civilrättsliga regleringen framstår det som naturligt att det är förvärvaren som – i avsaknad av avtal om annat – ska beskattas för hela den del av överlåtelseårets resultat som belöper på den överlåtna andelen. Av nämnda praxis framgår också att denna utgångspunkt under vissa förutsättningar kan frångås om överlåtare och förvärvare har avtalat om en annan fördelning av resultatet.

21. Om den civilrättsliga fördelningen mellan överlåtare och förvärvare innebär en obehörig inkomstöverföring eller framstår som orimlig och väsentligen betingad av skatteskal gäller vidare – på motsvarande sätt som vid resultatfördelning mellan två eller flera samtidiga delägare – att beskattningen kan ske utifrån en annan fördelning än den som följer av civilrätten (HFD 2018 ref. 36 och HFD 2020 not. 45).

22. Sammanfattningsvis läggs alltså, såväl under löpande innehav som efter en andelsöverlåtelse, som regel den civilrättsliga fördelningen av resultatet mellan andelsägarna till grund för beskattningen av delägare i svenska handels- och kommanditbolag. I vissa undantagssituationer kan denna fördelning dock frångås.

23. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade i rättsfallet HFD 2014 ref. 71 att samma principer som gäller för vinstfördelningen i handelsbolag och kommanditbolag får anses vara tillämpliga på i utlandet delägarbeskattade juridiska personer. Skatterättsnämnden har uppfattat detta uttalande så att vinstfördelningen ska ske på samma sätt som om det hade varit fråga om ett svenskt bolag. I avsaknad av avtal om annat ska då resultatfördelningen efter en andelsöverlåtelse göras i enlighet med huvudregeln för svenska handels- och kommanditbolag, dvs. resultatet ska beskattas hos dem som är delägare vid årets utgång.

24. Skatteverket menar i stället att rättsfallet ska förstås så att det för utländska, liksom för svenska, bolag gäller att den resultatfördelning som följer av civilrätten som huvudregel ska läggas till grund även för beskattningen. Med det synsättet är det alltså den fördelning som, med beaktande av civilrätten i det land där bolaget hör hemma, rent faktiskt gäller i det enskilda fallet som styr hur stor del av resultatet som respektive delägare ska beskattas för.

25. Det som bedömdes i 2014 års rättsfall var en avtalad resultatfördelning mellan delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person. Av rättsfallet framgår inte annat än att den avtalade fördelningen var i överensstämmelse med den utländska civilrätten och att den även var förenlig med vad som skulle ha gällt civilrättsligt om det hade varit fråga om ett svenskt bolag. Den nu aktuella frågan – dvs. om det är fördelningen enligt svensk eller utländsk civilrätt som ska läggas till grund för beskattningen om dessa avviker från varandra – ställdes alltså inte på sin spets i rättsfallet.

26. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening framstår det som mest förenligt med principen att beskattningen som huvudregel följer civilrätten att det är den resultatfördelning som i det enskilda fallet rent faktiskt följer av civilrätten som bör läggas till grund även för beskattningen. Vid beskattningen av delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person bör utgångspunkten därför vara att beskattningen följer den civilrättsligt faktiskt gällande resultatfördelningen, inte den fördelning som skulle ha gällt om bolaget hade varit svenskt. Som framgår av 2014 års rättsfall bör denna fördelning dock, på samma sätt som när det gäller svenska handels- och kommanditbolag, frångås om den innebär en obehörig inkomstöverföring eller framstår som orimlig och väsentligen betingad av skatteskal.

27. Av de uppgifter som har lämnats i ansökan om förhandsbesked framgår att det danska kommanditselskabet är en i utlandet delägarbeskattad juridisk person. I ansökan har vidare angetts att det ur ett danskt civilrättsligt perspektiv ses som att andelarna är överlåtna den dag då dessa de facto överförs mellan parterna och att gåvomottagarna först från och med den dagen har rätt till intäkterna från kommanditselskabet. Enligt ansökan gäller detta oberoende av om parterna har ingått ett avtal med denna innebörd.

28. I målet har inte kommit fram något som talar för att den fördelning av resultatet i kommanditselskabet som följer av dansk civilrätt innebär en obehörig inkomstöverföring eller är orimlig och väsentligen betingad av skatteskal. Det saknas därför anledning att frångå denna fördelning vid beskattningen. NN ska således beskattas för den del av resultatet i kommanditselskabet som hänför sig till de bortgivna andelarna och som belöper på tiden fram till gåvotillfället även i det fall parterna inte har träffat ett avtal om detta. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därmed ändras såvitt avser fråga 1 och fastställas såvitt avser fråga 2.

Uttagsbeskattning

29. NN:s andelar i kommanditselskabet är kapitaltillgångar och inte tillgångar i en näringsverksamhet. En överlåtelse av andelarna kan

därmed inte uttagsbeskattas med stöd av 22 kap. 3 § inkomstskattelagen. Frågan är dock om gåvorna till barnen, som är begränsat skattskyldiga i Sverige, innebär att uttagsbeskattning ska ske med stöd av bestämmelsen i 5 § 2. Där anges att som uttag räknas också att skattskyldigheten för inkomsten från en näringsverksamhet helt eller delvis upphör.

30. Uppräkningen i 22 kap. 5 § av de företeelser som ska räknas som uttag tar primärt sikte på fall då skattskyldigheten för en inkomst eller en tillgång ändras hos ett och samma skattesubjekt. När det gäller bestämmelsen i andra punkten anges som exempel i förarbetena att skattskyldigheten för en inkomst upphör på grund av att näringsidkaren upphör att vara bosatt i Sverige eller för att det moment som konstituerar en utländsk ägares fasta driftställe i Sverige försvinner (prop. 1994/95:91 s. 47 f.). Bestämmelsen har vidare ansetts tillämplig även när skattskyldigheten för en inkomst har upphört till följd av att det bolag som bedrivit verksamheten genom fusion har gått upp i ett utländskt bolag (RÅ 2010 ref. 92).

31. I det nu aktuella fallet leder gåvorna av andelarna i kommanditselskabet till att de inkomster som genereras i bolaget inte längre kommer att beskattas i Sverige eftersom bolaget inte bedriver någon verksamhet här och gåvomottagarna endast är begränsat skattskyldiga i Sverige. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening kan detta inte jämföras med att skattskyldigheten för en inkomst upphör på grund av att den som bedriver verksamheten förlorar sin anknytning till Sverige eller – som i fusionsfallet – upphör att existera. NN kommer efter gåvorna fortfarande att ha samma anknytning till Sverige som tidigare. Att bolagets inkomster inte längre kommer att beskattas här beror alltså inte på någon förändring av hennes skattskyldighet utan på att kommanditselskabets inkomster fortsättningsvis kommer att tillfalla gåvomottagarna.

32. Bestämmelsen i 22 kap. 5 § 2 inkomstskattelagen är således inte tillämplig och förhandsbeskedet såvitt avser fråga 3 ska därmed fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt avser fråga 1 och förklarar att NN ska beskattas för den del av resultatet i det danska kommanditselskabet som hänför sig till de bortgivna andelarna och som belöper på tiden fram till gåvotillfället.

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt avser frågorna 2 och 3.

Högsta förvaltningsdomstolen förordnar att bestämmelserna om sekretess i 27 kap. 1 och 4 §§ offentlighets- och sekretesslagen

(2009:400) ska fortsätta att vara tillämpliga på uppgifter som har tagits in i bilagan till detta avgörande.

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom, Ståhl, Bull, Anderson* och *Jönsson*. Föredragande var justitiesekreteraren Jack Hillerström-Forsyth.

Skatterättsnämnden (2021-11-11, Eng, ordförande, Pettersson, Bengtsson, Dahlberg [skiljaktig motivering], Pahlsson, Sundin [skiljaktig motivering] och Werkell):

Förhandsbesked

Fråga 1: NN är inte skattskyldig i Sverige för någon del av det resultat som upparbetats i det danska kommanditselskabet under överlåtelseåret.

Fråga 2: Ett avtal med innebörden att gåvogivaren ska ta upp sin andel av årets resultat fram till och med gåvotillfället har skatterättslig verkan.

Fråga 3: Överlåtelsen föranleder ingen uttagsbeskattning.

Skatterättsnämndens bedömning

Fråga 1 och 2

Svenska handelsbolag och kommanditbolag är juridiska personer men inte skattesubjekt vid inkomstbeskattningen. Resultatet i ett sådant bolag beskattas hos dem som är delägare i bolaget vid räkenskapsårets utgång. Detta gäller som huvudregel också om andelarna har bytt ägare under beskattningsåret (se RÅ 1994 ref. 52 II och RÅ 1995 ref. 33). Visst utrymme finns dock för säljare och köpare att med skatterättslig verkan träffa en överenskommelse som innebär att bolagets resultat fram till tidpunkten för försäljningen helt eller delvis hänförs till säljaren. Enligt praxis kan en resultatfördelning frångås om den framstår som orimlig och uteslutande betingad av skatteskal (se RÅ 2002 ref. 15 och HFD 2018 ref. 36).

Frågan är om detta också kan anses gälla vid överlåtelse av andelar i ett danskt kommanditselskab till fysiska personer som är begränsat skattskyldiga i Sverige. I praxis har samma principer som gäller för resultatfördelningen i handelsbolag och kommanditbolag ansetts tillämpliga på i utlandet delägarbeskattade juridiska personer (HFD 2014 ref. 71). Enligt Skatterättsnämndens uppfattning bör samma sak gälla resultatfördelning vid ägarbyten så länge fördelningen inte framstår som orimlig eller uteslutande betingad av skatteskal. Nu aktuellt fall avser en gåva till barn i samband med ett generationsskifte och den fördelning som därmed uppkommer kan varken anses som orimlig eller uteslutande betingad av skatteskal.

NN ska därför inte beskattas i Sverige för någon del av resultatet i kommanditselskabet under överlåtelseåret om inget annat avtalats. Ett

avtal med innebörden att hon ska ta upp sin andel av årets resultat fram till och med gåvotillfället har skatterättslig verkan.

Fråga 3

Sökandens andelar i kommanditselskabet utgör kapitaltillgångar och inte tillgångar i en näringsverksamhet. Det innebär att någon uttagsbeskattning enligt 22 kap. inte aktualiseras vid en överlåtelse. Frågan är om gåvan till barnen, som är begränsat skattskyldiga i Sverige, ändå ska uttagsbeskattas enligt kapitlets 5 § 2. Av bestämmelsen framgår att som uttag räknas också att skattskyldigheten för inkomsten från en näringsverksamhet helt eller delvis upphör.

Uttalanden i förarbetena tyder på att avsikten med bestämmelsen varit att uttagsbeskattning ska kunna ske — till den del tillgångarna i verksamheten inte knyts till ett fast driftställe i Sverige — när en fysisk person, som är bosatt i Sverige och bedriver näringsverksamhet här, upphör att vara bosatt här eller får skatterättsligt hemvist i en annan stat på grund av skatteavtal (jfr prop. 1994/95:91 s. 47 f.). Det är situationer som inte är aktuella i detta ärende.

Vidare kan skattskyldigheten för inkomsten från näringsverksamheten inte anses upphöra med anledning av gåvan. Det är istället inkomsten från näringsverksamheten som upphör för NN:s del eftersom inkomsten därefter tillkommer de nya ägarna i Danmark.

Vid bedömningen bör också beaktas att det är fråga om en näringsverksamhet som aldrig har bedrivits i Sverige. Den utländska juridiska personen som bedriver näringsverksamheten har inte haft något fast driftställe här. Den svenska beskattningsrätten har endast grundats på att delägaren varit bosatt i Sverige. Det saknas då skäl enligt Skatterättsnämndens mening för att 22 kap. 5 § 2 är tillämplig i ett fall som detta. Överlåtelsen medför därför inte någon uttagsbeskattning.

Dahlberg var skiljaktig avseende motiveringen till fråga 3 och anförde: Till skillnad från majoriteten anser jag att NN ska uttagsbeskattas i Sverige för de genom gåva överlåtna andelarna i det danska kommanditselskabet. För uttagsbeskattning talar dels ordalydelsen av 22 kap. 5 § 2 inkomstskattelagen, dels starka systematiska skäl grundade i utformningen av inkomstskattelagen och hur Sverige bestämmer sin beskattningsmakt utåt.

NN är obegränsat skattskyldig i Sverige och har enligt ansökan om förhandsbesked inte för avsikt att flytta utomlands. För att sätta in den ifrågavarande situationen i sitt systematiska sammanhang inom ramen för inkomstskattelagen, bör skattekonsekvenserna av tre alternativa och hypotetiska situationer identifieras. För det *första*, om NN hade avyttrat andelarna i kommanditselskabet skulle hon ha varit skattskyldig för en kapitalvinst med stöd i hennes bosättning i Sverige och den obegränsade skattskyldighet som följer av den, se 3 kap. 3 och 8 §§ inkomstskattelagen. För det *andra*, om NN genom gåva hade överlåtit andelarna till i Sverige skatterättsligt bosatta barn, skulle någon omedelbar beskattningsförändring inte ha blivit fallet inom ramen för inkomstskattelagen. Barnen skulle nämligen ha övertagit hennes anskaffningsvärde på andelarna, vilket följer av 44 kap. 21 § inkomstskattelagen och kontinuitetsprincipen. Den inkomst av näringsverksamhet som belöpte på andelarna skulle

fortsatt ha varit skattepliktig i Sverige men i stället hos barnen. Om i denna hypotetiska situation de i Sverige bosatta barnen i sin tur hade avyttrat andelarna, skulle en kapitalvinst vara skattepliktig i Sverige. För det *tredje*, om NN hade valt att inte överlåta andelarna genom gåva till sina barn, utan i stället själv hade flyttat utomlands och därefter avyttrat andelarna skulle det ha utlöst beskattning enligt 3 kap. 19 § inkomstskattelagen ("tioårsregeln"). Det framgår uttryckligen av 3 kap. 19 § andra stycket inkomstskattelagen att denna utsträckt skattskyldighet i Sverige också omfattar andelar beträffande i utlandet delägarbeskattade juridiska personer, alltså det slags andelar som NN innehar i kommanditselskabet. Beskattningseffekten av 3 kap. 19 § inkomstskattelagen kan i förekommande fall begränsas av Sveriges skatteavtal.

Den grundläggande definitionen av uttag inom ramen för 22 kap. inkomstskattelagen finns i 22 kap. 2–3 §§ inkomstskattelagen. Av 22 kap. 5 § 2 inkomstskattelagen framgår emellertid att som uttag också räknas att skattskyldigheten för inkomsten från en näringsverksamhet helt eller delvis upphör.

Om den i Sverige bosatta NN genom gåva överlåter sina andelar i kommanditselskabet till sina i Danmark skatterättsligt hemmahörande barn, upphör skattskyldigheten i Sverige för den del av det danska kommanditselskabets näringsverksamhet som avseende NN har beskattats här i riket. Genom uttagsbeskattning enligt 22 kap. 5 § p. 2 och 7 § skyddar alltså Sverige sin beskattningsmakt när andelarna överlåts genom gåva till någon som har skatterättsligt hemvist i utlandet.

I 22 kap. 5 § 2 inkomstskattelagen anges uttrycket "näringsverksamhet" utan något nationalitetsattribut som "svensk" eller "utländsk", se även 2 kap. 2 § inkomstskattelagen om utländska motsvarigheter till i lagen förekommande termer och uttryck. Bestämmelsens ordalydelse täcker alltså en näringsverksamhet som är skattepliktig i Sverige oavsett om den bedrivs i Sverige eller i utlandet.

Det kan visserligen invändas att överlåtelsen genom gåva av andelarna i det danska kommanditselskabet i strikt mening inte utgör ett "uttag ur näringsverksamhet", vilket regleras i kapitel 22 enligt 22 kap. 1 § inkomstskattelagen. För det *första* ska det emellertid uppmärksammas att 22 kap. 5 § inkomstskattelagen uttrycker "som uttag *räknas* också" (kursiv här). Användningen av verbet "räknas" betyder att det inte behöver vara fråga om ett uttag i begreppets kärnbetydelse (22 kap. 2–3 §§ inkomstskattelagen), utan att även andra transaktioner omfattas om de medför att Sverige helt eller delvis förlorar beskattningsmakt för här i riket beskattad näringsverksamhet. För det *andra* kan det noteras att en bättre lagteknisk samordning av bestämmelserna i inkomstskattelagen som avser uttagsbeskattning och liknande beskattningskonsekvenser i gränsöverskridande situationer är önskvärd. Bestämmelserna i 22 kap. inkomstskattelagen rör uttagsbeskattning och liknande beskattning i både rent interna och gränsöverskridande situationer, vilket försvårar begreppsbildningen och förklarar varför 22 kap. 5 § inkomstskattelagen hänvisar till vad som ska "räknas" som uttag. Genom uttagsbeskattning också i gränsöverskridande situationer uppnås likformighet och neutralitet i det svenska skattesystemet mellan de olika handlingsalternativ som NN i principiell mening har, och som har belysts ovan.

Frågan kan ställas om uttagsbeskattningen i Sverige enligt 22 kap. 5 § 2 och 7 § inkomstskattelagen är förenlig med fria rörligheter enligt fördraget om den Europeiska unionens funktionssätt (FEUF), här framför allt etableringsfriheten och de fria kapitalrörelserna, se artikel 49 respektive artikel 63 FEUF. Både givare och mottagare av andelarna i kommanditselskabet är hemmahörande i den Europeiska unionen, nämligen i Sverige respektive Danmark. EU-domstolen har i en rad domar prövat förenligheten mellan nationella regler om beskattning av tillgångar vid gränsöverskridande transaktioner ("exitskatter") inom EU och de fria rörligheter som följer av fördraget om den Europeiska unionens funktionssätt. Mot bakgrund av EU-domstolens praxis inom området och skatteflyktsdirektivet (2016/1164/EU) har Sverige i 63 kap. 14 § skatteförfarandelagen (2011:1244), infört möjligheten till anstånd med betalning av slutlig skatt, bland annat till den del som den avser uttagsbeskattning enligt 22 kap. 5 § 2 inkomstskattelagen. Den uttagsbeskattning som kommer ifråga i detta ärende täcks emellertid inte av 63 kap. 14 § skatteförfarandelagen eftersom förutsättningarna i första stycket 2 a) eller b) inte är uppfyllda. Det krävs nämligen att skattskyldigheten enligt 22 kap. 5 § inkomstskattelagen har upphört på grund av att den skattskyldige har fört över a) tillgångar från ett fast driftställe i Sverige till en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) och tillgångarna tillhör den skattskyldige även efter överföringen, eller fört över b) den näringsverksamhet som bedrivs från ett fast driftställe i Sverige till en stat inom EES.

Följaktligen finns inte någon anståndsmöjlighet enligt 63 kap. 14 § skatteförfarandelagen för NN i förhållande till uttagsbeskattningen enligt 22 kap. 5 § 2 inkomstskattelagen. Enligt min mening medför denna uttagsbeskattning ett hinder mot såväl etableringsfriheten som de fria kapitalrörelserna. Enligt EU-domstolens rättspraxis inom området skulle hindret kunna vara berättigat med hänsyn till den rättvisa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och skattesystemets inre sammanhang. Eftersom det inte finns någon möjlighet till anstånd med betalning av skatten för NN kan detta hinder inte anses vara proportionerligt. En mindre omfattande åtgärd skulle vara att anstånd också beviljades i den nu ifrågavarande uttagsbeskattningssituationen, men svensk rätt medger inte det. EU-domstolen har i en rad rättsfall förklarat att nationella bestämmelser om beskattning vid gränsöverskridande utflyttningar eller överföringar av tillgångar utan anståndsmöjlighet strider mot fria rörligheter, se exempelvis domarna i mål C-9/02 *de Lasteyrie de Saillant*, mål C-164/12 *DMC Beteiligungsgesellschaft mbH* och mål C-657/13 *Verder LabTec GmbH & Co. KG*.

Följaktligen anser jag att det strider mot etableringsfriheten och de fria kapitalrörelserna att uttagsbeskatta NN för gåvan av andelarna i kommanditselskabet till hennes barn.

Sundin var skiljaktig avseende motiveringen till fråga 3 och anförde: Frågan är om en överlåtelse av en andel i ett fall som det nu aktuella ska föranleda uttagsbeskattning av den juridiska personens tillgångar på grund av att "skattskyldigheten för inkomsten från en näringsverksamhet helt eller delvis upphör".

När det gäller delägare i en lågbeskattad utländsk juridisk person har lagstiftaren ansett det vara nödvändigt att i 22 kap. 13 § inkomstskattelagen, reglera att uttagsbeskattning inte ska ske om skattskyldigheten för lågbeskattade inkomster i en utländsk juridisk person upphör. I prop. 2003/04:10, s. 89, uttalas att innebörden av då gällande rätt var att uttagsbeskattning skulle ske om en delägare som CFC-beskattats för en näringsverksamhet av någon anledning inte längre ska beskattas för denna, t.ex. om en ägarförändring skett eller om andelen avyttrats.

Mot bakgrund av lagtextens utformning och uttalandet i prop. 2003/04:10 är det min mening att 22 kap. 5 § 2 inkomstskattelagen ska tolkas på så sätt att uttagsbeskattning i inkomstslaget näringsverksamhet ska ske i ett fall som detta.

[De två följande styckena i Sundins skiljaktiga mening har här utelämnats. Innehållet överensstämmer helt med vad Dahlberg anfört ovan om uttagsbeskattningens förhållande till EU-rätten.]

Följaktligen anser jag att det strider mot etableringsfriheten och de fria kapitalrörelserna att uttagsbeskatta NN för gåvan av andelarna i kommanditselskabet till hennes barn.