

Uppsala University

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

Citation for the published paper:

Cejie, K. (2008)

"Utgör tioårsregeln ett hinder mot de fria rörligheterna i EG-fördraget?"

Skattenytt, 58(5): 253-267

Access to the published version may require subscription.

Permanent link to this version:

<http://urn.kb.se/resolve?urn=urn:nbn:se:uu:diva-144873>



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

Katia Cejje

Utgör tioårsregeln ett hinder mot de fria rörligheterna i EG-fördraget?

Från den första januari 2008 har tioårsregeln fått en ny utformning. I artikeln diskuteras huruvida regeln utgör ett hinder mot de fria rörligheterna i EG-fördraget. Argument för såväl som emot att så är fallet presenteras. En prövning görs framförallt mot den EG-rättsliga praxis som finns avseende regler om utsträckt skattskyldighet vid utflyttning. I artikeln diskuteras inte möjligheter till rättfärdigande, för det fall att ett hinder skulle anses föreligga.

1 Inledning¹

Syftet med denna artikel är att undersöka huruvida tioårsregeln i 3 kap. 19 § IL utgör ett hinder mot de fria rörligheterna i EG-fördraget i en utflyttnings-situation. När EG-domstolen (nedan kallad EGD) prövar huruvida en nationell regel utgör ett förbjudet hinder görs detta vanligtvis i två steg. I det första steget görs en restriktionsprövning. Om restriktionsprövningen leder till att ett hinder föreligger görs i det andra steget en rättfärdigandeprövning.² I denna artikel kommer enbart det första steget att diskuteras. Argument för och emot att tioårsregeln kan rättfärdigas kommer således *inte* att diskuteras.

Restriktionsprövningen görs vanligtvis utifrån besvarandet av tre frågor: 1) förekommer ett gränsöverskridande moment?, 2) omfattas momentet av en fördragsfrihet? och 3) behandlas den gränsöverskridande situationen negativt i förhållande till en intern situation? Om samtliga dessa tre frågor besvaras jakande föreligger ett hinder. I det följande kallar jag denna prövning för EGD:s trestegsmodell.

Tioårsregelns syfte och funktion berörs kort i avsnitt 2. Därefter analyseras EGD:s praxis på området för utsträckt skattskyldighet vid utflyttning (avsnitt 3). Med utsträckt skattskyldighet avses att ett land sträcker ut sitt beskattningsanspråk i tiden efter det att en person flyttat från landet. I avsnitt 4 undersöks huruvida tioårsregeln utgör ett hinder enligt EG-fördraget. Centrala frågor som territorialitetsprincipens betydelse i restriktionsprövningen och skatteavtalens neutraliserande effekt diskuteras i avsnittet eftersom de synes påverka prövningen. Artikeln avslutas med en avslutning (avsnitt 5).

¹ Ett högre seminarium i finansrätt hölls på avhandlingsmanus vid Juridiska Institutionen, Uppsala Universitet, den 5 februari 2008. Några av de frågor som tas upp i artikeln diskuterades vid detta seminarium. Jag vill tacka deltagarna vid seminariet för inspiration och framförallt för de synpunkter som lämnats i seminariets kölvatten.

² Ett rättfärdigande kan antingen ske med uttryckligt stöd av fördraget eller med stöd av den s.k. rule of reason-doktrinen, se mål C-55/94 *Gebhard* p. 37.

2 Tioårsregeln

År 1983 infördes regler om beskattning av kapitalvinster på andelar i svenska företag för begränsat skattskyldiga personer i vissa fall.³ Regeln har sedan dess gått under benämningen tioårsregeln och återfinns numer i 3 kap. 19 § IL.⁴ Tioårsregeln innebar fram till utgången av år 2007 att beskattning av kapitalvinster skulle ske om den som tidigare varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige flyttade ut och avyttrade sina svenska andelar inom tio år från utflyttningsstidpunkten. Även vinster på svenska andelar förvärvade efter utflyttningsstidpunkten omfattades om andelarna avyttrades inom tio år från flytten. Syftet med reglerna var att förhindra skatteundandragande.⁵

Den ökade internationaliseringen och rättsutvecklingen på framförallt EG-skatteområdets område har lett till ändringar i tioårsregeln.⁶ Från den 1 januari 2008 gäller något förenklat att regeln utvidgats till att även omfatta utländska andelar om dessa förvärvats medan den skattskyldige var obegränsat skattskyldig i Sverige. Detsamma gäller andelar som trätt i stället för de ursprungliga andelarna.

Beskattningsrätten av de svenska andelarna baseras på källstatsprincipen, dvs. det finns en koppling mellan skatteobjektet (de svenska andelarna) och Sverige.⁷ Den utvidgade regeln, som nu omfattar även utländska andelar, synes snarare grundas på en form av utsträckt hemvistprincip (utländska andelar förvärvade under tiden den skattskyldige var bosatt i Sverige). Värdeökningar på svenska och utländska andelar beskattas oavsett när i tiden de uppstår.

Tioårsregeln är en form av utflyttningsbeskattning som tar sig uttryck i en utsträckt skattskyldighet, dvs. att Sverige sträcker ut sina beskattningsanspråk i tiden efter det att personen flyttat från landet.⁸ Värdeökningarna är vid utflyttningsstillfället latent, varför man kan säga att tioårsregeln är en form av utsträckt skattskyldighet avseende en latent inkomst.

3 EGD:s praxis avseende utsträckt skattskyldighet

3.1 Inledning

I detta avsnitt diskuteras tre mål som kan ha särskild betydelse för medlemsstaternas möjlighet att beskatta utflyttade personer i tiden efter utflyttningen, s.k. utsträckt skattskyldighet. Målen är C-513/03 *van Hilten*, C-470/04 *N* och

³ Beskrivningen av 3 kap. 19 § IL är något förenklad. Tidigare fanns regeln i den numer upphävda 53 § 1 mom. a) KL. Regeln har successivt anpassats till den finansiella marknaden. I denna artikel använder jag termen andelar som samlingsbeteckning för de instrument som omfattas. I den nya tioårsregeln kopplas omfattningen av skattskyldigheten till definitionen av delägarätter i 48 kap. 2 § IL. Även andelar i svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer omfattas.

⁴ Regeln benämns även 8 aprilagen (se Paulin, I., *Analys av förslag om "Vissa kapitalbeskattningsfrågor"* www.pointlex.se, 2007-11-30 och Wiman, B., *Svenska eller utländska aktier och neutralitet*, i *festskrift till Karnell*, 1999 s. 835), och 9 aprilagen (se Lindencrona, G., *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, Juristförlaget, 1994 s. 86; Dahlberg, M., *Internationell beskattning*, Studentlitteratur, 2 uppl., 2007 s. 42, Cit. Dahlberg, M. 2007).

⁵ Prop. 1982/83:144 s. 10 f.

⁶ Ändringarna i tioårsregeln har skett efter EGD:s dom i målet C-436/00 *X och Y* och Regeringsrättens dom RÅ not 210. Se även Dahlberg, M., *Skattenytt Internationellt*, *Skattenytt* 2007 s. 524-527.

⁷ Dahlberg, M. 2007 s. 40.

⁸ Ett annat exempel på en utsträckt skattskyldighet i svensk skatterätt är reglerna om väsentlig anknytning i 3 kap. 3 och 7 §§ IL.

C-522/04 *Kommissionen mot Belgien*. Målen kommer att diskuteras i nu nämnd ordning.

3.2 C-513/03 *van Hilten*

I målet C-513/03 *van Hilten* prövades nederländska arvsrättsregler. Reglerna innebar att nederländska medborgare som avled och som tio år dessförinnan hade varit bosatta i Nederländerna ansågs vara fortsatt bosatta i Nederländerna vid dödsfallet (utsträckt skattskyldighet). Detta innebar att nederländsk arvs- skatt utgick på all egendom som enligt arvsrättsliga bestämmelser förvärvats till följd av dödsfallet. I det aktuella skatteavtalet mellan Nederländerna och Schweiz medgavs att Nederländerna tog ut arvsskatt under förutsättning att Nederländerna avräknade den skatt som skulle erläggas i Schweiz. Syftet med arvsrättsreglerna var att förhindra att Nederländerna förlorade skatteintäkter på grund av att dess medborgare lämnade landet. Den nederländska domstolen ställde bland annat frågan till EGD huruvida reglerna om den utsträckta hemvistprincipen innebar ett hinder för den fria rörligheten för kapital.

Målet *van Hilten* är svårtolkat. I synnerhet p. 44–48 i domen reser tolknings- problem. Den trestegsmodell som presenterats i inledningen kanske kan under- lätta tolkningen. EGD synes ha identifierat det gränsöverskridande momentet som den äganderättsövergång som skedde vid det internationella arvet (steg 1).⁹ Vidare konstaterade domstolen att arv utgör en kapitalrörelse (steg 2).¹⁰

Domstolen konstaterade inledningsvis att de nederländska reglerna, enligt vilka arvet efter en medborgare i en medlemsstat som avlider inom tio år efter det att han har anmält utflyttning från ovannämnda medlemsstat och folkbok- fört sig i utlandet, beskattas såsom om han hade behållit sitt hemvist i medlems- staten med avräkning för den skatt som tagits ut i den medlemsstat där den avlidne folkbokfört sig, inte utgjorde ett hinder mot de fria kapitalrörelserna.¹¹ I efterföljande punkter motiverar, som jag ser det, domstolen varför något hinder inte föreligger. Domstolen nämner fem faktorer som kan ha haft betydelse vid prövningen av om reglerna utgjorde ett hinder. Faktorerna är att bli beskattad såsom om han hade behållit sitt hemvist i medlemsstaten, avräkning av utländsk skatt, en minskning av värdet på det arv som en medborgare som har folkbokfört sig i utlandet har efterlämnat (nedan kallat *Barbier-kriteriet*), nederländskt medborgarskap och över- ensstämelse med OECD:s modellavtal. I det följande diskuteras frågan om och i så fall på vilket sätt dessa fem faktorer har påverkat utgången i målet.

Den första frågan är vad som avses med att bli beskattad såsom om han hade behållit sitt hemvist i medlemsstaten. I det följande använder jag beteckningen *beskat- tas såsom i landet bosatt* för denna faktor. I p. 46 i domen skriver domstolen: ”I dessa bestämmelser föreskrivs att samma villkor för uttag av arvsskatt skall gälla för de medborgare som har folkbokfört sig i utlandet och dem som stannat kvar i den berörda medlemsstaten.” Domstolen synes ta sikte på en utsträckt hem- vistprincip. Jag tolkar detta som att eftersom den utsträckta hemvistprincipen medför att den gränsöverskridande situationen beskattades på samma sätt som den inhemska förelåg ingen negativ särbehandling. Denna första faktor synes vara den som i vanliga fall ensam faller in under det tredje steget i domstolens trestegsmodell.

⁹ C-513/03 *van Hilten* p. 41.

¹⁰ Däremot omfattas inte flytt av personer av de fria kapitalrörelserna, C-513/03 *van Hilten* p. 49.

¹¹ C-513/03 *van Hilten* p. 45.

Vad som verkligen avses med kravet på att bli beskattad såsom i landet bosatt, är dock oklart. Olika tolkningar av detta krav kan göras. En tolkning skulle kunna vara att domstolen menar att hela den skattemässiga situationen skall vara lika (*total likhet*). Att domstolen tog sikte på den utsträckta hemvistprincipen skulle kunna tala för denna tolkning. Ett exempel på vad som avses med total likhet från inkomstskatterättens område skulle eventuellt samma möjlighet att erhålla grundavdrag vara. En annan tolkning skulle kunna vara att domstolen med kravet menar att en person som bor kvar i landet och en person som flyttar ut beskattas på samma villkor för den aktuella inkomsten (*lika för inkomsten ifråga*). Som exempel kan nämnas att arvsskatten realiserar vid dödsfallet och att beräkningen sker på samma sätt och med samma skattesats för den som bor kvar och den som har flyttat.

Det framstår som att faktorn beskattas såsom i landet bosatt har haft betydelse vid restriktionsprövningen. Om detta innebär att den utflyttande skall beskattas med total likhet eller lika för inkomsten i fråga får däremot anses oklart.

Den andra frågan är om *avräkning av utländsk skatt* utgör ett krav för att den utsträckta skattskyldigheten inte ansågs utgöra ett hinder. Ett sätt att angripa denna fråga är att se på hur frågan i målet formulerades. Frågan i målet löd: "Utgör artikel 3.1 [SW 1956] en sådan restriktion som är tillåten med stöd av artikel [73c.1 i fördraget]?"¹² Den nationella regeln (artikel 3.1 SW) löd: "En nederländsk medborgare som har varit bosatt i riket och som inom tio år efter det att han gav upp sitt hemvist i riket avlider [...] skall anses ha varit bosatt i riket vid dödsfallet [...]".¹³ EGD besvarade frågan på följande sätt: "Artikel 73b i EG-fördraget (nu artikel 56 EG) skall tolkas så, att den inte utgör hinder för sådana bestämmelser i en medlemsstat som dem som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, enligt vilka arvet efter en medborgare i denna medlemsstat som avlider inom tio år efter det att han har anmält utflyttning från ovan nämnda medlemsstat och folkbokfört sig i utlandet, beskattas såsom om han hade behållit sin hemvist i medlemsstaten med avräkning för den arvsskatt som tas ut av andra stater."¹⁴

Jag tolkar det som att den ställda frågan inte innefattade ett krav på avräkning. Den omständigheten att EGD:s svar på frågan innehöll ett sådant faktum tolkar jag som att domstolen utgått från att avräkning skedde. Avräkning torde ha varit en utgångspunkt för domstolen, vilken tillmättes betydelse i fallet. I domen kopplades som jag ser det det faktum att Nederländerna räknade av den skatt som togs ut på arvet i det andra landet till resultatet att något hinder inte förelåg.¹⁵ Detta skulle tala för att avräkning är ett krav för att ett hinder inte skall anses föreligga.

Mot att full avräkning skulle utgöra ett krav talar senare praxis. I och med målet C-513/04 *Kerckhaert* från år 2006 synes det numera vara en allmän uppfattning i doktrinen att internationell dubbelbeskattning inte utgör ett hinder.¹⁶ Frågan

¹² C-513/03 *van Hilten* p. 23. Frågan innebar således om den nationella arvsskatteregeln utgjorde ett hinder som var tillåtet med stöd av standstill-klausulen i EG-fördraget.

¹³ C-513/03 *van Hilten* p. 7.

¹⁴ C-513/03 *van Hilten* p. 53 (domslutet).

¹⁵ C-513/03 *van Hilten* p. 45, 51 samt domslutet. I *van Hilten* rörde det sig om full avräkning, dvs. ett totalt undanröjande av den dubbla beskattningen. Jag har ännu inte fördjupat mig i frågan om vilken typ av avräkning som måste till för att "kravet" skall anses uppfyllt. Inte heller om det är möjligt att uppnå resultatet med hjälp av andra metoder.

¹⁶ Ståhl, K., EG-domstolens domar, Skattenytt 2007 s. 358; Weber, D. Is the limitation of tax jurisdiction a restriction of the freedom of movement? Paper for the annual conference of the European

är om *Kerckhaert* har medfört att rättsläget har förändrats, dvs. att något krav på avräkning inte kan ställas. I målet behandlades dock varken arvsbeskattning eller utsträckt skattskyldighet. Visserligen avgjordes *Kerckhaert* av stor avdelning, men någon direkt hänvisning till *van Hillen* gjordes inte i målet. Rättsläget får nog bedömas som oklart när det gäller frågan huruvida ett krav på avräkning finns när det gäller utsträckt skattskyldighet.

En förklaring till kravet på avräkning vid utsträckt skattskyldighet skulle kunna vara att om den utländska skatten inte avräknas blir den skattskyldige tyngre beskattad (alternativt dubbelt beskattad) än om hon bor kvar i landet. En utsträckt skattskyldighet anses kanske vara ett så stort ingripande att alla övriga olägenheter måste undanröjas av den hindrande staten. Med ett sådant synsätt skulle kravet på avräkning enbart vara ett förtydligande av kravet på att bli beskattad såsom i landet bosatt. En i landet bosatt blir av naturliga skäl inte dubbelbeskattad. Övervägande skäl talar dock för att avräkning tillmättes betydelse. Huruvida senare praxis förändrat rättsläget är oklart. I det följande utgår jag från att avräkning är ett krav vid utsträckt skattskyldighet.

Vidare konstaterar domstolen i p. 44 och 46 att oavsett var egendomen ifråga befann sig kunde de nederländska reglerna inte innebära en minskning av värdet på det arv som en medborgare som hade folkbokfört sig i utlandet hade efterlämnat. I det följande kallar jag detta för *Barbier-kriteriet* eftersom det är hämtat från arvsskattemålet C-364/01 *Barbier*. I detta fall handlade det om värdering av kvarlåtenskap för beräkning av arvsskatt. Olika värderingsregler användes beroende på om den skattskyldige hade hemvist i landet eller inte. Om den skattskyldige inte hade hemvist i landet värderades kvarlåtenskapen högre, vilket ledde till en högre arvsskatt och således till en minskning av det efterlämnade arvet. Detta innebar att ett hinder förelåg. EGD hänvisade i sin diskussion om *Barbier-kriteriet* även till andra domar där den fria rörligheten för kapital prövats och där hinder mot denna ansetts föreligga. Min tolkning av *Barbier-kriteriet* är att det utgör ett förtydligande av på vilket sätt arv omfattas av den fria rörligheten för kapital (se steg 2 i EGD:s trestegsmodell). De situationer som friheten normalt omfattar passar inte in på en arvssituation.¹⁷

När det gäller den fjärde faktorn om *medborgarskap* konstaterade domstolen att den omständigheten att bestämmelserna inte gällde de medborgare som hade haft sitt hemvist i utlandet i mer än tio år och inte heller dem som aldrig hade haft sitt hemvist i Nederländerna saknade betydelse. Någon restriktion för kapitalrörelser avseende kapital som tillhörde medborgare i andra medlemsstater var det inte heller, eftersom bestämmelserna endast tog sikte på neder-

Association of Tax Law Professors in Helsinki 7-9 june 2007, avsnitt 3.2.1; Berglund, M., Avräkningsmetoden och EG-fördragets grundläggande friheter, Skattenytt 2008 s. 116. I målet C-298/05 *Columbus Container* bekräftade EGD uttalandet i *Kerckhaert* angående den internationella dubbelbeskattningen.

¹⁷ Normalt uttrycker EGD att hinder mot kapitalrörelserna omfattar åtgärder som avskräcker personer som inte är bosatta i en viss medlemsstat från att investera i den medlemsstaten eller som avskräcker dem som är bosatta i den medlemsstaten från att investera i andra stater, se exempelvis p. 44 i *van Hillen*.

Jag har uppfattat det som att Van den Broek m.fl. har tolkat *Barbier-kriteriet* som ett krav på att ett absolut undanröjande av den dubbla beskattningen måste ske på sådant sätt att all utländsk skatt måste avräknas upp till spärrbeloppet. Om man lägger denna innebörd i *Barbier-kriteriet* utgör det snarare en utveckling av det andra kriteriet om avräkning (anpassat till en arvssituation) än ett separat tredje kriterium. En sådan tolkning finner stöd i domen om man läser p. 46 som ett förtydligande av p. 45. Van den Broek, J. & Wildeboer, M., European Court of Justice Permits Inheritance Tax based on Nationality in *van Hillen-van der Heijden*, BFIT, 2007 s. 217.

ländska medborgare (*medborgarskap*). Skälet till detta var att reglerna inte är harmoniserade inom EU och att det således är medlemsstaternas sak att fördela beskattningsrätten mellan sig.¹⁸ I doktrinen har slutsatsen dragits att det är förenligt med EG-rätten att beskatta personer enligt medborgarskapsprincipen.¹⁹ Det synes som om denna faktor inte har påverkat bedömningen huruvida ett hinder förelåg eller inte.

EGD nämner även att de nederländska reglerna följde *OECD:s modellavtal* för arv och gåva. Enligt domstolen framgår det av modellavtalet att reglerna syftar till att förhindra skatteflykt.²⁰ I doktrinen har frågan ställts huruvida detta uttalande innebär att nationella regler måste vara utformade enligt OECD:s modellavtal för att inte utgöra ett hinder.²¹ Det skulle vara högst anmärkningsvärt om så vore fallet. Domstolen har visserligen vid flera tillfällen erkänt OECD:s modellavtal som en faktor som återspeglar stora delar av den internationellt accepterade praxis som finns.²² Men att därifrån höja OECD:s modellavtal till en nivå som innebär att avsteg därifrån skulle strida mot de fria rörligheterna enligt EG-fördraget vore att gå för långt. Min bedömning är att nationella regler och internationella bilaterala skatteavtal inte behöver följa den exakta fördelning av beskattningsrätt som sker i OECD:s modellavtal. En sådan tolkning skulle undergräva medlemsstaternas suveränitet på skatteområdet och det stora flertalet existerande skatteavtal.

Som nämnts inledningsvis upplever jag domstolens bedömning i *van Hilten* som komplicerad. Jag har ovan identifierat två faktorer som tycks ha påverkat domstolens bedömning i målet: 1) att arvet efter den utflyttade beskattades på samma sätt som om hon hade varit fortsatt bosatt i landet (*beskattning såsom i landet bosatt*), och 2) att avräkning medgavs för den skatt som tagits ut i den medlemsstat där den skattskyldige var folkbokförd (*avräkning*). De övriga faktorer som nämnts har enligt min bedömning inte haft någon självständig betydelse vid bedömningen.

3.3 C-470/04 N

I det andra rättsfallet, C-470/04 N, prövade EGD nederländska regler om omedelbar beskattning av latent värdeökningar på aktier när den skattskyldige flyttade utomlands.²³ Frågan är om målet även säger något om utsträckt skattskyldighet. N hade sökt och beviljats uppskov med beskattningen, varför även tillämpningsföreskrifterna för uppskov diskuterades i domen. För att beviljas uppskov krävdes ställande av säkerhet, lämnande av deklaration samt att en ansökan om uppskov gjordes. Domstolen konstaterade att kraven på säkerhet och deklaration kunde utgöra hinder mot etableringsfriheten. Jag anser att man kan

¹⁸ C-513/03 *van Hilten* p. 46–47. Det bör dock poängteras att en negativ särbehandling av det egna landets medborgare tidigare ansetts vara accepterat. Även av denna anledning har jag svårt att tillmäta motiveringen någon avgörande betydelse. Generaladvokat Léger diskuterade också denna fråga, se p. 75 ff. Se även exempelvis Pahlsson, R. Likhet inför skattelag, Iustus, 2007 s. 109 not 16 och C-385/00 *de Groot*.

¹⁹ Van den Broek, J. & Wildeboer, M., BFIT, 2007 s. 216. För kritik av domen i detta avseende se Weber, D., In Search of a (New) Equilibrium Between Tax Sovereignty and the Freedom of Movement Within the EC, Intertax 2006 s. 608f.

²⁰ C-513/03 *van Hilten* p. 47–48.

²¹ Ståhl, K., Skattenytt 2007 s. 358.

²² Se exempelvis C-336/96 *Gilly* p. 31.

²³ Se även C-9/02 *Lasteyrie*. Till skillnad från de franska reglerna i *Lasteyrie* kunde de nederländska reglerna rättfärdigas om vissa omständigheter var uppfyllda.

se de nederländska uppskovsreglerna som en form av utsträckt skattskyldighet. Om uppskov beviljades skedde ingen omedelbar beskattning vid utflyttnings-tidpunkten. Ett fastsällande av beskattningsanspråket gjordes dock i och med att kapitalvinsten fram till utflyttningsdagen beräknades. Beskattningsanspråket avsåg således bara värdeökningar fram till tidpunkten för utflyttningen.

Punkt 55 i domen är intressant och lyder som följer: "Följaktligen skall [...] frågan besvaras så att artikel 43 EG skall tolkas så att den utgör ett hinder för en medlemsstat att införa skatteregler [...] avseende kapitalvinster vid utflyttningen av en skattskyldig persons hemvist från denna medlemsstat, enligt vilka det för beviljande av uppskov med betalningen av skatten krävs att en säkerhet ställs och hänsyn inte tas fullt ut till sådan värdeminskning som kan uppstå efter att den skattskyldiges hemvist flyttades ut vilken inte beaktats i värdmedlemsstaten."

Detta har i doktrinen tolkats som att en beskattning av orealiserade värde-ökningar vid utflyttningsstillfället där ett automatiskt uppskov fram till realisat-ion medges och där enbart värdeökningar under bosättningsstiden beskattas eventuellt inte utgör ett hinder.²⁴ En liknande tolkning har gjorts av den svenske lagstiftaren. Denne menar dock att även värdenedgångar efter utflyttningsstillfäl-let behöver beaktas.²⁵

Jag uppfattar att dessa tolkningar av *N-målet* är förenliga med utgången i *van Hilten*. *Van Hilten* utgör dock ett tydligare fall av utsträckt skattskyldighet än uppskovsreglerna i *N-målet*. Om man delar uppfattningen att uppskovsreglerna i *N-målet* kan ses som en form av utsträckt skattskyldighet torde två krav kunna utläsas ur domen. Dels krävs att uppskov/den utsträckta skattskyldigheten sker automatiskt, dels krävs att värdeminskningar som uppkommer efter utflytt-ningen beaktas i endera utflyttningsstaten eller värdstaten.

3.4 C-522/04 *Kommissionen mot Belgien*

I målet C-522/04 *Kommissionen mot Belgien* prövade domstolen ett flertal belgiska regler om tjänstepensionssystem. En av dessa regler innebar (något förenklat) att om en betalning av sparkapital skedde från ett belgiskt pensionsinstitut till en person som tidigare flyttat sitt hemvist till utlandet skulle betalningen anses ha ägt rum dagen före flytten. Detta innebar att försäkringsgivaren var tvungen att innehålla skatt på kapitalet om detta helt eller delvis härrörde från den period då den utflyttade personen bodde i Belgien. Detta gällde oavsett om Bel-gien eller den nya hemviststaten hade rätt att beskatta inkomsten enligt bilate-rala avtal (treaty override).²⁶ Efter den 5 december 2003 tillämpades regeln som en form av utsträckt skattskyldighet för en latent inkomst. Vid samma tidpunkt slutade Belgien också att tillämpa regeln på så sätt att den ledde till en treaty override.²⁷

Det synes som att domstolen bedömde regelns materiella utformning snarare än hur den tillämpades efter den 5 december. Regeln utgjorde ett hinder. Det är dock svårt att förstå exakt vad den belgiska regeln innebar. Frågan är vid

²⁴ Van den Hurk, H. & Korving, J., The ECJ's Judgement in the N Case against the Netherlands and its Consequences for Exit Taxes in the European Union, BFIT 2007 s. 158.

²⁵ Prop. 2007/08:12 s. 15.

²⁶ C-522/04 *Kommissionen mot Belgien* p. 1, 18 samt 63. Tax treaty override definierades i 1989 års OECD-rapport "Tax Treaty Override" i paragraf 2 som: "[...]a situation where the domestic legis-lation of a State overrides provisions of either a single treaty or all treaties hitherto having had effect in that State."

²⁷ C-522/04 *Kommissionen mot Belgien* p. 64.

vilken tidpunkt som försäkringsgivaren var tvungen att innehålla skatten. Om det var direkt vid utflyttningstillfället utgjorde regeln ett exempel på omedelbar beskattning och saknar betydelse i detta sammanhang. Om det däremot var vid utbetalningstillfället utgjorde regeln ett exempel på utsträckt skattskyldighet. Vid en sådan tolkning har domen betydelse i detta sammanhang. Domen ger emellertid föga vägledning om hur regeln skall tolkas för att fastslå vad den egentligen innebar. Det får anses högst oklart om domstolen uttalar sig om regeln som en regel om utsträckt skattskyldighet.

Om man bedömer att regeln tog sikte på en omedelbar beskattning är utgången i målet förenlig med utgången i *N-målet*. Om man däremot bedömer att regeln var utformad som en regel om utsträckt skattskyldighet är utgången i målet svår att förena med utgången i *van Hilten*.

Min preliminära tolkning är att målet saknar betydelse i nu nämnda sammanhang. Jag uppfattar det, utan att ha analyserat fallet djupare, som att regeln utgjorde en form av omedelbar beskattning samt att EGD inte uttryckligen tog ställning till den utsträckta skattskyldigheten som tillämpades efter den 5 december 2003.

3.5 Sammanfattande kommentar

I dagsläget är det enbart i målet *van Hilten* som EGD uttryckligen uttalat sig om en regel om utsträckt skattskyldighet och dess förenlighet med fördraget (låt vara på arvsskatteområdet). Domstolen bedömde i målet att de nederländska reglerna om utsträckt skattskyldighet vid arv inte utgjorde ett hinder. EGD poängterade framförallt att beskattningen av arvet skedde på samma sätt för den som var bosatt i landet som för den som flyttade ut och även att Nederländerna medgav avräkning för den skatt som tagits ut i den medlemsstat där den avlidne var folkbokförd.

Även effekten av de tillämpade uppskavsreglerna i *N-målet* kan tolkas som en form av utsträckt skattskyldighet. Av fallet torde framgå att ett ställt krav på säkerhet för att uppnå en utsträckt skattskyldighet i stället för en omedelbar beskattning och den omständigheten att ett fullt beaktande av en värdenedgång efter utflyttningen inte sker kan utgöra ett hinder enligt fördraget.

Det tredje målet som diskuterats i detta avsnitt är *Kommissionen mot Belgien*. I avsnitt 3.4 ovan har olika tolkningsmöjligheter av domen presenterats. För mig framstår dock domen som alltför komplex för att några definitiva slutsatser skall vågas dras.

Av redogörelsen ovan följer att det går att tolka EGD:s praxis som att det finns fyra krav för att en utsträckt skattskyldighet inte skall utgöra ett hinder enligt fördraget. De fyra omständigheterna är att: 1) den utflyttade skall beskattas som i landet bosatt, 2) avräkning skall medges, 3) den utsträckta skattskyldigheten skall ske automatiskt och 4) eventuella värdenedgångar efter utflyttningstidpunkten skall beaktas fullt ut. Detta torde även kunna uttryckas som att det finns ett krav på att en utsträckt skattskyldighet måste innebära att den utflyttade beskattas såsom i landet bosatt. Detta krav har sedan förtydligats i EGD:s praxis genom kraven 2-4. Det är detta synsätt som jag kommer att tillämpa i det följande. Detta synsätt stämmer väl överens med det tredje steget i EGD:s tre-stegsmodell. Någon negativ särbehandling av den gränsöverskridande situationen föreligger inte när den skattskyldige beskattas såsom i landet bosatt. Att bli beskattad såsom en i landet bosatt innebär för det första att ett undanröjande av dubbelbeskattning sker (t.ex. genom avräkning) eftersom den som är bosatt inte

blir dubbelbeskattad. För det andra torde kravet innebära att skattskyldigheten fortsätter utan att ytterligare krav ställs (automatiskt) och för det tredje att eventuella värdenedgångar efter utflyttningen men fram till realisationstidpunkten beaktas.

4 Tioårsregeln och restriktionsprövningen

4.1 Inledning

I föregående avsnitt har tolkningssvårigheter avseende målen *van Hilten*, *N* och *Kommissionen mot Belgien* presenterats. En i detta sammanhang aktuell fråga är om man av EGD:s praxis kan dra slutsatsen att den utsträckta skattskyldigheten som kommer till uttryck i tioårsregeln inte utgör ett hinder enligt EG-fördraget, vilket analyseras i det följande. Inledningsvis kommer innebörden av kravet beskattas såsom i landet bosatt att analyseras. I efterföljande avsnitt kommer de tre förtydligandena av detta krav att diskuteras. De tre förtydligandena är att: 1) avräkning sker, 2) den utsträckta skattskyldigheten sker per automatik och 3) även värdenedgångar efter utflyttningen beaktas vid kapitalvinstberäkningen. Frågan om tioårsregelns förenlighet med EG-fördraget diskuterades inte i förarbetena till den nya tioårsregeln.²⁸

4.2 Kravet på att beskattas såsom i landet bosatt

För att ett hinder inte skall anses föreligga skall det inte ske någon negativ särbehandling av den som flyttar ut jämfört med den som stannar kvar i landet. I praxis har detta uttryckts så att den skattskyldige skall bli beskattad såsom i landet bosatt. En jämförelse mellan den som förblir obegränsat skattskyldig i Sverige och den som blir begränsat skattskyldig enligt tioårsregeln är därför på sin plats.

Av naturliga skäl brister det något i överensstämmelsen mellan beskattningsreglerna för begränsat och obegränsat skattskyldiga. En begränsat skattskyldig person beskattas normalt inte som en i landet bosatt person. Den begränsat skattskyldige beskattas oftast bara för inkomster som har sin källa i Sverige, varför inte hela den skattskyldiges situation beaktas. Som exempel kan nämnas att den begränsat skattskyldige i sin aktieportfölj har både svenska och utländska andelar. De svenska aktierna går med vinst och de utländska med förlust. En obegränsat skattskyldig person kan kvitta dessa vinster och förluster mot varandra, medan den som var begränsat skattskyldig enligt 1983 års tioårsregel blev beskattad för vinsterna på de svenska andelarna, medan någon kvittning av de utländska förlusterna inte kunde ske (3 kap. 20 § IL). Det synes som om det nya lagförslaget innebär en mer jämlik beskattning än tioårsregeln enligt 1983 års lydelse, eftersom den till viss del även omfattar utländska andelar. Det är dock inte fråga om en fullständig likabehandling, vilket följande exempel illustrerar. En person bor fram till och med år 2006 i Sverige. Hon har både svenska (A) och utländska (B) andelar som förvärvats under denna tid. Under

²⁸ Finansdepartementets promemoria om vissa kapitalbeskattningsfrågor (maj 2007); Prop. 2007/08:12 Vissa kapitalbeskattningsfrågor (2007-10-11); Lagrådsremiss, Vissa kapitalbeskattningsfrågor, (2007-11-13). Till viss del diskuterades frågan i SOU 2005:99 s. 216f. Tioårsregelns förenlighet med fördraget har inte diskuterats i doktrinen på senare tid. Se dock Dahlberg och Mutén som efter *Lesteyrie-domen* (2004) ansåg att tioårsregeln antagligen utgjorde ett hinder. Dahlberg, M. Skattenytt Internationellt, Skattenytt 2004 s. 286; Mutén, L., EG-domstolen och exitskatten, Skattenytt 2004 s. 299.

år 2007 flyttar hon utomlands. Efter flytten förvärvar hon ytterligare svenska (C) och utländska (D) andelar. År 2008 säljs samtliga andelar. Andelarna A och B har gått med vinst och andelarna C och D med förlust. Om motsvarande innehav skulle beskattas för en obegränsat skattskyldig person skulle förlusterna på C och D kunna kvittas mot vinsterna på A och B. För en person som var begränsat skattskyldig enligt 1983 års regel skulle endast de svenska andelarna beskattas (A och C). Dessa kunde då kvittas mot varandra. För en begränsat skattskyldig person som beskattas enligt den nya tioårsregeln skulle fortfarande andelarna A och C kunna kvittas mot varandra. Därtill skulle hon bli beskattad för vinsterna på B-andelarna.

Medför denna olika behandling av obegränsat och begränsat skattskyldiga en negativ särbehandling? Vid en första anblick kan den som beskattas enligt tioårsregeln synas bli negativt särbehandlad, eftersom inte alla vinster och förluster beaktas. Beaktar man EGD:s praxis, när det gäller territorialitetsprincipens betydelse för restriktionsprövningen för begränsat skattskyldiga personer, finns det dock visst stöd för att åtminstone 1983 års tioårsregel där bara svenska andelar beskattades inte utgjorde ett hinder enligt fördraget. Den praxis som jag har i åtanke är att domstolen vid åtminstone två tillfällen har accepterat att det får krävas ett direkt samband mellan inkomster och kostnader vid beskattning av begränsat skattskyldiga personer. De två målen är C-250/95 *Futura* och C-345/04 *CELG*. I båda dessa mål har, som jag ser det, territorialitetsprincipen diskuterats i restriktionsprövningen.²⁹

I målet *Futura* ansågs källstaten (Luxemburg) ha rätt att vägra avdrag för förluster som saknade koppling till de inkomster som beskattades i staten. Domstolen konstaterade i p. 22 att det luxemburgska systemet överensstämde med den skatterättsliga territorialitetsprincipen och därför inte kunde anses innebära en vare sig öppen eller dold diskriminering som var förbjuden enligt fördraget.

I *CELG* prövades de tyska reglerna om återbetalning av källskatt på konstnärlig verksamhet för en begränsat skattskyldig person. En av förutsättningarna för återbetalning var att det fanns ett direkt ekonomiskt samband mellan intäkternas förvärvande och kostnaderna i källstaten.³⁰ Detta krav ansågs inte utgöra ett hinder mot den fria rörligheten att tillhandahålla tjänster.³¹ Domstolen motiverade detta med att det av domstolens praxis framgår att ett sådant beskattningssystem är förenligt med territorialitetsprincipen.³²

Dessa två mål talar för att territorialitetsprincipen ger en stat rätt att knyta kostnader som uppstått inom ett territorium (i näringsverksamheter) till intäkter som uppkommit inom samma territorium. Detta innebär i så fall att en källstat har rätt, när det gäller begränsat skattskyldiga, att begränsa sin beskattningsrätt till att endast beskatta inkomster från staten och endast beakta kostnader som har ett direkt samband med den aktuella inkomsten. Detta torde gälla oavsett det faktum att obegränsat skattskyldigas inkomster och kostnader beaktas fullt ut oavsett källa. Samma synsätt borde kunna användas vid kapitalvinstbeskatt-

²⁹ Vanligtvis brukar territorialitetsprincipen diskuteras som en rättfärdigande grund. Jämför exempelvis Dahlberg, M. 2007 s. 246–250; Ståhl, K. & Persson Österman, R., EG-skatterätt, 2 uppl., Iustus, 2006 s. 156–160. I dessa två mål diskuterades den dock i restriktionsprövningen, varför frågan om proportionalitet inte behövde beaktas.

³⁰ C-345/04 *CELG* (*Centro Equestre da Lezíria Grande L da*) p. 4–6.

³¹ C-345/04 *CELG* p. 27.

³² C-345/04 *CELG* p. 22 med vidare hänvisning till C-250/95 *Futura* p. 21–22 (se ovan) samt C-446/03 *Marks & Spencer* p. 39 (som dock avser territorialitetsprincipen i rättfärdigandeprövningen).

ningen. Om en stat begränsar sitt beskattningsanspråk till att bara avse vissa typer av inkomster (svenska aktier) borde även en begränsning till motsvarande förluster vara acceptabel (3 kap. 20 § IL).

Ett mål som kan tolkas som motstridigt det ovan sagda är målet C-182/06 *Lakebrink*. I målet prövades frågan om det faktum att källstaten (Luxemburg) vid fastställande av skattesatsen på arbetsinkomster inte beaktade underskott på fastighetsuthyrning i hemviststaten (Tyskland) utgjorde ett otillåtet hinder. Om *Lakebrink* hade haft hemvist i Luxemburg hade underskotten beaktats. Enligt EGD utgjorde reglerna ett hinder mot den fria rörligheten för arbetstagare. Domen kan tolkas som att källstaten inte hade rätt att för en begränsat skattskyldig person underlåta att beakta underskott i en annan stat när sådana underskott hade beaktats om personen var obegränsat skattskyldig i Luxemburg. Det föreligger i huvudsak två skillnader mellan *Lakebrink* och de två målen som refererats ovan. För det första var det inte en fråga om koppling mellan inkomster och kostnader som var föremål för prövning i *Lakebrink*. I målet handlade det om fastställande av skattesats.³³ För det andra låg fokus i *Lakebrink* på Schumacker-doktrinen, dvs. huruvida *Lakebrink* hade huvuddelen av sina inkomster i Luxemburg. Någon diskussion om territorialitetsprincipen förekom överhuvudtaget inte i fallet. Vilken betydelse dessa två skillnader har är oklart. Ett preliminärt ställningstagande är dock att de har haft betydelse. Det är min tolkning att målet rörde andra frågor (fastställande av skattesats) än målen *Futura* och *CELG*.³⁴

En jämförelse mellan 1983 års regel och beskattningen av den obegränsat skattskyldige personen görs i det följande. Det framstår som att den begränsat skattskyldige enligt 1983 års regel och den obegränsat skattskyldige när det gäller beskattning av kapitalvinster i huvudsak behandlas lika. De beskattas vid samma tidpunkt (realisation), med samma skattesats och beräkningen av kapitalvinster och förluster sker på samma sätt. Den olikhet som uppstår avseende kvittning av diverse förluster kan eventuellt motiveras med beaktande av den praxis som finns avseende territorialitetsprincipen i restriktionsprövningen (*Futura* och *CELG*). En följdfråga är om samma resonemang kan tillämpas på den nya tioårsregeln. Som framgår av exemplet ovan beskattas vinsterna på de utländska aktierna B medan förlusterna på aktierna D inte beaktas. Kan även denna skillnad motiveras med stöd av EGD:s praxis avseende territorialitetsprincipen för begränsat skattskyldiga? När det gäller *Futura*, *CELG* och 1983 års regel behandlar de källstatens beskattningsrätt. Den utökning som skett 2008 av tioårsregeln till att även avse utländska andelar baseras som nämnts ovan på en form av utsträckt hemvistprincip. Vilken betydelse har detta? Inledningsvis bör noteras att EGD, till skillnad från doktrinen, inte har likställt territorialitetsprincipen med källstatsprincipen. EGD anser snarare att territorialitetsprincipen går att likställa med principen om fördelning av beskattningsrätt.³⁵ Enligt dessa principer synes EGD anse att det är acceptabelt att beskatta enligt såväl källstatsprincipen som hemvistprincipen.³⁶ Om man följer detta sätt att resonera skulle

³³ Se även Kemmeren, E., ECJ should not unbundle integrated tax systems!, EC Tax Review 2008 s. 8.

³⁴ Ett mål där frågan om underskott i hemviststaten måste beaktas vid taxeringen i källstaten för en begränsat skattskyldig person kan återigen bli föremål för prövning i det nu anhängiggjorda målet C-527/06 *Rennenberg*.

³⁵ Mutén, L., European Tax Law, guo vadis? – Lecture by Prof. Leif Mutén, BFIT 2008 s. 5.

³⁶ C-446/03 *Marks & Spencer* p. 39, C-347/04 *REWE Zentralfinanz* p. 69.

det kunna innebära att EGD accepterat fördelningar av beskattningsrätten som innebär en begränsning av beskattning av inkomster och därtill kopplade kostnader. Detta synsätt synes snarare ta sikte på symmetrin än källstatens rätt att beskatta inkomster som uppstått inom dess territorium. Med ett sådant synsätt skulle den utvidgade tioårsregeln eventuellt inte innebära ett hinder, då såväl vinster som förluster beaktas på andelar som förvärvats medan den skattskyldige var bosatt i Sverige.³⁷

Sammanfattningsvis får det anses oklart huruvida tioårsregeln kan anses uppfylla kravet på att beskatta såsom i landet bosatt. Eventuellt kan den knapphändiga praxis om territorialitetsprincipen i restriktionsprövningen hjälpa regeln att uppfylla kravet. EGD:s praxis när det gäller territorialitetsprincipen är dels relativt ny, dels svårtillgänglig eftersom det är oklart vad EGD lägger in i begreppet. Även omständigheten att innebörden av kravet på att bli beskattad såsom i landet bosatt är oklar försvårar analysen. Avser kravet en generell likabehandling på så sätt att endast de som beskattas som obegränsat skattskyldiga efter utflyttningen som kan anses uppfylla kravet (*total likhet*), eller räcker det att den skattskyldige beskattas med beaktande av såväl positiva som negativa inkomster, men bara beträffande den aktuella inkomsten (*lika för inkomsten i fråga*). Det är endast i det sistnämnda fallet som 3 kap. 19 § IL skulle kunna anses uppfylla kravet.³⁸

4.3 Förtydliganden som skett i praxis av beskattas såsom i landet bosatt

Om man accepterar de argument som framförts i avsnittet ovan för att tioårsregeln torde uppfylla kravet beskattas såsom i landet bosatt blir nästa steg att se om den även uppfyller de förtydliganden som gjorts i praxis avseende detta krav. Förtydligandena avser 1) avräkning, 2) automatik och 3) beaktandet av värdenedgångar efter utflyttning.

När det gäller det första förtydligandet av kravet på att bli beskattad såsom i landet bosatt, dvs. att dubbelbeskattning undviks (*avräkning*), diskuteras detta utifrån såväl intern rätt som den kombinerade effekten av skatteavtal och intern rätt.

Enligt 1 § lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt (AvrL) omfattas den som är begränsat skattskyldig av rätt till avräkning om han har haft en intäkt som är hänförlig till ett fast driftsälle i Sverige och a) som medtagits vid taxeringen enligt IL, b) för vilken han beskattats i utländsk stat, samt c) som enligt skattelagstiftningen i den utländska staten anses härröra därifrån. Rekviriten är kumulativa. Det tredje rekviritet (c) att inkomsten skall anses härröra från den utländska staten innebär att inkomsten skall ha sin källa där. Det räcker således inte att den andra staten beskattar inkomsten med stöd av hemvistprin-

³⁷ Inom ramen för rättfärdigandeprövningen har symmetriargumentet delvis accepterats. Se exempelvis C-446/03 *Marks & Spencer* p. 43–45, C-231/05 *Oy AA* p. 53–56. Jag har ännu inte fördjudat mig i denna fråga varför viss försiktighet bör tillmätas tyngden i argumentet. För kritik se CFE, Opinion Statement of the CFE Task Force on ECJ Cases on the Judgement in the Case of *Marks & Spencer plc v. Halsey* (Case C-446/03) – Judgement Delivered 13 December 2005, ET 2007 s. 53; Lang, M., *The Marks & Spencer Case – The Open Issues Following the ECJ's Final Word*, ET 2006 s. 57; Douma, S. & Naumburg, C., *Marks & Spencer: Are National Tax Systems Éclairé?* ET 2006 s. 432 och Cordewener, A. & Dörr, I., Case C-446/03, *Marks & Spencer plc v. David Halsey* (*HM Inspector of Taxes*), Judgement of the Court of Justice (Grand Chamber) of 13 December 2005, nyr. Common Market Law Review 43, s. 875f, 2006.

³⁸ För denna mer restriktiva tolkning finns även stöd i målet C-522/04 *Kommissionen mot Belgien* (om man så önskar). I domen nämndes tidpunkt och skattesats uttryckligen, p. 64.

cipen.³⁹ Åtminstone när det gäller svenska andelar synes avräkningslagen därmed inte kunna bli tillämplig. Vidare gäller att termer och uttryck som används i avräkningslagen har samma betydelse som i inkomstskattelagen (2a § AvrL). Med fast driftställe avses inte innehav av aktier i svenska (eller utländska) bolag (2 kap. 29 § IL). Det är min bedömning att avräkningslagen därmed inte är tillämplig heller när det gäller utländska andelar. Någon avräkning med stöd av avräkningslagen torde inte kunna ske.⁴⁰

När det gäller den kombinerade effekten av intern rätt och skatteavtal bör det inledningsvis noteras att Sverige har reserverat sig mot OECD:s modellavtal när det gäller beskattning av kapitalvinst på aktier. En inte helt ovanlig fördelning när det gäller beskattningsrätten av kapitalvinster är att Sverige har rätt att beskatta den värdestegring på svenska aktier som skett fram till dagen för bytet av hemvist, samt kapitalvinster som förvärvas inom tre-sju år från utflyttningen (bytet av hemvist).⁴¹ Eftersom även den nya hemviststaten kan beskatta kapitalvinsten (vanligtvis enligt artikel 13) uppstår en dubbelbeskattningssituation. Enligt metodartikeln skall hemviststaten för att undanröja den dubbla beskattningen avräkna den skatt som betalats i Sverige. Någon dubbelbeskattning torde således inte bli aktuell.⁴²

En skillnad mellan mitt exempel och målet *van Hilten* är att det i målet var det "hindrande" landet som avräknade den utländska skatten. I exemplet är det den nya hemviststaten och inte Sverige som gör avräkningen. EGD har i andra sammanhang diskuterat skatteavtalens inverkan på den EG-rättsliga prövningen. Framförallt i målen C-170/05 *Denkavit* och C-379/05 *Amurta* har så skett. I målen prövades de franska respektive nederländska reglerna om utdelningsbeskattning (källstatsbeskattning) på utdelning till utländska bolag. Någon utdelningsbeskattning av utdelning till inhemska bolag skedde inte. Domstolen har i båda dessa mål konstaterat att en tillämpning av ett skatteavtal kan leda till att verkningarna av ett hinder för den fria rörligheten kan neutraliseras.⁴³

En följdfråga är vad som avses med att "neutralisera". I den engelska språkversionen av p. 47 i *Denkavit* sägs: "[...] the combined application of the France Netherlands Convention and the relevant Netherlands legislation does not serve to overcome the effects of the restriction on freedom of establishment [...]". I p. 83 i *Amurta* sägs: "[...] to determine whether that convention enables the effects of the restriction on the free movement of capital identified in the context of the reply to the first question, in paragraph 28 of this judgment, to be neutralised." Jag finner inte att dessa översättningar ger något direkt svar på

³⁹ Prop. 1985/86:131 s. 19.

⁴⁰ Se även Mutén, L., Skattenytt 2004 s. 299. Mutén menar att det är ovisst om avräkningslagen är tillämplig vid tioårsregeln när skatteavtal saknas.

⁴¹ Se exempelvis artikel 13(5) i det svensk-tyska skatteavtalet. Lag (1992:1193) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Tyskland, RSV 360-276 utgåva 1.

⁴² Ett skatteavtal som är utformat på ett annat sätt torde dock i princip kunna leda till ett annat resultat. Slutsatsen bygger även på utgångspunkten att det genom neutralisering är acceptabelt att det är den andra staten (och inte den hindrande staten) som undanröjer den dubbelbeskattningen. Se nedan.

Skatteverket har kommit med ett ställningstagande (2007-10-09) avseende avräkning av utländsk skatt vid s.k. exitbeskattning. Ställningstagandet rör en inflyttningssituation till Sverige.

⁴³ C-379/05 *Amurta* p. 83, C-170/05 *Denkavit* p. 41,45 och 47. Jag tolkar *Denkavit* som att domstolen först konstaterade att ett hinder förelåg, men att exempelvis en avräkning av den dubbla beskattningen hade kunnat neutralisera hindret. Se även rättsfallet C-265/04 *Margaretha Bouanich mot Skatteverket*, p. 48-56 för liknande bedömning.

frågan. Två slutsatser som jag dock anser att man kan dra är att det inte handlar om att på den vanliga vägen (rule of reason-doktrinen) *rättfärdiga* hindret, samt att "neutraliseringen" av nackdelen ligger väldigt nära restriktionsprövningen, antagligen så nära att man kan säga att den utgör en del av densamma. Poängen med att neutralisera ett hinder skulle vara att någon rättfärdigandeprövning (och proportionalitetsbedömning) inte behöver ske.⁴⁴ Eventuellt kan det även vara så att en neutralisering medför att hindret försvinner.⁴⁵ Vid ett rättfärdigande kvarstår hindret men vid avvägningen mellan rätten till den fria rörligheten inom EU och den aktuella medlemsstatens suveränitet har det sistnämnda givits företräde.

En följdfråga är dock vilken stat som bär ansvaret för att en neutralisering sker samt på vilket sätt det måste ske. I *Amurta* (och *Denkavit*) fann domstolen att skillnaden i beskattning på grund av var mottagaren hade sitt säte innebar ett hinder. Det ålåg således Nederländerna (den hindrande staten) att undvika eller lindra den ekonomiska dubbelbeskattningen på utdelningar till utländska mottagare på samma sätt som för inhemska utdelningar. Den hindrande staten kunde inte lita på att den andra staten ensidigt skulle undanröjda nackdelen. Om däremot den hindrande staten (Nederländerna) tillsammans med den andra staten (Portugal) avtalat om att Portugal skulle medge obegränsad avräkning för den källskatt som tagits ut i Nederländerna synes det som om EGD accepterade att hindret neutraliserades.⁴⁶

Min tolkning av EGD:s praxis är att den stat som uppställt ett hinder kan neutralisera detta genom att ingå skatteavtal med andra stater. En neutralisering kan ske genom att staten med hjälp av ett skatteavtal undanröjer hindret tex. genom avräkning. Av rättsfallet *Amurta* framgår att avräkningen även kan utföras av den andra staten (dvs. den icke hindrande staten). Av detta följer att det inte nödvändigtvis måste vara den hindrande staten själv som undanröjer nackdelen.⁴⁷

Sammanfattningsvis kan sägas att det enligt nyare praxis framstår som klart att en medlemsstat inte kan förlita sig på att den andra staten, med stöd av sin interna rätt, ensidigt skall neutralisera den hindrande statens missgynnande regler. Om däremot den hindrande staten och den andra staten genom avtal bestämmer att den andra staten skall neutralisera hindret kan så ske.⁴⁸ Det krävs därmed viss aktivitet från den hindrande statens sida för att neutralisera ett hinder. Förtydligandet om avräkning är troligtvis uppfyllt i flera skatteavtal när det gäller tioårsregeln och då den kombinerade effekten av intern rätt och skatteavtal prövas.

Även det andra och det tredje förtydligandet torde vara uppfyllda. Ytterligare krav ställs inte för att tioårsregeln skall vara tillämplig utan den *tillämpas automatiskt*. Därutöver gäller som bekant att både värdeökningar och *värdeminskningar*

⁴⁴ Se exempelvis C-265/04 *Bouanich* p. 48.

⁴⁵ Kemmeren, E., EC Tax Review 2008 s. 5.

⁴⁶ C-379/05 *Amurta* p. 77–79, 83–84. Jag har i dagsläget inget svar på frågan vilken betydelse det har att det var fråga om en obegränsad avräkning i rättsfallet.

⁴⁷ En neutralisering synes även kunna ske genom att ett avtal i sig begränsar den hindrande statens beskattningsrätt (den s.k. gyllene regeln) och på så vis förhindrar att någon beskattning i den hindrande staten de facto sker. Denna andra situation skulle kunna bli aktuell i de fall där Sverige inte har förhandlat till sig möjligheten att beskatta aktievinsten som uppstår en tid efter utflyttningen. Paulin uppger att svensk beskattningsrätt inte medges i avtalen med Ungern, Grekland, Tjeckiska republiken, Spanien och Italien. Paulin, I, www.pointelx.se, 2007-11-30.

⁴⁸ C-379/05 *Amurta* p. 83.

på aktierna som uppkommer efter utflyttningsstillfället beaktas. I doktrinen har omständigheten att även värdeökningar efter utflyttningen beskattats i Sverige kritiserats.⁴⁹ Det rimliga eller orimliga i att beskatta dessa värdeökningar skall inte diskuteras vidare här. Det kan däremot konstateras att omständigheten att såväl den som flyttar ut som den som bor kvar beskattas för både värdeökningar och värdeminskningar på aktierna fram till realisation, leder till den EG-skatte-rättsliga slutsatsen att någon negativ särbehandling inte torde föreligga (jfr steg 3 i EGD:s trestegsmodell).

5 Avslutning

Jag har i denna artikel diskuterat frågan huruvida tioårsregeln utgör ett hinder mot de fördragsstadgade rättigheterna i EG-fördraget. En analys har gjorts med beaktande av praxis från EGD. Framförallt rättsfallen *van Hilten* och *N* har tillmätts betydelse, men även frågan om territorialitetsprincipens betydelse i restriktionsprövningen och skatteavtalens neutraliserande effekt har inverkat på bedömningen.

I avsnitt 4 har kravet på att vid utflyttningen bli beskattad såsom i landet bosatt samt de förtydliganden till detta krav som eventuellt har gjorts i praxis diskuterats. Argument såväl för som emot att de olika kraven är uppfyllda har presenterats. Slutsatsen är att det finns vissa möjligheter att argumentera för att tioårsregeln inte utgör ett hinder. Slutsatsen bygger dock på en praxis från EGD som är relativt svårtolkad. I analysen har flera oklarheter och problemområden identifierats. Om ett hinder inte anses föreligga behöver någon prövning av huruvida hindret kan rättfärdigas (inklusive är proportionerligt) inte göras.

I Kommissionens senaste meddelande beträffande utflyttningskatter finns ett intressant exempel på en regel som har karaktär av utsträckt skattskyldighet.⁵⁰ Kommissionen diskuterar bland annat lösningar av problemet att skattesystemen ser olika ut i olika länder. Som en lösning nämns ett system av utsträckt skattskyldighet för kapitalvinster i kombination med mekanismer för utflyttningsstaten att avräkna skatt som tagits ut i den nya hemviststaten på samma inkomst. En sådan lösning vore förenlig med de två krav som domstolen ställde upp i *van Hilten-målet*. Det bör dock noteras att såväl i Kommissionens meddelande som i *van Hilten* var det den hindrande staten som utförde avräkningen. I många fall där tioårsregeln är aktuell torde skatteavtalen medföra att det är den nya hemviststaten som utför avräkningen. Med stöd av senare praxis har här argumenterats för att även en sådan avräkning i den andra avtalsslutande staten bör accepteras.

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.

⁴⁹ Wiman, B., 1999 s. 837.

⁵⁰ COM (2006) 825 final, Brussels, 19.12.2006, Communication from the Commission to the Council, the European parliament and the European economic and social committee, Exit taxation and the need for co-ordination of Member States' tax policies. Se särskilt s. 4f. Det framgår dock inte av Kommissionens skrivelse huruvida detta är ett exempel på en ej hindrande regel eller ett exempel där hindret kunnat rättfärdigas. Då Kommissionen inte diskuterat någon rättfärdigande grund bör det förra gälla.