

Uppsala University

This is a published version of a paper published in *Svensk Skattetidning*.

Citation for the published paper:

Cejie, K. (2008)

"Ändrade regler vid utflyttning?"

Svensk Skattetidning, (10): 760-764

Access to the published version may require subscription.

Permanent link to this version:

<http://urn.kb.se/resolve?urn=urn:nbn:se:uu:diva-144875>

DiVA 

<http://uu.diva-portal.org>

Debatt och kommentar

Ändrade regler vid utflyttning?

Av Katia Cejje

Bakgrund

Den 18 september 2008 inledde Kommissionen det andra steget i ett överträdelseförfarande mot Sverige, enligt artikel 226 i EG-fördraget. Kommissionen begär att Sverige ska ändra sina utflyttningsskatte regler som aktualiseras vid bolags skatteavtalsrättsliga hemvistbyte. I synnerhet reglerna i 22 kap 7 § p 1 jämfört med 5 § p 4 IL (uttagsbeskattning) och i 30 kap. 8 § p 4 IL (återföring av periodiseringsfonder) bör ändras, enligt Kommissionen.¹

Syftet med denna debattartikel är att uppmärksamma några frågor som synes obesvarade och som skulle kunna inverka på den EG-rättsliga bedömningen av de nu aktuella reglerna. Regeringsrätten prövade reglerna i *Malta-målet* i april 2008.² Jag tror att Regeringsrätten inte riktigt insåg hur komplicerade dessa regler och den EG-rättsliga prövningen är utan borde ha begärt ett förhandsavgörande från EG-domstolen. Enligt EG-fördraget är en sistainstansrätt *skyldig* att begära ett förhandsavgörande om den anser att en tolkning av fördraget är nödvändig för att döma i saken (234 EG-fördraget). Jag delar professor emeritus Leif Muténs uppfattning att frågorna borde ha hamnat på EG-domstolens bord inom ramen för ett förhandsavgörandeförfarande.³

I Skattenytt nr 9 kommenterade jag Regeringsrättens dom i *Malta-målet*.⁴ I målet prövades frågan om reglerna om uttagsbeskattning och återföring av periodiseringsfonder skulle anses strida mot EG-fördraget när ett bolag flyttade sitt skatteavtalsrättsliga hemvist till Malta. Regeringsrätten fann att reglerna utgjorde ett hinder som visserligen kunde motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset, men däremot inte

1. Kommissionens begäran, 2008-09-18, IP/08/1362, Direkt beskattning: Kommissionen begär att Sverige ska ändra bestämmelser om utflyttningsskatt för bolag som anses begränsande (Dnr 2007/2372).

2. RÅ 2008 ref 30.

3. Se Mutén, L., Advanced Rulings board Issues Decision on Corporate Emigration. Tax Notes International, October 9, 2006 s. 113.

4. Cejje, K., Regeringsrättens tolkning och tillämpning av svenska utflyttningsskatte regler, Skattenytt 2008 s. 532–543.

uppfyllde kravet på proportionalitet. De fördragsstridiga reglerna tillämpades inte i målet. Det kan antas att Kommissionen inlett sitt överträdelseförfarande mot bakgrund av utgången i *Malta-målet*.⁵ Målet var ett överklagat förhandsbesked.

Sverige har tid på sig fram till den 18 november att besvara Kommissionens begäran.⁶ Ett alternativ är att Sverige ändrar de nu aktuella reglerna på ett sådant sätt att Kommissionen inte längre anser att de strider mot EG-fördraget.⁷ Ett annat alternativ är att Sverige förklarar för Kommissionen (och eventuellt i ett senare led vid bemötande av en fördragsbrotttalan) varför Sverige anser att reglerna kan rättfärdigas. Det finns i dagsläget många oklarheter när det gäller de nu aktuella reglerna. Några av dessa skall kort belysas i det följande.

Exempel på oklarheter

Kommissionen grundar sitt yttrande på C-9/02 *Lastyerie* och sitt meddelande om utflyttningsskatter, KOM (2006) 825.⁸ Av dessa kan i sin tur utläsas att reglerna skulle kunna utgöra ett hinder med hänsyn till att de föranleder dels en *omedelbar beskattning* vid utflyttningstillfället, dels en eventuell *internationell juridisk dubbelbeskattning*. Att reglerna utgör ett hinder med hänsyn till att näringsidkare eller företag negativt särbehandlas i en utflyttningssituation jämfört med de som stannar kvar i Sverige pga. den *omedelbara beskattningen* framstår som klart. När det däremot gäller den *internationella juridiska dubbelbeskattningen* torde Kommissionen ha missbedömt rättsläget. Enligt målet C-513/04 *Kerckhaert* i vilket dom meddelades dagarna före Kommissionens meddelande år 2006 torde internationell juridisk dubbelbeskattning inte utgöra ett hinder.⁹ Denna missbedömning från Kommissionens sida kan ses som ytterligare ett tecken på att frågorna är komplicerade.

Den centrala frågan får anses vara huruvida reglerna kan rättfärdigas eller inte. Denna fråga diskuterades av Skatterättsnämnden i förhandsbeskedet.¹⁰ Skatterättsnämnden fann att reglerna om uttagsbeskattning kunde motiveras med stöd av territorialitetsprincipen och reglerna om återföring av periodiseringsfonder med stöd av

5. Att fördragsstridiga regler skall ändras och inte "enbart" sluta tillämpas framgår av EG-domstolens praxis. Se exempelvis C-522/04 *Kommissionen mot Belgien*, punkt 70.

6. Denna artikel lämnades in för publicering den 6 november 2008. Jag har därefter fått en muntlig uppgift från Finansdepartementet på att regeringen i sitt svar till Kommissionen anser att reglerna kan motiveras utifrån ett allmänintresse. Eventuellt uppfyller dock inte reglerna kravet på proportionalitet, varför ett lagstiftningsärende har påbörjats. En proposition beräknas kunna lämnas till riksdagen i juni 2009, med ett ikraftträdande av de nya reglerna den 1 januari 2010.

7. I detta fall bör restitution av felaktigt uttagen skatt kunna bli aktuell.

8. KOM(2006) 825 slutlig. Utflyttningsbeskattning och behovet av samordning av medlemsstaternas skattepolitik.

9. Cejje, K., Utgör tioårsregeln ett hinder mot de fria rörligheterna i EG-fördraget? *Skattenytt* 2008 s. 256f. Se särskilt not 16 med vidarehänvisning till Ståhl, K., Weber, D. och Berglund, M.

10. Skatterättsnämndens förhandsbesked, Dnr 191-04/D (2006-09-26).

skattesystemets inre sammanhang. Regeringsrätten ställde sig bakom denna bedömning. Jag avser inte att diskutera dessa eller andra grunder för rättfärdigande ytterligare inom ramen för denna debattartikel. Någon specifik analys av proportionalitetsbedömningen kommer inte heller att ske. Däremot vill jag uppmärksamma några frågor som kan ha betydelse vid rättfärdigandeprövningen som helhet.

För det första bör det konstateras att reglerna om uttagsbeskattning och periodiseringsfonder är konstruerade på olika sätt och har olika ändamål. Utagsbeskattning sker på en *orealiserad inkomst* medan periodiseringsfonderna avser en redan *realiserad inkomst*, där en form av uppskov med beskattningen har medgivits (obeskattad reserv). Såväl *Lasteyrie* som C-470/04 *N-målet* avsåg orealiserade inkomster (jfr uttagsbeskattningsreglerna). Detta är något som domstolen tydligt markerat i sina domar.¹¹ Att direkt överföra domstolens resonemang till att även omfatta realiserade inkomster (periodiseringsfonder) synes vanskligt. En viktig skillnad mellan reglerna som prövades i de två målen och de svenska reglerna om uttagsbeskattning är dock att de svenska reglerna i huvudsak avser beskattning av juridiska personer. Reglerna som prövades i *Lasteyrie* och *N* avsåg beskattning av fysiska personer. Även detta är något som EG-domstolen skulle kunna tänkas beakta.

Det skulle dock kunna hävdas att domstolen även har prövat utflyttningsregler som på liknande sätt som periodiseringsfonderna beskattar redan realiserade inkomster. De mål jag har i åtanke är C-345/05 *Kommissionen mot Portugal* och C-104/06 *Kommissionen mot Sverige*. I dessa mål handlade det inte om redan medgivna skattelättnader som togs tillbaka vid utflyttningen vilket skulle ha varit fallet med periodiseringsfonderna. De två målen behandlar i stället beskattning av realiserade inkomster (kapitalvinster på fastigheter) där domstolen fann att uppskov med beskattningen bara medgavs på villkor att vinsten investerades inom landet. Reglerna ansågs strida mot EGFördraget. Skillnaden mellan de redan prövade reglerna och reglerna om periodiseringsfonder är således att de prövade reglerna innebar ett nekande av en förmån i en utflyttningssituation medan reglerna om periodiseringsfonder innebär ett upphävande av en redan erhållen förmån (dvs. nekande av en *fortsatt förmån* i form av ett uppskov). Någon prövning av återföring och beskattning av en *redan erhållen* förmån på en *realiserad inkomst* har i dagsläget inte prövats av EG-domstolen.

Det är inte omöjligt att EG-domstolen skulle komma till en annan bedömning när det gäller utflyttningsbeskattning av en redan realiserad inkomst jämfört med en orealiserad. När det gäller den realiserade inkomsten kan det argumenteras för att utflyttningen enbart utlöser ett betalningsanspråk och inte ett beskattningsanspråk.¹²

Som en andra punkt kan *inkomstslagens betydelse* anföras som en aspekt som kan komma att inverka på den EG-rättsliga bedömningen. Även om det kan konstateras att

11. C-9/02 *Lasteyrie* punkt 69, respektive C-470/04 *N* punkt 35.

12. Van Thiel, S., *Free Movement of Persons and Income Tax Law, The European Court in Search of principles*, IBFD, 2002, s. 244.

beskattning av orealiserade inkomster vid utflyttningstidpunkten tidigare har prövats (*Lasteyrie* och *N-målet*) finns det olikheter mellan dessa regler och reglerna om uttagsbeskattning. Som exempel kan nämnas att de prövade reglerna avser *inkomst av kapital* (beskattning av orealiserade värdeökningar på aktier) medan uttagsbeskattning avser *inkomst av näringsverksamhet*. Denna skillnad skulle kunna få betydelse i en rättfärdigandeprövning av reglerna.¹³ EG-domstolen beaktar internationella skatterättsliga principer (bl.a. OECD:s modellavtal) vid den EG-rättsliga prövningen.¹⁴ Territorialitetsprincipen utgör en sådan princip. Principen tillerkänns stor betydelse när det gäller inkomst av näringsverksamhet i internationella sammanhang och innebär att näringsverksamhetens inkomst beskattas i det land där den uppstått.¹⁵ Det får dock anses oklart vilken verkan dessa resonemang och skatteavtalens inverkan kan anses ha vid en rättfärdigandeprövning. Därtill kommer att domstolens praxis om territorialitetsprincipen som rättfärdigandegrund är relativt oklar. Ett förtydligande från EG-domstolen skulle vara välkommet.

En tredje aspekt är reglernas *syfte*. I *Lasteyrie* tillmättes syftet med reglerna (att förhindra skatteflykt) stor betydelse. Reglerna kunde inte rättfärdigas. I *N-målet*, där liknande regler som i *Lasteyrie* prövades, angavs syftet vara att säkerställa en uppdelning enligt territorialitetsprincipen mellan medlemsstaterna av rätten att beskatta värdeökningar på aktier samt att förhindra dubbelbeskattning.¹⁶ I *N-målet* ansågs reglerna kunna rättfärdigas under vissa specifika omständigheter. Det förefaller som om syftet med utflyttningsreglerna skulle ha inverkat på bedömningen. Syftet med de svenska reglerna behöver inte nödvändigtvis motiveras utifrån skatteflyktperspektiv. Reglerna torde kunna motiveras utifrån ett säkerställande av beskattning av värdeökningar/inkomst av näringsverksamhet som uppkommit medan den skattskyldige bedrev verksamheten i Sverige (enligt territorialitetsprincipen). Syftet med reglerna får även betydelse vid prövningen om reglerna anses proportionerliga. Kanske kan territorialitetsprincipen på så sätt även komma att påverka proportionalitetsbedömningen.

Som en fjärde punkt skulle tidigare praxis från EG-domstolen kunna nämnas. EG-domstolen nämnde i målet C-436/00 *X och Y* att en mer proportionerlig lösning på de i målet prövade reglerna vore att medlemsstaten krävde att säkerhet ställdes för att skatten skulle betalas när överlåtaren slutligen flyttade utomlands.¹⁷ Detta uttalande

13. Ståhl, K., Fusionsdirektivet Svensk beskattning i EG-rättslig belysning, Iustus Förlag, 2005, s. 370 not 152, med vidarehänvisning.

14. C-336/96 *Gilly*, C-279/93 *Schumacker*, C-436/00 *X och Y*, m.fl.

15. Artikel 7 OECD:s modellavtal.

16. C-470/04 *N-målet* punkt 41. Jämför dock Kemmeren som anger att syftet enligt förarbetena till den nederländska regeln anses vara att förhindra skatteundandragande. Kemmeren, E., Pending Cases Filed by Dutch Courts I: The Van Dijk and Bujura Cases, s. 234f, I Band 41 ECJ Recent Developments in Direct Taxation, Lang mfl, Linde, 2006.

17. C-436/00 *X och Y* punkt 59 sista meningen.

har väckt vissa frågetecken i doktrinen när det gäller utflyttningsskatter. Vad menar domstolen egentligen? Är domstolen beredd att godta att ett tidigare medgivet skatteuppskov återförs till beskattning vid utflyttningen (jämför periodiseringsfonder)?¹⁸ Eller har domstolen på senare tid tagit avstånd från sitt tidigare uttalande?

Slutligen skulle frågan om skatteavtalens inverkan på den EG-rättsliga bedömningen behöva besvaras eller i vart fall utvecklas av EG-domstolen.¹⁹

Avslutande kommentar

Avslutningsvis kan det konstateras att väldigt få saker är så självklara och enkla som de först kan synas. Regeringen har i dagarna att ta ställning till om den bör ändra reglerna om uttagsbeskattning och återföring av periodiseringsfonder i en utflyttningssituation. Kommissionen anser att de svenska reglerna strider mot EG-fördraget. Bör reglerna ändras eller bör regeringen förklara för Kommissionen varför reglerna eventuellt skulle kunna rättfärdigas. Mot bakgrund av det ovan sagda kan det konstateras att rättsläget är oklart. Personligen skulle jag föredra om regeringen väljer det senare förfarings sättet.

Sverige har vid flera tillfällen tidigare mer eller mindre uttryckligen erkänt fördragsbrott och avstått sin möjlighet att argumentera för ett rättfärdigande inför EG-domstolen för att därigenom skydda de svenska beskattningsanspråken.²⁰ I internationella sammanhang har man kunnat få höra att Sverige på detta sätt har försökt att framstå som ”bäst i klassen”.²¹ Om man spinner vidare på denna metafor kan en tydlig parallell dras till en vanlig undervisningssituation. Det är min uppfattning att den student som ställer de frågor som ingen annan vågar ställa och på så sätt bidrar till de andra studenternas inlärning är den student som är ”bäst i klassen”. Om Sverige vill fortsätta att framstå på detta sätt vore det mer ändamålsenligt att ställa de obekväma frågorna genom att argumentera inför EG-domstolen. Liknande regler finns i många stater inom EU. Frågorna har därför aktualitet för många medlemsstater. Låt oss bidra till ytterligare klargöranden från EG-domstolen, då rättsläget är synnerligen oklart.

Jur. kand. *Katia Cejje* är doktorand i finansrätt vid Juridiska institutionen, Uppsala universitet och är knuten till Centrum för Skatterätt. Ämnet för avhandlingen är ”Utflyttningsskatter inom ramen för internationell personbeskattning”.

18. Ståhl, K., Fusionsdirektivet s. 372; Wiman, B., Aktieöverlåtelser till underpris s. 577–592 i festskrift till Gustaf Lindencrona (2003).

19. Se närmare om denna fråga Cejje, K., *Skattenytt* 2008 s. 536–539.

20. Se exempelvis C-104/06 *Kommissionen mot Sverige*.

21. ”Klassen” skulle i denna metafor vara EU och studenterna medlemsstaterna.