

Uppsala University

This is a published version of a paper published in *Skattenytt*.

Citation for the published paper:

Cejie, K. (2008)

"Regeringsrättens tolkning och tillämpning av svenska utflyttningsskatteregler"
Skattenytt, 58(9): 532-543

Access to the published version may require subscription.

Permanent link to this version:

<http://urn.kb.se/resolve?urn=urn:nbn:se:uu:diva-144855>

DiVA 

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

Katia Cejje

Regeringsrättens tolkning och tillämpning av svenska utflyttningskatteregler

Den 24 april 2008 avgjorde Regeringsrätten tre mål om utflyttningsbeskattning. I samtliga mål var de prövade reglerna oförenliga med EG-fördraget pga. att de inte befanns proportionerliga. De tre målen refereras kort i artikeln. Därefter följer en mer principiell diskussion om skatteavtalens betydelse i rättstillämpningen och vad konsekvenserna blir av att en regel anses EG-stridig.

1 Inledning

I april 2008 prövade Regeringsrätten (nedan förkortad RR) fyra svenska utflyttningskatteregler.¹ Utflyttningsbeskattningen i rättsfallen innebar att inkomsterna ansågs realiserade omedelbart före utflyttningen eller att tidigare medgivna uppskov/avdrag återfördes till beskattning på grund av utflyttningen. De prövade reglerna var 10:11 st. 2 p. 2 IL om avskattning av personaloptioner, 30:8 IL om återföring av avsättningar till periodiseringsfonder, 22:7 jämfört med 22:5 p. 4 IL om uttagsbeskattning av bolag vid byte av avtalshemvist samt 49:26 IL om återföring av uppskov vid andelsbyten. Reglerna prövades i tre rättsfall som samtliga utgjorde överklagade förhandsbesked. En redogörelse görs inledningsvis för respektive rättsfall (avsnitt 2.1–3). I avsnitt 3 analyseras två problemområden som identifieras i rättsfallsgenomgången. Problemområdena är inte unika för utflyttningsbeskattningens del utan intressanta för hela den internationella skatterätten. De problem som diskuteras är skatteavtalens betydelse i rättstillämpningen (avsnitt 3.2) och vad konsekvenserna blir av att en regel anses EG-stridig (avsnitt 3.3). Syftet med artikeln är framförallt att väcka en rad frågor. Få svar ges i artikeln. Artikeln avslutas med en kort sammanfattande kommentar (avsnitt 4).

¹ Jag vill tacka mina kollegor vid Juridiska institutionen, Uppsala Universitet för synpunkter på utkast till denna artikel. Ett stort tack även till min handledare regeringsråd Kristina Ståhl för konstruktiv och inspirerande feedback.

2 Rättsfallsgenomgång

2.1 RR:s dom i *personaloptions-målet*

I det första målet, *personaloptions-målet*,² flyttade en fysisk person (nedan kallad P) till Tyskland för att arbeta i tre år.³ P förblev obegränsat skattskyldig i Sverige under tiden. P omfattades av koncernens optionsprogram och hade rätt att förvärva aktier i koncernen till ett i förväg bestämt pris (s.k. personaloptioner). "Kan-tidpunkten", dvs. den tidpunkt då rätten att förvärva aktierna inträffade, inföll med en tredjedel under tre på varandra följande år. Två av dessa tidpunkter inföll före utflyttningen och en inföll under den tid då P skulle arbeta i Tyskland. Enligt 10:11 st. 2 IL inträder beskattningstidpunkten vid förvärv av personaloptioner när utnyttjandet sker, eller när en överlåtelse av en sådan förmån sker. Vidare gäller att beskattningstidpunkten tidigareläggs om den skattskyldige upphör att vara kvalificerat skattskyldig i Sverige efter utflyttningen.⁴ I en sådan utflyttningssituation sker beskattning omedelbart vid utflyttningstidpunkten av de förmåner där "kan-tidpunkten" har passerat enligt 10:11 st. 2 p. 2 IL. Denna utflyttningsbestämmelse var aktuell i P:s fall.

Frågan i målet var hur en sådan utflyttningsbeskattning förhöll sig till EG-rättens bestämmelser om fri rörlighet för arbetstagare (artikel 39 EG-fördraget). RR konstaterade med stöd av Skatterättsnämndens (nedan kallad SRN) bedömning att en utflyttningsbeskattning enligt nämnda paragraf stred mot EG-fördraget och inte kunde ske pga. att beskattningen ansågs oproportionerlig. Beloppet skulle därför inte tas upp till beskattning det beskattningsår då utflyttning skedde. SRN gick som jag tolkar den lite längre i sin prövning. Nämnden gjorde även bedömningen att den mer proportionella lösningen, att beskatta vid ett verkligt utnyttjande eller vid en överlåtelse, var förenlig med EG-rätten och kunde ske.⁵ Ett beaktande av värdenedgångar efter utflyttningen borde enligt nämnden också ske på så sätt som påtalades i EG-domstolens (EGD) dom i målet *C-470/04 N mot Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo* (nedan kallat *N-målet*).

Intressant i detta sammanhang är att RR inte uttalade sig om konsekvenserna av att avskattningsregeln stred mot fördraget och inte kunde tillämpas. Ska beskattningen ske vid något annat tillfälle? I detta fall synes frågan delvis överspelad med hänsyn till lagförslaget om slopad avskattning av personaloptioner

² Mål 6324-06 (2008-04-24). Se även SRN:s förhandsbesked Dnr 190-04/D (2006-09-26).

³ André, P., Förhandsbesked direkt skatt andra halvåret 2006, *Skattenytt* (SN) 2007 s. 82; Nelson, M., Beskattning vid utflyttning av fysisk person – en kommentar, *SvSKT* 8/2006 s. 585–604. Om det aktuella förhandsbeskedet se s. 600f. Se även Lillon, L & Horvath, A., Exitskatten på personaloptioner strider mot EG-fördraget – utvecklingen det senaste året och exempel på praktiska problem vid tillämpningen, *SN* 2007 s. 157f.

⁴ Med kvalificerat skattskyldig avses att personen är bosatt eller stadigvarande visats i Sverige. Tidigare användes termen kvalificerat bosatt avseende dessa personer (se Prop. 1998/99:15 s. 179f). I och med IL:s ikraftträdande ändrades termen bosatt (53 § 1 mom. anvp. 1 KL) till obegränsat skattskyldig (3:3 IL). Jag använder mig därför av termen kvalificerat skattskyldig.

⁵ Det skall dock noteras att detta uttalande endast återfinns i SRN:s motivering och inte i dess beslut. Uttalandet torde därmed inte ha någon bindande verkan. Se Mutén, L., *Advance Rulings board Issues Decision on Corporate Emigration*, *Tax Notes International* (TNI), October 9, 2006 s. 113.

vid utflyttning som nu har överlämnats till riksdagen. Lagförslaget innebär att personaloptioner endast beskattas när de utnyttjas eller överläts, enligt 10:11 st. 2 p. 1 IL.⁶

2.2 RR:s dom i Malta-målet

I *Malta-målet*⁷ prövades frågan om återföring av periodiseringsfonder och frågan om uttagsbeskattning av bolag pga. hemvistbyte. Målet var ett överklagat förhandsbesked från SRN. RR anslöt sig till stor del till SRN:s bedömning.⁸ Målet rörde ett svenskt bolag som bedrev fastighetsförvaltning i Storbritannien. Om bolagets samtliga ledningsfunktioner flyttades till och utövades från Malta ansågs bolaget ha hemvist i Malta enligt skatteavtalet mellan Sverige och Malta. Bolaget skulle dock förbli obegränsat skattskyldigt i Sverige enligt intern rätt. Att hemvistet enligt avtalet skulle bli Malta bekräftades av RR. SRN konstaterade att hemvistbytet och det tillämpliga skatteavtalet utlöste uttagsbeskattning enligt reglerna i 22 kap IL och återföring av periodiseringsfonder enligt 30:8 p. 4 IL.

Den centrala frågan som uppstod var hur dessa utflyttningsbeskattningar förhöll sig till EG-fördraget. Även i denna del instämde RR i stort sett i nämndens bedömning. Inledningsvis konstaterades att bolaget omfattades av etableringsfriheten eftersom det bedrev rörelse i Storbritannien. Tillgångarna var knutna till verksamhet i utlandet vilket innebar ett missgynnande av bolag med verksamhet utomlands jämfört med bolag som hade verksamhet i Sverige och som på motsvarande sätt flyttade sin verkliga ledning. Inskränkningen bestod i att inhemska bolag avhölls från att bedriva verksamhet genom fasta driftställen i andra medlemsländer. När det gällde möjligheten att rättfärdiga reglerna om utflyttningsbeskattning konstaterades att de kunde motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset. Reglerna ansågs även ändamålsenliga. Däremot ansåg rätten att ett mindre ingripande och mer proportionerligt sätt vore att återföra periodiseringsfonderna successivt enligt huvudregeln i 30:7 IL och att värdena som skulle uttagsbeskattas kunde beskattas vid en framtida avyttring av fastigheterna.

Jag tolkar det som att SRN gick ytterligare ett steg i sin motivering och menade att ett successivt återförande av periodiseringsfonder de facto skulle ske och att återförandet inte hindrades av det tillämpliga skatteavtalet. Att återföringen var förenlig med avtalet baserade nämnden på det faktum att inkomsten uppkommit och realiserats innan bolaget fick sitt avtalsrättsliga hemvist i Malta. När det gällde beskattningen av fastigheterna vid en framtida försäljning menade nämnden att en sådan beskattning inte hindrades av skatteavtalet eftersom beskattningsunderlaget utgjordes av värdeökningar som uppstått före hemvistbytet.⁹ Nämnden är mycket kortfattad i sin skatteavtalsrättsliga analys. Jag återkommer till frågan om skatteavtalens betydelse i avsnitt 3.2 nedan.

⁶ Prop. 2007/08:152 Slopåd avskattning för personaloptioner, (2008-05-15). Lagändringen föreslås träda i kraft den 1 januari 2009.

⁷ Mål nr 6639-06 (2008-04-24); SRN:s förhandsbesked Dnr 191-04/D (2006-09-26).

⁸ För en kommentar av förhandsbeskedet se Mutén, L., TNI, 2006 s. 113–114; Nelson, M., Beskattning vid aktiebolags hemvistbyte, SvSKT 9/2006 s. 607–630 och André, P., SN 2007 s. 85. RR:s dom har kommenterats av Dahlberg, M., TNI 2008 s. 167–169.

⁹ Uttalandet torde inte ha någon bindande verkan, se not 5 ovan.

Sammanfattningsvis kan sägas att RR anslöt sig till SRN:s bedömning att reglerna var oförenliga med EG-fördraget eftersom det fanns alternativa sätt att beskatta som var mer proportionerliga än de som var föremål för prövning. Det är tydligt att de fördragsstridiga reglerna inte skulle tillämpas. Frågan om konsekvenserna av att de fördragsstridiga reglerna inte skulle tillämpas får anses obesvarad av RR. Vad händer med de gjorda avsättningarna och värdeökningarna? RR uttalade till skillnad från SRN inte att de mer proportionerliga lösningarna skulle tillämpas. Till skillnad från i *personaloptions-målet* föreligger inget lagförslag när det gäller periodiseringsfonder och uttagsbeskattning varför frågan har fortsatt stor praktisk betydelse. I avsnitt 3.3 nedan kommer denna fråga att analyseras närmare.

2.3 RR:s dom i *andelsbytes-målet*

I *andelsbytes-målet*¹⁰ var det fråga om återföring av uppskov vid tidigare andelsbyte på grund av att en person flyttade utomlands. Andelsbytet hade skett år 2001 från svenska andelar till andelar i ett luxemburgskt bolag. Den skattskyldige (nedan kallad A) skulle efter flytten vara begränsat skattskyldig i Sverige. Enligt 49:26 IL gäller att uppskovsbeloppet skall tas upp till beskattning om den skattskyldige upphör att vara kvalificerat skattskyldig i Sverige.¹¹ Den första frågan i målet var om reglerna om återföring av uppskovsbeloppet stred mot EG-fördragets fria rörligheter i artiklarna 39 och 43.

RR delade SRN:s bedömning även i detta fall när det gällde den EG-rättsliga prövningen. Rätten fann att A omfattades av de fria rörligheterna och att han skulle komma att negativt särbehandlas i förhållande till en person som fortsatte att arbeta och bo i Sverige. Syftet med reglerna var att säkerställa att Sverige skulle ha rätt att beskatta värdeökningar som uppkommit här i landet. Rätten fann att de svenska reglerna kunde motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset och att de även var ändamålsenliga. RR ansåg däremot inte att reglerna var proportionerliga. Ett mer proportionerligt sätt att beskatta den realiserade kapitalvinsten som lagts i uppskovsbeloppet skulle vara att effektuera beskattningen först när äganderätten till de mottagna (luxemburgska) andelarna överläts eller upphörde att existera på det sätt som föreskrevs i 49:19 IL. Någon beskattning vid utflyttningstillfället av uppskovsbeloppet skulle därför inte ske.

Även i detta mål tolkar jag det som att SRN tog frågan ett steg längre än RR och diskuterade konsekvenserna av att den fördragsstridiga regeln inte gick att tillämpa. SRN anförde att man vid en sådan beskattning [enligt huvudregeln i 49:19 IL]¹² även borde beakta att EGD vid bedömningen i *N-målet* ställde ytterligare krav vid proportionalitetsbedömningen. Nämnden tolkade *N-målet* som att hänsyn måste tas till värdenedgångar efter utflyttningen om dessa inte har beaktats i den ny hemviststaten för att reglerna skall anses proportionerliga. Nämndens slutsats blev att likabehandlingsprincipen i EG-rätten krävde att det belopp

¹⁰ Mål nr 7928-06 (2008-04-24); SRN:s förhandsbesked Dnr 70-06/D (2006-11-24) och André, P., SN 2007 s. 83.

¹¹ Enligt övergångsbestämmelserna (SFS 2002:1143) gällde fortfarande 49 kap. IL. Efter den 1 januari 2003 gäller kapitel 49 endast i de fall då en fysisk persons innehav utgörs av lagertillgångar, i andra fall gäller 48a kap. IL. Motsvarande utflyttningsregler finns numer i 48a:11 IL. Numera återför SKV inte dessa uppskov vid utflyttningar, enligt SKV:s ställningstagande Dnr 131 532464-05/111 Beskattning av vinst vid bortbyta aktier vid utflyttning till annat EU- eller EES-land.

¹² Jag tolkar nämndens syftning "Vid en sådan beskattning" i sista stycket på sidan 4 (*andelsbytes-målet*) som att den hänvisar till sista meningen i föregående stycke, dvs. reglerna i 49:19 IL.

som skulle tas upp som intäkt vid utflyttningen istället skulle tas upp det beskattningsår under vilket äganderätten till de mottagna andelarna skulle komma att övergå till annan eller upphöra. Vidare krävdes en möjlighet att kvitta en förlust på de tillbytta andelarna. Nämnden ansåg att en sådan förskjutning av beskattningstidpunkten fick anses ligga inom ramen för en tillämpning av de aktuella fördragsbestämmelserna. Det framstår som högst oklart vad nämnden menade i denna del. Flera olika tolkningsalternativ föreligger, varför jag återkommer till denna fråga i avsnitt 3.3 nedan.

Som framkommit delade RR nämndens uppfattning att en tillämpning av 49:19 IL var en mer proportionerlig åtgärd än en omedelbar utflyttningsbeskattning enligt 49:26 IL. Vidare framhölls att EG-rätten i och för sig inte hindrade en framflyttning av beskattningstidpunkten på så sätt att uppskovsbeloppet i stället togs upp som intäkt vid den tidpunkt som följde av 49:19 IL. För att kunna göra en sådan senareläggning av beskattningstidpunkten krävdes även att skattskyldighet förelåg enligt intern svensk rätt vid den senare tidpunkten. En tillämpning av 3:19 IL aktualiserades därför. Den andra frågan i målet (om Sverige med stöd av 3:19 IL kan beskatta uppskovsbeloppen vid en avyttring av de mottagna andelarna efter utflyttningen) behövde därför besvaras. Av instansordningsskäl återförvisade RR denna fråga till SRN.¹³

3 Några principiella frågor som väcks av RR:s domar

3.1 Inledning

I RR:s nyss refererade domar finns åtskilliga problem som är värda att uppmärksamma. Jag har valt att belysa två av dessa. Båda dessa problem har betydelse i den praktiska rättsstillämpningen. Problemen som kommer att diskuteras är skatteavtalens betydelse i rättsstillämpningen och konsekvenserna av att en regel anses EG-stridig. RR har tyvärr inte utvecklat dessa frågor närmare. Ledning har därför sökts i SRN:s motiveringar och i den skiljaktiga mening som har förts fram i Malta-målet. Frågorna är av mer allmän principiell betydelse varför även andra regeringsrättsdomar och rättskällor kan sprida ljus över problemen. Inom ramen för denna artikel har dock enbart de nyss refererade domarna beaktats. Syftet är inte att besvara frågorna utan enbart att lyfta fram dem till diskussion.

3.2 Skatteavtalens betydelse i rättsstillämpningen

EG-rättens inflytande på nationell rätt har lett till att många skatterättsforskare fokuserar på EG-rättsliga problem. Det är dock viktigt att skatteavtalsrättsliga problem inte glöms bort eller göms undan till förmån för EG-rättsliga problemställningar. Syftet med detta avsnitt är att visa på några av de mer svår-tillgängliga frågor som uppkommit när det gäller skatteavtalens tillämpning i *Malta-målet*. RR har i målet inte gett någon vägledning för hur frågorna skall besvaras. Resonemangen har primärt hämtats från SRN:s motivering, från det skiljaktiga regeringsrådet i RR och från SKV:s yrkande till RR. Avsnittet utgör

¹³ Sedan den 1 januari 2008 har tioårsregeln fått en ny lydelse. Se Cejje, K., Utgör tioårsregeln ett hinder mot de fria rörligheterna i EG-fördraget?, SN 2008 s. 254 för en kort beskrivning av de nya reglerna. Frågan har nu återförvisats och det ska bli intressant att se hur nämnden kommer att behandla den i och med lagändringen som trädde ikraft 1 januari 2008. Förhandsbeskedet gällde taxeringsåren 2007–2010.

en probleminventering och några försök att besvara frågorna görs inte inom ramen för denna artikel.

RR har som framgår i avsnitt 2.2 ovan inte tolkat och tillämpat aktuella skatteavtal i *Malta-målet*. Vidare synes det ha varit SRN:s uppfattning i målet att en successiv återföring av en redan realiserad inkomst (periodiseringsfond) inte hindrades av en tillämpning av skatteavtalet, eftersom inkomsterna uppkommit och realiserats innan bolaget fick sin avtalsrättsliga hemvist i Malta.

Det framkommer inte explicit på vilken grund nämnden stödjer sin slutsats att en beskattning i Sverige av successivt återförda periodiseringsfonder inte hindrades av avtalet med Malta. I det följande kommer tre tolkningsalternativ (a-c) att presenteras. Dessförinnan nämns kort den kritik som SKV riktade mot SRN:s bedömning, såsom den har kommit till uttryck i yttrandet till RR.

Enligt 30:8 p. 4 IL skall avdrag till periodiseringsfonder omedelbart återföras när näringsverksamheten inte längre skall beskattas i Sverige pga. skatteavtal. När nämnden diskuterade det mer proportionerliga alternativet, ett successivt återförande av fonderna, tolkade SRN avtalet som att det inte hindrade Sverige från att beskatta dessa. SKV påtalade att det är svårt att förstå vad nämnden menar. Om hemvistbytet medförde att inkomst av näringsverksamhet inte längre kunde beskattas i Sverige på grund av skatteavtalet (30:8 p. 4 IL) torde detta även gälla vid en senare (successiv) återföring av fonderna. En anledning till att reglerna om omedelbart återförande infördes torde ha varit att ett successivt återförande inte skulle gå att beskatta i Sverige enligt ingångna avtal.¹⁴ SRN menade dock att det successiva återförandet avsåg inkomster som realiserats och uppkommit innan bolaget fick sitt avtalsrättsliga hemvist i Malta varför några problem att beskatta i Sverige inte förelåg.

Om man tillämpar SRN:s synsätt borde det innebära att även den första inkomsten (som enligt lagtexten skulle återföras omedelbart) torde ha avsett redan realiserad inkomst. Inte heller denna borde i så fall ha förhindrats av en tillämpning av skatteavtalet. Lagstiftaren måste i så fall ha haft andra skäl till att införa reglerna om omedelbart återföring av periodiseringsfonder vid hemvistbyte än att inkomsten inte längre gick att beskatta enligt avtal. Något sådant syfte går inte att utläsa ur vare sig förarbetena till lag (1993:1538) om periodiseringsfonder eller ur lagtextens ordalydelse.¹⁵ Det framstår därför som om lagstiftarens tolkning av skatteavtalens tillämplighet inte stämmer överens med den tillämpning som SRN synes göra i här aktuellt avseende.

I det följande kommer de tre tolkningsalternativen att presenteras som tar sikte på nämndens uttalande om att avtalet med Malta inte hindrade ett successivt återförande av periodiseringsfonder. Det första tolkningsalternativ är (a) att nämnden ansåg att Sverige var hemviststat enligt avtalet när inkomsten i näringsverksamheten uppkom (realiserades). Denna inkomst låg sedan till grund för avsättningarna till periodiseringsfonderna. Med detta synsätt skulle nämnden kunna komma fram till att Sverige har beskattningsrätt även efter en utflyttning av successivt återförda periodiseringsfonder.¹⁶ Vilken artikel som nämnden tillämpat med detta synsätt är dock oklart.

¹⁴ I förarbetena angavs att om inkomsten skulle undantas från beskattning på grund av avtal om undvikande av dubbelbeskattning så skulle ett återförande omedelbart ske. Prop. 1994/95:91 Beskattning av europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG) och andra inkomstfrågor s. 52.

¹⁵ Prop. 1994/95:91 s. 52; Prop. 1999/00:2 del 2 Inkomstskattelagen s. 370.

¹⁶ Se Wiman, B., I Essers, p. & Rijkers, A., *The Notion of income from capital*, EATLP International Tax Series Vol I, IBFD 2005, s. 270, för liknande resonemang beträffande återföringar av uppskovs-

SKV synes ha tolkat SRN på ett annorlunda sätt (b). Jag tolkar SKV:s yttrande till RR som att verket tolkade SRN som att bolaget efter hemvistbytet hade ett fast driftsställe i Sverige och på den grunden hade rätt att, enligt artikel 7 (inkomst av rörelse), beskatta fonderna då de successivt återfördes till beskattning. Verket menade dock att artikel 7 inte tilldelade Sverige beskattningsrätten eftersom något fast driftsställe inte fanns i Sverige. Verket tolkade dessutom situationen som att inkomsterna genererats i en tredje stat (Storbritannien) varför avtalet inte gav Sverige rätt att beskatta en återföring av avsättningarna till periodiseringsfonder efter hemvistbytet. Hur man ska se på återförandet av periodiseringsfonder är en central fråga. Anses de härröra från Sverige eller Storbritannien? Om de anses härröra från Sverige, finns det då ett fast driftsställe i Sverige efter hemvistbytet? Om de anses härröra från Storbritannien, skulle artikel 21 (annan inkomst) i avtalet mellan Sverige och Malta kunna bli aktuell?¹⁷

Ett tredje tolkningsalternativ (c) skulle kunna vara att nämnden ansåg att avtalet över huvud taget inte var tillämpligt, eftersom inkomsterna realiserades före hemvistbytet när den skattskyldige hade hemvist i Sverige. Inkomsterna utgjorde med detta synsätt en intern angelägenhet som inte omfattades av skatteavtalet. Det som talar mot detta tolkningsalternativ är att nämnden de facto refererade till "det tillämpliga avtalet". Det skiljaktiga regeringsrådet var dock inne lite på samma linje som tolkningsalternativ (c). Hon konstaterade att periodiseringsfonder inte omfattades av skatteavtalets inkomstbegrepp på grund av att inkomsten förvärvats *före* hemvistbytet. Avtalet förutsatte, enligt det skiljaktiga rådet, att inkomsten förvärvats efter hemvistbytet för att omfattas av avtalet. Avtalet var inte tillämpligt med detta synsätt. En successiv återföring och beskattning med stöd av 30:7 IL ansågs därför inte förhindrad av skatteavtalet.

Som framgår av det sagda finns det ett flertal olika sätt att tolka SRN:s tillämpning av skatteavtalen på när det gäller ett successivt återförande av periodiseringsfonder för en obegränsat skattskyldig person i en utflyttningsituation. Det finns med all sannolikhet ytterligare tolkningsalternativ än de som presenterats här. RR har i dagsläget inte givit någon vägledning i denna fråga. Så görs inte heller i denna artikel.

Skatteavtalens tillämpning orsakade problem även när det gällde uttagsbeskattningsfrågan. SRN:s förslag till lösning var att effektuera beskattningen först när tillgångarna avyttrades. En sådan beskattning hindrades inte av skatteavtalet med Malta menade nämnden. Förklaringen var att beskattningsunderlaget utgjordes av inkomster som uppkommit innan bolaget fick sitt avtalsrättsliga hemvist i Malta. Det finns flera frågetecken beträffande vad nämnden menade i detta avseende, dels avseende den valda metoden dels avseende tillämpningen av skatteavtalen. Frågorna är nära sammankopplade varför båda dessa frågor nämns. Det framstår som att nämnden antingen menade att uttagsbeskattning skulle ske omedelbart före hemvistbytet men att betalning skulle ske först vid avyttringen (uppskov med betalning), eller menade att uttagsbeskattning (och betalning) skulle ske först vid avyttringen (uppskov med beskattning). Nämndens uttalande om en uppskjuten beskattningstidpunkt och att denna skulle inträffa vid samma tidpunkt som för en person som inte flyttade ut – talar för den senare tolkningen. Vid en sådan tolkning uppkommer återigen, på samma sätt som i periodiseringsfondsfallet, följdfrågan vad nämnden avsåg med att

belopp vid tidigare andelsbyte och artikel 13(5).

¹⁷ Se Kleist, D., Dubbelbeskattningsavtals tillämplighet på inkomster som härrör från hemviststaten eller tredje land, SN 2005 s. 132–142, för en belysande diskussion om snarlika frågor.

skatteavtalet inte hindrade den föreslagna beskattningen. I utflyttningsituationen var inkomsten latent. Den omedelbara beskattningen effektuerades inte utan det blev i stället fråga om en utsträckt skattskyldighet. Först vid avyttringen av fastigheterna skulle uttagsbeskattningen effektueras. Vilket avtal och vilken artikel skulle tillämpas vid en sådan tolkning? SKV var inne på liknande resonemang som presenterats ovan angående periodiseringsfonderna i sitt svar till RR. SKV diskuterade återigen artikel 7 i avtalet mellan Sverige och Malta. En intressant fråga är om inte artikel 13 skulle kunna vara aktuell? Det handlar trots allt om beskattning vid avyttring av fastigheter. Enligt artikel 13(1) i avtalet mellan Sverige och Malta sägs att den stat där den fasta egendomen är belägen (om det är i en annan stat än i hemviststaten) får beskatta inkomsten. Problemet i den aktuella situationen är att fastigheterna är belägna i Storbritannien och inte i den andra staten (Sverige). Sett utifrån avtalet mellan Sverige och Malta härrör inkomsten från ett tredje land.¹⁸ Innebär artikel 13 att det är hemviststaten som (underförstått) får beskatta inkomsten, eller bör man studera artikel 21 (annan inkomst). Innebär artikel 21 i sådana fall att endast Malta får beskatta inkomsten? En sådan tolkning skulle avvika från SRN:s tolkning. Även frågan om vilket avtal som är tillämpligt är intressant. Hur påverkar avtalet mellan Sverige och Storbritannien denna bedömning?

Om det första tolkningsalternativet (uppskov med betalning) åsyftades, dvs. att en omedelbar beskattning vid utflyttningen skedde men att betalningen effektuerades först senare råder starka likheter med de regler som EGD prövade i *N-målet* och som har diskuterats livligt i EG-rättslig litteratur.¹⁹ De skatteavtalsrättsliga aspekterna förefaller däremot mindre diskuterade och mer oklara. Är avtalet över huvud taget tillämpligt? Frågan om vilka/vilket avtal som är tillämpligt kvarstår.²⁰ Det som talar mot detta tolkningsalternativ är framförallt att lösningen inte utan diskussion går att acceptera från ett EG-rättsligt perspektiv, efter EGD:s dom i *N-målet*. Eftersom en sådan diskussion inte har förts i nämnden i nu aktuellt avseende talar även detta för att nämnden åsyftat det andra tolkningsalternativet (uppskov med beskattning).

Frågorna är som synes många och tolknings- och tillämpningsalternativen ännu fler och dessutom långt ifrån självklara. Skatteavtalsrättsliga problem är såväl svåra som viktiga. De förtjänar att belysas ytterligare. SRN:s otydliga och knapphändiga uttalanden i *Malta-målet* är ett exempel på svårigheterna i rätts-tillämpningen. Att skatteavtalen inte är skrivna utifrån en situation där en omedelbar beskattning sker vid utflyttningen är tydligt och avtalens tillämplighet på dessa och likartade situationer är långtifrån självklar.

3.3 Konsekvenserna av att en regel är EG-stridig

En mycket intressant fråga i framförallt praktiskt men även teoretiskt hänseende är frågan vilka konsekvenser ett underkännande av en svensk regel får. Vad blir effekten av att en regel anses strida mot EG-rätten? Vanligtvis brukar man i

¹⁸ Se Kleist, D., SN 2005 s. 132–142.

¹⁹ Se även C-9/02 *Hughes de Lasteyrie du Saillant och Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*.

²⁰ Det skiljaktiga regeringsrådet diskuterade artikel 13, i det Svensk-brittiska avtalet i förhållande till omedelbar uttagsbeskattning. Regeringsrådet menade att då avtalet mellan Storbritannien och Sverige endast medger Sverige en sekundär beskattningsrätt (eftersom fastigheterna får beskattas i Storbritannien och Sverige måste avräkna den brittiska skatten) fann hon uttagsbeskattningen oproportionerlig.

dessa sammanhang diskutera EG-rättens direkta effekt eller den EG-konforma tolkningen.²¹ Hur dessa principer skall tillämpas i praktiken reser dock åtskilliga problem.²² Ståhl har i en rapport från år 2006 berört frågan på ett mer praktiskt plan.²³ Vad innebär det att en fördragsbestämmelse har direkt effekt och att den svenska regeln sätts åt sidan? För det första konstaterar hon att frågan är problematisk eftersom något svar inte står att finna i EG-fördraget. Ståhl menar att det inte går att stanna vid att konstatera att en viss regel är i strid med EG-rätten. Rättstillämparen måste även avgöra vad denna EG-stridighet rent konkret innebär i det aktuella fallet. Vidare menar hon att det finns i princip två sätt att se på problemet. Det första är att regeln inte alls existerar och att ett hål uppstår. En följdfråga vid detta synsätt blir om situationen kan täckas upp av andra skatteregler eller om det förblir ett hål i regleringen (användandet av kringliggande regler). Det andra synsättet är att rättstillämparen modifierar rekvisiten i den EG-stridiga regeln så att den kan fortsätta att tillämpas (modifiering av fördragsstridig regel).

Här kan det noteras att RR i *personaloptions- och Malta-målet* har gjort just det som Ståhl befarar, nämligen stannat vid att konstatera att reglerna är EG-stridiga. Båda dessa mål kan tolkas som att SRN i sin motivering har gått ett steg längre och sagt att de mer proportionerliga reglerna *kan* och ska tillämpas.²⁴ I det tredje målet, *andelsbytes-målet*, återförvisade RR en fråga till SRN. Denna omständighet kan kanske kasta ljus över RR:s syn på konsekvenserna av att en regel anses EG-stridig. Den centrala frågan är vilken effekt som RR låter en EG-stridig regel få. För att kunna ventilera denna fråga krävs att även SRN:s motivering analyseras. Hur skall nämnden uppfattas och hur uppfattade RR nämnden? Jag inleder med att analysera SRN:s motivering och RR:s domskäl i *andelsbytes-målet*. Därefter diskuteras dessa ånyo i ljuset av en förklarande artikel av nämndens motivering, publicerad i augusti 2008.²⁵

I *andelsbytes-målet* konstaterade SRN att reglerna i 49:19 IL var mer proportionerliga än reglerna om en omedelbar beskattning vid utflyttningstillfället. Vidare menade nämnden att EG-rätten krävde att en möjlighet till kvittning av en förlust som uppstod på de tillbytta andelarna gavs mot uppskovsbeloppet i de fall då kvittningsmöjligheten inte kunde utnyttjas i den nya hemviststaten. Mot denna bakgrund fann nämnden att det belopp som skulle ha tagits upp som intäkt vid utflyttningen i stället skulle tas upp det beskattningsår under vilket äganderätten till de mottagna andelarna övergick till annan eller upphörde att existera med möjlighet att kvitta en förlust på de tillbytta andelarna. En sådan förskjutning av beskattningsrätten ansågs ligga inom ramen för tillämpningen av de aktuella fördragsbestämmelserna.

Nämndens uttalande kan tolkas på flera sätt. En tolkning är att huvudregeln i 49:19 IL skall tillämpas även efter en utflyttning i kombination med en möjlighet att kvitta en förlust på de tillbytta andelarna (se ovan avsnitt 2.3). Detta

²¹ Ståhl, K. & Persson Österman, R., EG-skatterätt, 2 uppl, Iustus Förlag, 2006 s. 34–40.

²² Bernitz, U. & Kjellgren, A., Europarättens grunder, 2 uppl., Norstedts Juridik, s. 93 (angående direkt effekt).

²³ Ståhl, K., Skatterna och den fria rörligheten inom EU – svensk skatterätt i förändring? SIEPS 2006:8, s. 34–35.

²⁴ Som nämnts i not 5 ovan torde dessa uttalanden inte ha någon bindande verkan. Se även bolagets överklagande i *Malta-målet* och RR:s svar på överklagandet (s. 4 i domen). Ett överklagande kan inte enbart avse motiveringen till ett beslut, enligt RÅ 2006 ref. 21.

²⁵ Ståhl, K., Hur ska svenska domstolar hantera fördragsstridiga skatteregler? Europarättslig Tidskrift 2008:3 s. 121–130.

torde vara den tolkning som RR gjorde av nämndens motivering. RR skriver i sin dom.²⁶

”Nämnden fann att en beskattning vid den tidpunkt som anges i 49 kap. 26 § IL skulle vara oproportionerlig och att uppskavsbeloppet i stället skulle tas upp det beskattningsår som följer av huvudregeln i 49 kap. 19 § IL. En sådan framflyttning av beskattningstidpunkten fick också enligt nämnden anses ligga inom ramen för en tillämpning av de aktuella fördragsbestämmelserna.”

RR delade denna bedömning. En sådan tolkning talar för att kringliggande regler (49:19 IL) kan täcka upp det hål som uppstår när en regel befins EG-stridig. RR stannade dock inte vid detta utan menade att en senareläggning av beskattningstidpunkten även måste ha stöd i bestämmelserna om begränsad skattskyldighet i 3:19 IL eftersom A efter utflyttningen var begränsat skattskyldig i Sverige. Som nämnts ovan återförvisade RR denna fråga till SRN av instansordningsskäl. Detta kan tolkas som att RR i de två andra målen ansåg det underförstått att kringliggande regler skulle tillämpas. Återförvisandet bör å andra sidan inte övertolkas. Frågan om tillämpligheten av 3:19 IL var ställd som en andra fråga i förhandsbeskedsärendet, varför det förefaller naturligt att besvara den när den första frågan föll. Det är därför mycket möjligt att RR inte heller i *andelsbytes-målet* tog ställning till vad konsekvenserna av att en regel anses EG-stridig blir. Några frågor om hur beskattningen skulle bli om utflyttningsreglerna befanns EG-stridiga hade inte ställts i de två andra målen.

Det framstår som något oklart huruvida RR har tagit ställning till den här diskuterade frågan. I såväl *personaloptions-* som *Malta-målet* togs ingen ställning. Återförvisandet samt det sätt som rätten tolkar SRN:s motivering på (se citat ovan) i *andelsbytes-målet* skulle kunna tala för att RR menar att kringliggande regler kan tillämpas.

En annan tolkning av SRN motivering görs av Ståhl i en artikel från år 2008.²⁷ Ståhl, som även var en av ledamöterna i SRN i *andelsbytes-målet*, menar att nämnden modifierade rekvisiten i 49:26 IL med stöd av likabehandlingsprincipen i fördraget på så sätt att beskattningstidpunkten försköts till den tidpunkt när andelarna övergick till annan (eller upphörde). En sådan modifiering kunde ske med stöd av bestämmelserna om fri rörlighet i 39 och 43 EG-fördraget. Nämnden gav med detta synsätt EG-fördraget direkt effekt. Eftersom Ståhl tolkar nämnden på detta sätt, framstår det som relativt klart att det var på detta sätt som nämnden diskuterade vid sina överläggningar. Stöd för detta finns även i den skiljaktiga ledamotens motivering. Även han tolkade majoriteten på detta sätt.²⁸ Personligen finner jag det olyckligt att detta inte framkommer på ett tydligare sätt i SRN:s motivering, eftersom det är motiveringen som utgör grunden för tolkning. Tolkningen går (efter att ha fått den förklarad av Ståhl i den nyss nämnda artikeln samt av den skiljaktiga ledamotens skiljaktiga mening) att läsa ut av motiveringen. Tyvärr framstår den första tolkningen (användandet av kringliggande regler) som mer närliggande utifrån nämndens skrivna moti-

²⁶ RR målnr 7928-06 s. 3.

²⁷ Ståhl, K., Europarättslig Tidskrift 2008:3 s. 127–128.

²⁸ Den skiljaktige ledamoten skriver: ”Däremot delar jag inte majoritetens bedömning, så som den kommer till uttryck i motiveringen, att en beskattning av vinsten (med stöd av 49 kap. 26 § IL) kan ske vid en framtida tidpunkt med åberopande av att en förskjutning av beskattningstidpunkten ligger inom ramen för en tillämpning av de aktuella fördragsbestämmelserna.”

vering. Det synes även vara den tolkning som RR har gjort (se strax ovan) av nämndens uttalanden.

När det gäller behovet av att pröva 3:19 IL förklarar Ståhl skillnaden i SRN:s och RR:s synsätt på så sätt att SRN ansåg att en beskattning vid avyttringen av de mottagna andelarna kunde grundas på den skattskyldighet som förelåg vid utflyttningstidpunkten. Enligt RR:s synsätt krävdes att det fanns en svensk regel som gör personen ifråga skattskyldig i Sverige även vid avyttringstidpunkten.²⁹

I *personaloptions-målet* och i *Malta-målet* (när det gällde uttagsbeskattningen) uttryckte sig nämnden på mycket likartat sätt som i *andelsbytes-målet* när det gällde att förskjutningen av beskattningstidpunkten fick anses ligga inom ramen för en tillämpning av den aktuella fördragsbestämmelsen. RR fastställde SRN:s förhandsbesked. Med Ståhls tolkning torde inte 10:11 st. 2 p. 1 IL vara tillämpligt, utan en modifiering av 10:11 st. 2 p. 2 IL. Det som talar för att Ståhls tolkning går att läsa ut även ur *personaloptions-målet* är att nämnden synes stödja diskussionen på *N-målet* och senare värdenedgångar. Hade 10:11 st. 2 p. 1 IL tillämpats som en "kringregel" som fyller ut hålrummet, hade värdenedgångarna beaktats automatiskt eftersom beskattning sker av optionens värde vid utnyttjandet. En diskussion om *N-målet* hade varit överflödig. Ståhls tolkning om en modifierad tillämpning av aktuell fördragsstridig regel går således även att läsa ut ur detta mål.

Det framstår som att nämndens uppfattning var att de tillämpade en modifiering av den fördragsstridiga utflyttningsregeln medan RR:s tolkade nämnden som att kringliggande regler användes. Frågan är om man av RR:s domsskäl även kan läsa ut tolkningen om att en modifierad tillämpning av utflyttningsregeln ska tillämpas vid EG-stridighet. Personligen finner jag det svårt att av rättens domskäl göra en sådan utläsning. RR synes snarare ha ställt sig bakom ett användande av kringliggande regler, även om detta bygger på en "felaktig" tolkning av vad nämnden avsåg. Även en alternativ tolkning av RR:s domskäl har presenterats ovan. Tolkningen innebär att RR de facto inte har tagit ställning i frågan om vad konsekvenserna blir av att en regel anses EG-stridig.

SKV har i två aktuella ställningstaganden gett uttryck för synsättet att det uppstår hål i den svenska lagen när en regel befins EG-stridig och att dessa bör täckas upp med hjälp av kringliggande regler.³⁰

Såväl RR som SKV kan i denna fråga ha intagit ståndpunkten att kringliggande regler kan tillämpas för att täcka upp det hål som den EG-stridiga regeln efterlämnar. Även SRN:s motivering kan tolkas på detta sätt, även om ledamöterna i andra sammanhang har gett vägledning om att så inte varit åsyftat. Den tolkning av SRN:s motivering i *andelsbytes-målet* som Ståhl presenterat om en modifiering av den fördragsstridiga regeln har inte gått att återfinna i RR:s domskäl. Ovan har även skäl för att RR inte har tagit ställning i frågan presenterats. Rättsläget är långt ifrån klart när det gäller frågan om vad konsekvenserna av en EG-stridig regel egentligen blir i den praktiska rättstillämpningen. En studie av fler regeringsrättsavgöranden (kanske även på andra områden) vore därför intressant. En sådan undersökning faller dock utanför ramen för denna kommentar. Det synes även vara hög tid för lagstiftaren att ta tag i denna och liknande frågor. Förutsebarheten för den skattskyldige får anses högst bristfällig.

²⁹ Ståhl, K., Europarättslig tidskrift 2008:3 s. 128.

³⁰ SKV:s ställningstagande Dnr 131 581221-05/111 Beskattning av personaloptioner vid utflyttning till annat EU/EES-land och Dnr 131 532464-05/111 Beskattning av vinst vid bortbyta aktier vid utflyttning till annat EU- eller EES-land.

4 Sammanfattande kommentar

I artikeln har tre rättsfall avseende utflyttningsbeskattning kort referats (avsnitt 2). Med anledning av dessa fall har två problemområden av mer principiell betydelse lyfts fram. Problemområdena är inte unika för utflyttningsbeskattningens område utan är av mer generell karaktär. RR:s domar har dock visat att problemen är mer aktuella än någonsin. Även om problemen sträcker sig långt utanför utflyttningsbeskattningens område har en avgränsning gjorts i artikeln till att enbart diskutera dem utifrån de tre rättsfallen. Skatteavtalens betydelse i rättstillämpningen är det första problemområdet som har diskuterats i artikeln. RR har inte uttalat sig i denna del, vilket kanske kan bero på att rätten inte på ett tydligt sätt gått in på frågan vad konsekvenserna blir av att en regel anses EG-stridig. SRN diskuterade däremot kort skatteavtalens tillämpning i *Malta-målet*. Eftersom nämndens diskussion var mycket kortfattad och föga ingående har den rest många frågetecken. Att avtalen inte är skrivna med utgångspunkt i de beskattningssituationer som aktualiseras i utflyttningsögonblicket gör skatteavtalstillämpningen ännu svårare i dessa situationer. Det andra problemområdet som har diskuterats i artikeln är vad konsekvenserna blir av att en regel strider mot EG-fördraget. RR har inte heller i denna fråga uttalat sig på ett tydligt sätt. SRN:s motivering i denna del (i samtliga mål) har rest åtskilliga tolkningsproblem. Den artikel som Ståhl publicerade i augusti 2008 har kastat ljus över nämndens motiveringar. Nämnden avsåg att modifiera de fördragsstridiga reglerna mot bakgrund av fördraget. Tyvärr framkommer inte detta på ett tydligt och övertygande sätt i nämndens motiveringar. Det framstår som att RR tolkat nämnden som att kringliggande regler kan fylla det hål som en fördragsstridig regel ger upphov till. I artikeln har en diskussion förts huruvida RR ställer sig bakom en sådan tillämpning eller om RR helt avstått från att beröra denna fråga. Samtliga rättsfall som behandlats i artikeln kan tolkas som att RR inte har berört frågan. Vad som i praktiken händer i en situation när en regel befinner sig EG-stridig får anses obesvarad.

Jur. kand. Katia Cejic är doktorand i finansrätt vid Uppsala universitet. Ämnet för avhandlingen är "Utflyttningskatter inom ramen för internationell personbeskattning". Katia är under doktorandtiden tjänstledig från sin tjänst som handläggare vid utlandsenheten vid skattekontoret i Uppsala.