



UPPSALA
UNIVERSITET

Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar

– en skattevetenskaplig studie i internationell
personbeskattning med fokus på
skatteavtals- och EU-rättsliga problem

Katia Cejie



Denna digitala version av verket är nedladdad från juridikbok.se.

Den licens som tillämpas för de verk som finns på juridikbok.se är **Creative Commons CC BY-NC 4.0**. Licensvillkoren måste följas i sin helhet och dessa finner du här <https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/legalcode.sv>

Sammanfattningsvis innebär licensen följande:

Tillstånd för användaren att:

- Kopiera och vidare distribuera materialet oavsett medium eller format
- Bearbeta och bygga vidare på materialet

Villkoren för tillståndet är:

- Att användaren ger ett korrekt erkännande, anger en hyperlänk till licensen och anger om bearbetningar är gjorda av verket. Detta ska göras enligt god sed.
- Att användaren inte använder materialet för kommersiella ändamål.
- Att användaren inte tillämpar rättsliga begränsningar eller teknik som begränsar andras rätt att göra något som licensen tillåter.

Se även information på

<https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/deed.sv>

Katia Cejje

Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar

– en skattevetenskaplig studie i internationell personbeskattning med
fokus på skatteavtals- och EU-rättsliga problem



UPPSALA
UNIVERSITET

Dissertation presented at Uppsala University to be publicly examined in Sal IV, Universitetshuset, Uppsala, Friday, December 10, 2010 at 10:15 for the degree of Doctor of Laws. The examination will be conducted in Swedish.

Abstract

Cejie, K. 2010. Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar – en skattevetenskaplig studie i internationell personbeskattning med fokus på skatteavtals- och EU-rättsliga problem. Juridiska institutionen. 567 pp. Uppsala. ISBN 978-91-506-2160-0.

The objective of the thesis is to identify and critically analyze some of the problems which arise due to emigration taxes on capital gains for individuals in relation to tax treaty law and EU law. An emigration tax is an income tax rule which applies when an individual transfers residence from one state and thereby becomes a resident of another country. Often, the main reason for introducing emigration taxes is to protect the tax base of the emigration state.

Taxation based on emigration leads to several problems. First, emigration taxes often lead to double taxation. An important question is, therefore, whether double tax conventions will eliminate double taxation. Secondly, the tax rules can be questioned from an EU perspective. Emigration taxes may constitute restrictions to the freedoms of the TFEU. If such restrictions are at hand, the questions arise whether they can be justified or whether they are to be considered prohibited restrictions.

The analysis is made in relation to four categories of emigration taxes: 1) *exit tax on latent income (EL-rule)*, 2) *exit tax on realized income (ER-rule)*, 3) *trailing tax on latent income (TL-rule)* and 4) *trailing tax on realized income (TR-rule)*.

The study shows that major problems occur when applying the EL-, ER- and TR-rules in relation to tax treaties. At least two of the categories are not in compliance with EU law (EL- and ER-rules). Several questions have also been raised in relation to trailing taxes and EU law (TL- and TR-rules).

Keywords: utflyttningsskatt, kapitalökningar, kapitalvinster, orealiserade värdeökningar, OL-regler, OR-regler, UL-regler, UR-regler, skatteavtal, internationell juridisk dubbelbeskattning, OECD:s modellavtal, nordiska skatteavtalet, artikel 13(5), OECD, skatteavtalstolkning, regelkonkurrens, skatteavtalsrättslig arbetsmetod, ömsesidiga överenskomelser, EU-rätt, EU-domstolen, direkt beskattning, EUF-fördraget, C-9/02 Lasteyrie, C-513/03 van Hilten, C-470/04 N, restriktionsprövning, diskriminering, rättfärdigandeprövning, effektiv skattekontroll, skatteundandragande, skattesystemets inre sammanhang, fördelningsargumentet, C-446/03 Marks & Spencer.

Katia Cejie, Department of Law, Box 512, Uppsala University, SE-751 20 Uppsala, Sweden

© Katia Cejie 2010

ISBN 978-91-506-2160-0

urn:nbn:se:uu:diva-132623 (<http://urn.kb.se/resolve?urn=urn:nbn:se:uu:diva-132623>)

Printed in Sweden at Edita Västra Aros, a climate neutral company, Västerås 2010.

Distribution: Jure förlag AB, Artillerigatan 67, 114 45 Stockholm. Tfn. 08-662 00 80

E-post: order@jure.se, internet: www.jure.se

Förord

Det har sagts mig att skriva en avhandling har många likheter med en ensamsegling över utforskade farvatten. Jag delar inte riktigt denna uppfattning. Även om avhandlingsskrivande är en ensam uppgift så har, i vart fall jag, aldrig uppfattat mig själv som en ensamseglare. De utforskade farvattnen har jag däremot känt ett behov av att kartlägga. Avhandlingsskrivandet kan på detta sätt liknas vid en seglats där utforskade farvatten kartläggs. En sådan resa kräver vissa väsentliga förutsättningar och förberedelser. En ovärderlig förutsättning har varit den stabila, tillförlitliga och alltid korrekta kompass som jag försågs med redan vid resans början. I min handledare regeringsråd Kristina Ståhl har jag haft denna ovärderliga resurs och förutsättning. Det Varmaste Tack riktar jag till Dig Kristina för att Du har hjälpt mig att ta ut en kurs i kniviga situationer och alltid funnits till hands för konstruktiv reflektion!¹ Ett stort Tack riktas även till min biträdande handledare professor Mattias Dahlberg!

Ytterligare två personer som förtjänar ett uttryckligt omnämnande är professor Robert Pålsson och doktorand Martin Berglund. Ni har båda lämnat värdefulla synpunkter och, som jag har uppfattat det, med glädje diskuterat hela min kartläggning.

Juridiska institutionen har under hela seglatsen bistått med finansiering av såväl båt som diverse kartritningsprogram. Stiftelsen TOR/SN har på flera olika sätt försett mig med guldkantade kevlarsegel och rullflock. Även stiftelsen Centrum för Skatterätt har bidragit med såväl finansiering av diverse strandhugg som extra förtäring. För detta tackar jag ödmjukast de båda stiftelserna. Emil Heijnes Stiftelse för Rättsvetenskaplig forskning, Juridiska institutionen och stiftelsen Centrum för Skatterätt har bidragit till att täcka diverse kostnader för att publicera det nu färdigritade sjökortet.

¹ För en seglare på 2000-talet kan det synas märkligt att tala om en sådan omodern navigationsutrustning som kompass - när det finns GPS och Plotter. Valet av utrustning såväl som tillvägagångssätt har gjorts med omsorg.

Ett stort tack riktas även till mina kära vänner och kollegor som med stor entusiasm och glada tillrop bistått mig med korrekturläsning: jur. dr Nina Ewalds, jur. dr Mikael Hansson, jur. dr Anna-Sara Lind, jur. dr Mosa Sayed, doktorand Ann-Sophie Sallander och sist men inte minst jur. dr Mikaela Sonnerby.

Seglatsen har förts i olodade hav, disiga skärgårdar, genom kulingbyar och förbi sandstränder. Intressanta diskussioner har förts – med mina skatterättsliga kollegor vid institutionen såväl som på andra skutor – om tolkning av molnbyar, tillryggalagd distans och alternativa färdvägar. Denna långa och stundtals hårda seglats har lysts upp av flera trevliga besök ombord (främst doktorandkollektivet på Juridikum). Ett stort tack vill jag rikta till Er alla!

Solen är en förutsättning för såväl liv som vind i seglen. Ett stort tack vill jag därför rikta till de solar som successivt ökat till antal och styrka och som har lyst upp hela min tillvaro! Ni har gett mig kraft och avkoppling i såväl med- som motvind! Tack Grabbar!!

Det är nu dags att förbereda för landstigning. Att kasta ankar och överlämna detta sjökort i andra seglares händer kändes inledningsvis skräckinjagande men nu ganska skönt. Jag ser med spänning fram emot nya äventyr!

Med det varmaste Tack och ett FYR-faldigt leve vill jag sammanfattningsvis tacka alla direkt och indirekt inblandade. Jag hoppas nu att jag har lyckats märka ut några av de farligaste grynnorna och de platser där risken för grundstötning är störst. Eventuella grundstötningar och fellodningar är till egen förskyllan (måtte det bara vara dybotten!).

59° 51' 0" N / 17° 38' 0" E, en frisk oktoberdag år 2010

Katia Cejie

Innehåll

DEL I UTFLYTTNINGSBESKATTNING

– Något om utgångspunkterna.....	21
1 Inledning	23
1.1 Ämnet.....	23
1.1.1 Problemet, frågeställningarna och syftet	23
1.1.2 Ämnesval och avgränsningar	26
1.1.3 Om begreppet utflyttningsskatt	28
1.2 Ramarna för den fortsatta framställningen.....	32
1.2.1 Kategorisering – om utgångspunkterna.....	32
1.2.1.1 Inledning	32
1.2.1.2 Bettens fem kategorier av utflyttningsskatter ...	35
1.2.2 Om reglernas särdrag.....	39
1.2.2.1 Två frågeställningar	39
1.2.2.2 Omedelbar beskattning – ett särskilt synsätt.....	43
1.2.3 Fyra kategorier av utflyttningsskatter.....	45
1.2.3.1 Inledning	45
1.2.3.2 OL-regler (<i>Omedelbar beskattning av latent inkomster</i>)	46
1.2.3.3 OR-regler (<i>Omedelbar beskattning av realiserade inkomster</i>)	47
1.2.3.4 UL-regler (<i>Utsträckt skattskyldighet för latent inkomster</i>)	51
1.2.3.5 UR-regler (<i>Utsträckt skattskyldighet för realiserade inkomster</i>)	53
1.2.3.6 Administrativa krav.....	55
1.2.3.7 Sammanfattning	56
1.3 Tillvägagångssätt och material.....	58
1.3.1 Allmänt.....	58
1.3.2 Tidigare forskning	60
1.4 Terminologi.....	63
1.5 Disposition	64

DEL II	SKATTEAVTALS RÄTT	67
2	Skatteavtalsrättsliga utgångspunkter	69
2.1	Inledning	69
2.1.1	Bakgrund	69
2.1.2	Skatteavtalens funktion	71
2.1.3	Skatteavtalens rättsliga ställning i svensk rätt	74
2.1.4	Disposition, material och terminologi	77
2.2	Tolkning av skatteavtal	79
2.2.1	Bakgrund	79
2.2.2	Tolkningsmetoder	81
2.2.3	Rättskällor vid en folkrättslig tolkningsmetod	87
2.2.3.1	Inledning	87
2.2.3.2	Wienkonventionen om traktaträtten	87
2.2.3.3	OECD:s modellavtal och dess kommentarer	90
2.2.3.4	Övriga rättskällor	96
2.2.4	Avslutande kommentarer och utgångspunkter för den fortsatta analysen	97
2.3	Regelkonkurrens	99
2.3.1	Allmänt	99
2.3.2	Analys av praxis rörande frågan om regelkonkurrens	102
2.3.2.1	Inledning	102
2.3.2.2	RÅ 2008 ref. 24	102
2.3.2.3	Skatterättsnämndens förhandsbesked	107
2.3.3	Avslutande kommentarer och utgångspunkter för utflyttningsskatternas del	111
2.4	Sammanfattning	113
3	Skatteavtalsrättsliga metodfrågor med fokus på utflyttningsskatter	117
3.1	Inledning	117
3.2	Skatteavtalens tillämpningsområde	118
3.3	Aktuella fördelningsartiklar	132
3.3.1	Inledning	132
3.3.2	Beskattning av realisationsvinst (artikel 13)	133
3.3.2.1	Inledning	133
3.3.2.2	Beskattning av kapitalökningar ur ett internationellt perspektiv	133
3.3.2.3	Artikel 13 och dess särdrag	136

3.3.2.4	Rekvisitet vinst.....	139
3.3.2.5	Rekvisitet överlåtelse	143
3.3.2.6	Rekvisiten egendom och förvärvar	145
3.3.2.7	Sammanfattning	146
3.3.3	Beskattning av annan inkomst (artikel 21).....	147
3.3.3.1	Inledning	147
3.3.3.2	Artikel 21 och dess särdrag.....	147
3.3.3.3	Rekvisitet förvärvar.....	147
3.3.3.4	Rekvisitet inkomst som inte behandlas i föregående artiklar av detta avtal.....	148
3.3.3.5	Sammanfattning	151
3.4	Metoder att undanröja dubbelbeskattning.....	151
3.5	Sammanfattande slutsatser.....	159
4	Skatteavtal och utflytningsbeskattning av kapitalökningar.....	163
4.1	Inledning	163
4.2	OL-regler	165
4.2.1	Inledning.....	165
4.2.2	Omedelbar beskattning.....	166
4.2.2.1	Allmänt om frågeställningen.....	166
4.2.2.2	Kan en omedelbar beskattning omfattas av skatteavtalens tillämpningsområde?	167
4.2.2.3	Utgångspunkter för den fortsatta analysen.....	176
4.2.3	Aktuell fördelningsartikel.....	177
4.2.3.1	Inledning	177
4.2.3.2	Artikel 13 om realisationsvinster	177
4.2.3.3	Artikel 21 om annan inkomst.....	183
4.2.4	Metoder att undanröja den dubbla beskattningen.....	185
4.2.5	Avslutande bild	190
4.3	OR-regler	191
4.3.1	Inledning.....	191
4.3.2	Realiserade inkomster	192
4.3.2.1	Allmänt om frågeställningen.....	192
4.3.2.2	Omfattas redan realiserade inkomster av skatteavtalen?.....	193
4.3.2.3	Utgångspunkter för den fortsatta analysen.....	196
4.3.3	Aktuell fördelningsartikel.....	197
4.3.4	Metoder att undanröja den dubbla beskattningen.....	200
4.3.5	Avslutande kommentarer	201

4.4	UL-regler	202
4.4.1	Inledning.....	202
4.4.2	Aktuell fördelningsartikel.....	203
4.4.3	Metoder att undanröja den dubbla beskattningen.....	205
4.4.4	Avslutande kommentarer	206
4.5	UR-regler	207
4.5.1	Inledning.....	207
4.5.2	Aktuell fördelningsartikel.....	209
4.5.3	Metoder att undanröja den dubbla beskattningen.....	215
4.5.4	Avslutande kommentarer	216
4.6	Sammanfattande slutsatser.....	218
DEL III	EU-RÄTT	221
5	EU-rättsliga utgångspunkter.....	223
5.1	Bakgrund och disposition	223
5.2	EU-rättens rättsliga ställning och funktion	226
5.2.1	Inledning.....	226
5.2.2	Förhållandet mellan EU-rätt och nationell rätt.....	226
5.2.3	Förhållandet mellan EU-rätt och skatteavtal	227
5.3	Material och metod	230
5.3.1	Inledning.....	230
5.3.2	Om EUF-fördraget	230
5.3.3	Om EU-domstolen och dess praxis	232
5.3.4	Tillvägagångssätt och material.....	236
6	EU-rätten om utflytningsbeskattning	239
6.1	Inledning	239
6.2	C-9/02 <i>Lasteyrie</i>	241
6.2.1	Nationella regler.....	241
6.2.2	Begäran om förhandsavgörande och tolkningsfrågan....	244
6.2.3	Restriktions- och rättfärdigandeprövning.....	245
6.3	C-513/03 <i>van Hilten</i>	245
6.3.1	Nationella regler.....	245
6.3.2	Begäran om förhandsavgörande och tolkningsfrågan....	246
6.3.3	Restriktions- och rättfärdigandeprövning.....	247
6.4	C-470/04 <i>N</i>	247
6.4.1	Nationella regler.....	247
6.4.2	Begäran om förhandsavgörande och tolkningsfrågan....	249
6.4.3	Restriktions- och rättfärdigandeprövning.....	251

6.5	C-345/05 <i>Kommissionen mot Portugal</i>	251
6.5.1	Nationella regler.....	251
6.5.2	Det administrativa förfarandet och talan	252
6.5.3	Restriktions- och rättfärdigandeprövning.....	252
6.6	C-104/06 <i>Kommissionen mot Sverige</i>	253
6.6.1	Nationella regler.....	253
6.6.2	Det administrativa förfarandet och talan	254
6.6.3	Restriktions- och rättfärdigandeprövning.....	254
6.7	C-522/04 <i>Kommissionen mot Belgien</i>	254
6.7.1	Nationella regler.....	254
6.7.2	Det administrativa förfarandet och talan	255
6.7.3	Restriktions- och rättfärdigandeprövning.....	256
6.8	C-269/07 <i>Kommissionen mot Tyskland</i>	256
6.8.1	Nationella regler.....	256
6.8.2	Det administrativa förfarandet och talan	257
6.8.3	Restriktions- och rättfärdigandeprövning.....	257
6.9	Övriga rättsakter från EU.....	258
6.10	EU-domstolens praxis och de olika kategorierna av utflyttningskatter	258
6.10.1	Inledning.....	258
6.10.2	OL-regler	259
6.10.3	OR-regler	262
6.10.4	UL-regler	263
6.10.5	Administrativa krav	264
7	EU-domstolens restriktionsprövning.....	265
7.1	Inledning	265
7.2	Bakgrund och terminologi	266
7.2.1	Inledning.....	266
7.2.2	Om diskrimineringsanalysen.....	267
7.2.3	Om en (ren) restriktionsanalys	268
7.2.4	Avslutande kommentarer	271
7.3	Om EU-domstolens restriktionsmodell.....	274
7.3.1	Inledning.....	274
7.3.2	Det gränsöverskridande momentet och den aktuella fördragsfriheten	274
7.3.3	Jämförelseanalysen.....	277
7.3.3.1	Inledning	277
7.3.3.2	Om vertikal och horisontell jämförelse.....	278

7.3.3.3	Om legala och faktiska situationer.....	279
7.3.3.4	Om lokal och global jämförelsemetod.....	280
7.3.3.5	Sammanfattning.....	282
7.4	Skatteavtalens inverkan på restriktionsprövningen.....	283
7.4.1	Inledning.....	283
7.4.2	Avtalens begränsande verkan.....	283
7.4.3	Skatteavtal som neutraliserande faktor.....	285
7.4.4	Staters ansvar att neutralisera restriktioner.....	287
7.4.5	Avslutande kommentarer	289
7.5	Medlemsstaternas parallella utövande av beskattningsrätten (skillnader).....	290
7.5.1	Allmänt.....	290
7.5.2	Internationell dubbelbeskattning – ett hinder eller en skillnad?.....	292
7.5.3	Andra typer av skillnader (kvasiinskränkningar)	295
7.6	Sammanfattande slutsatser.....	298
8	Restriktionsprövning av utflyttningsbeskattningsregler avseende kapitalökningar.....	301
8.1	Inledning	301
8.2	OL-regler	302
8.2.1	Inledning.....	302
8.2.2	EU-domstolens praxis avseende OL-regler.....	302
8.2.3	Restriktionsprövning	309
8.3	OR-regler	310
8.3.1	Inledning.....	310
8.3.2	EU-domstolens praxis avseende OR-regler.....	311
8.3.3	Restriktionsprövning	312
8.4	UL-regler	316
8.4.1	Inledning.....	316
8.4.2	EU-domstolens praxis avseende UL-regler.....	317
8.4.2.1	Inledning	317
8.4.2.2	Utsträckt skattskyldighet.....	317
8.4.2.3	Uppskov som en form av utsträckt skattskyldighet	324
8.4.2.4	Sammanfattning	326
8.4.3	Restriktionsprövning	327
8.4.3.1	Inledning	327
8.4.3.2	Utsträckt skattskyldighet.....	328

8.4.3.3	Uppskov som en form av utsträckt skattskyldighet	333
8.4.3.4	Sammanfattning	335
8.5	UR-regler	337
8.5.1	Inledning.....	337
8.5.2	EU-domstolens praxis avseende UR-regler.....	338
8.5.3	Restriktionsprövning	338
8.6	Administrativa krav	340
8.6.1	Inledning.....	340
8.6.2	EU-domstolens praxis avseende administrativa krav	341
8.6.3	Restriktionsprövning	343
8.7	Sammanfattande slutsatser.....	345
9	EU-domstolens rättfärdigandeprövning	347
9.1	Inledning	347
9.1.1	Allmänt.....	347
9.1.2	Rättfärdigandeprövningen	348
9.1.2.1	Rule of reason-doktrinen.....	348
9.1.2.2	Proportionalitetsprincipen	350
9.1.3	Utvecklingen av EU-domstolens praxis	353
9.1.3.1	Inledning	353
9.1.3.2	Den första utvecklingsfasen: år 1986–2004.....	354
9.1.3.3	Den andra utvecklingsfasen: år 2005– juni 2010	357
9.2	Effektiv skattekontroll	357
9.2.1	Inledning.....	357
9.2.2	Den första utvecklingsfasen: år 1986–2004	358
9.2.3	Den andra utvecklingsfasen: år 2005– juni 2010	360
9.2.4	Sammanfattning och avslutande kommentar.....	362
9.3	Skatteundandragande eller hindrande av skatteflykt.....	363
9.3.1	Inledning.....	363
9.3.2	Den första utvecklingsfasen: år 1986–2004	364
9.3.3	Den andra utvecklingsfasen: år 2005– juni 2010	367
9.3.4	Sammanfattning och avslutande kommentar.....	373
9.4	Skattesystemets inre sammanhang.....	374
9.4.1	Inledning.....	374
9.4.2	Den första utvecklingsfasen: år 1986–2004	375
9.4.2.1	Inledning.....	375
9.4.2.2	Direkt samband mellan en skattefördel och en skattenackdel.....	376

9.4.2.3	En skattskyldig, ett skattesystem	376
9.4.2.4	Skatteavtalens inverkan på bedömningen av rättfärdigandegrunden	377
9.4.2.5	Ändamålsprövning.....	379
9.4.3	Den andra utvecklingsfasen: år 2005– juni 2010	380
9.4.3.1	Inledning.....	380
9.4.3.2	Direkt samband mellan en skattefördel och en skattenackdel.....	381
9.4.3.3	En skattskyldig, ett skattesystem	387
9.4.3.4	Skatteavtalens inverkan på bedömningen av rättfärdigandegrunden	388
9.4.4	Sammanfattning och avslutande kommentar.....	393
9.5	<i>Marks & Spencer</i> -doktrinen, fördelningsargumentet och territorialitetsprincipen	395
9.5.1	Inledning.....	395
9.5.2	<i>Marks & Spencer</i> -doktrinen	395
9.5.2.1	Inledning	395
9.5.2.2	C-446/03 <i>Marks & Spencer</i>	396
9.5.2.3	C-231/05 <i>Oy AA</i>	401
9.5.2.4	C-418/07 <i>Papillon</i>	404
9.5.2.5	Sammanfattning	404
9.5.3	Fördelningsargumentet och territorialitetsprincipen ..	405
9.5.3.1	Inledning	405
9.5.3.2	Territorialitetsprincipen enligt den internationella skatterättsliga terminologin	406
9.5.3.3	Territorialitetsprincipen enligt EU-domstolens terminologi.....	406
9.5.3.4	C-470/04 <i>N</i>	407
9.5.3.5	C-347/04 <i>Rewe Zentralfinanz</i>	410
9.5.3.6	C-379/05 <i>Amurta</i>	412
9.5.3.7	C-35/08 <i>Grundstücksgemeinschaft Busley & Cibrian Fernandez</i>	412
9.5.3.8	C-337/08 <i>X Holding BV</i>	413
9.5.3.9	Avslutande kommentarer	413
9.5.4	Fördelningsargumentet och risken att förluster beaktas två gånger	416
9.5.4.1	Inledning	416
9.5.4.2	C-293/06 <i>Deutsche Shell</i>	416
9.5.4.3	C-414/06 <i>Lidl Belgium</i>	418

9.5.4.4	C-527/06 <i>Renneberg</i>	419
9.5.4.5	Avslutande kommentarer	421
9.5.5	Fördelningsargumentet och skatteundandragande	422
9.5.5.1	Inledning	422
9.5.5.2	C-303/07 <i>Aberdeen</i>	423
9.5.5.3	C-182/08 <i>Glaxo</i>	424
9.5.5.4	C-311/08 <i>SGI</i>	425
9.5.5.5	Avslutande kommentarer	427
9.5.6	Sammanfattning och avslutande kommentarer	428
9.6	Sammanfattande slutsatser	429
10	Rättfärdigandeprövning av utflyttningsbeskattningsregler avseende kapitalökningar	433
10.1	Inledning	433
10.2	OL-regler	434
10.2.1	Inledning	434
10.2.2	EU-domstolens praxis avseende OL-regler	434
10.2.3	Rättfärdigandeprövning	435
10.2.3.1	Effektiv skattekontroll	435
10.2.3.2	Skatteflykt	436
10.2.3.3	Skattesystemets inre sammanhang	437
10.2.3.4	Fördelningsargumentet	440
10.2.3.5	Avslutande kommentarer	443
10.3	OR-regler	444
10.3.1	Inledning	444
10.3.2	EU-domstolens praxis avseende OR-regler	445
10.3.3	Rättfärdigandeprövning	445
10.3.3.1	Effektiv skattekontroll och skatteundandragande	445
10.3.3.2	Skattesystemets inre sammanhang	446
10.3.3.3	Fördelningsargumentet	449
10.3.3.4	Avslutande kommentarer	450
10.4	UL-regler	451
10.4.1	Inledning	451
10.4.2	EU-domstolens praxis avseende UL-regler	452
10.4.3	Rättfärdigandeprövning	453
10.4.3.1	Effektiv skattekontroll och skatteundandragande	453
10.4.3.2	Skattesystemets inre sammanhang	453

10.4.3.3	Fördelningsargumentet.....	456
10.4.3.4	Avslutande kommentarer	457
10.5	UR-regler	458
10.5.1	Inledning	458
10.5.2	EU-domstolens praxis avseende UR-regler.....	458
10.5.3	Rättfärdigandeprövning	459
10.5.3.1	Effektiv skattekontroll och skatteundandragande.....	459
10.5.3.2	Skattesystemets inre sammanhang.....	459
10.5.3.3	Fördelningsargumentet.....	460
10.5.3.4	Avslutande kommentarer	460
10.6	Administrativa krav	461
10.6.1	Inledning	461
10.6.2	EU-domstolens praxis avseende administrativa krav.....	461
10.6.3	Rättfärdigandeprövning	462
10.6.3.1	Effektiv skattekontroll och skatteundandragande.....	462
10.6.3.2	Skattesystemets inre sammanhang.....	464
10.6.3.3	Fördelningsargumentet.....	465
10.6.3.4	Avslutande kommentarer	466
10.7	Sammanfattande slutsatser.....	467
DEL IV	AVSLUTNING.....	469
11	Tematisk sammanfattning, slutsatser och synpunkter för framtiden.....	471
11.1	Allmänt	471
11.1.1	Inledning	471
11.1.2	Skatteavtalsrättsliga problem av gemensamt slag..	472
11.1.3	EU-rättens ramar och relevanta analysverktyg	475
11.1.3.1	Allmänt	475
11.1.3.2	Restriktionsprövning.....	475
11.1.3.3	Rättfärdigandeprövning	477
11.2	OL-regler	480
11.2.1	Bakgrund	480
11.2.2	Skatteavtalsrättsliga problem.....	481
11.2.2.1	Modellavtalet	481
11.2.2.2	Det nordiska avtalet	484
11.2.2.3	Avslutande kommentarer och slutsatser.....	485

11.2.3	EU-rättsliga problem	485
11.2.3.1	Restriktionsprövning.....	485
11.2.3.2	Rättfärdigandeprovning	486
11.2.3.3	Avslutande kommentarer och slutsatser.....	487
11.2.4	Slutsatser och synpunkter för framtiden	487
11.3	OR-regler	488
11.3.1	Bakgrund	488
11.3.2	Skatteavtalsrättsliga problem.....	489
11.3.2.1	Modellavtalet	489
11.3.2.2	Det nordiska avtalet	491
11.3.2.3	Avslutande kommentarer och slutsatser.....	491
11.3.3	EU-rättsliga problem	492
11.3.3.1	Restriktionsprövning.....	492
11.3.3.2	Rättfärdigandeprovning	493
11.3.3.3	Avslutande kommentarer och slutsatser.....	494
11.3.4	Slutsatser och synpunkter för framtiden	495
11.4	UL-regler	496
11.4.1	Bakgrund	496
11.4.2	Skatteavtalsrättsliga problem.....	496
11.4.2.1	Modellavtalet	496
11.4.2.2	Det nordiska avtalet	497
11.4.2.3	Avslutande kommentarer och slutsatser.....	497
11.4.3	EU-rättsliga problem	498
11.4.3.1	Restriktionsprövning.....	498
11.4.3.2	Rättfärdigandeprovning	500
11.4.3.3	Avslutande kommentarer och slutsatser.....	501
11.4.4	Slutsatser och synpunkter för framtiden	501
11.5	UR-regler	502
11.5.1	Bakgrund	502
11.5.2	Skatteavtalsrättsliga problem.....	502
11.5.2.1	Modellavtalet	502
11.5.2.2	Det nordiska avtalet	503
11.5.2.3	Avslutande kommentarer och slutsatser.....	504
11.5.3	EU-rättsliga problem	505
11.5.3.1	Restriktionsprövning.....	505
11.5.3.2	Rättfärdigandeprovning	505
11.5.3.3	Avslutande kommentarer och slutsatser.....	506
11.5.4	Slutsatser och synpunkter för framtiden	506
11.6	Några avslutande ord om framtida rättsutveckling	508

Summary	511
Käll- och litteraturförteckning	523
Bild över de fyra kategorierna av utflyttningsskatter som behandlas i avhandlingen (Tabell V).....	567

Förkortningar

A.a.	Anfört arbete
A-SINK	Lag (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister, m.fl.
BFH	Bundesfinanzhof
BFIT	Bulletin For International Taxation
BTR	British Tax Review
BIFD	Bulletin for International Fiscal Documentation
CFC	Controlled Foreign Company
CFE	Confédération Fiscale Européenne
cit.	citeras
CMLR	Common Market Law Review
dnr	diarienummer
ECTR	EC Tax Review
ed., eds.	Editor, editors,
EEG	Europeiska Ekonomiska Gemenskapen
EES	Europeiska Ekonomiska Samarbetsområdet
EG	Europeiska Gemenskapen
ERT	Europarättslig Tidskrift
ET	European Taxation
EU	Europeiska Unionen
EUF	Europeiska Unionens funktionssätt
f., ff.	Följande sida, Följande sidor
FN	Förenta Nationerna
FT	Förvaltningsrättslig Tidskrift
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation
IFA	International Fiscal Association
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
ISr	Internationales Steuerrecht
JT	Juridisk Tidskrift
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
KOM	Kommissionen

LLMS	Lodin, Lindencrona, Melz och Silfverberg
LSK	lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter
Not	Notismål
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OL	Omedelbar beskattning av Latenta inkomster
OR	Omedelbar beskattning av Realiserade inkomster
p., pp.	Punkt(er) i EU-domstolens domar eller punkt/paragraf i kommentarerna till modellavtalet.
Prop.	Proposition
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
ref.	Referatmål
SFS	Svensk författningssamling
Sieps	Svenska institutet för europapolitiska studier
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
SINK	Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
SkU	Skatteutskottet
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredning
SU	Skat Udland
SvJT	Svensk Juristtidning
SvSkT	Svensk Skattetidning
TfR	Tidskrift for Rettsvitenskap
TfS	Tidsskrift for Skatteret/Tidsskrift for Skatter og Afgifter
TNI	Tax Notes International
UL	Utsträckt skattskyldighet för Latenta inkomster
UR	Utsträckt skattskyldighet för Realiserade inkomster
WTJ	World Tax Journal
IUR	Institutet för Utländsk Rätt

DEL I

UTFLYTTNINGSBESKATTNING –

Något om utgångspunkterna

*"Vetenskapens uppgift är både att
vidga området för vår erfarenhet
och att reducera den till ordning"*

Niels Bohr

1 Inledning

1.1 Ämnet

1.1.1 Problemet, frågeställningarna och syftet

I ett historiskt perspektiv har utgångspunkten vid beskattningen varit att varje stat är suverän och själv har kunnat välja hur den vill utforma sina skatteanspråk.² Detta har gällt såväl skatteobjekt (vad som ska beskattas) som skattesubjekt (vem som ska beskattas). Till stöd för att bestämma beskattningsanspråken har stater använt och använder sig fortfarande av olika principer. De principer som tillämpas är hemvistprincipen, källstatsprincipen, territorialitetsprincipen och nationalitetsprincipen. De två vanligaste principerna är hemvistprincipen och källstatsprincipen. Sverige använder sig av båda dessa principer såväl i intern rätt som i förhandlingar med andra stater om fördelning av beskattningsrätten i s.k. skatteavtal. Hemvistprincipen innebär att ett land beskattar personer bosatta där för alla inkomster oavsett från vilket land inkomsten härrör. Källstatsprincipen innebär att ett land beskattar inkomster som har sin källa inom landet. Användandet av dessa principer kan leda till att dubbelbeskattning uppstår.

Att använda hemvistprincipen innebär att möjligheten att beskatta individen upphör när personen flyttar från landet. Detta resulterar i minskade skatteintäkter. För att skydda sina skatteintäkter har många stater som använder sig av hemvistprincipen infört s.k. utflytnings-

² Med suverän avses i detta sammanhang det westfaliska suveränitetsbegreppet med innebörden att det finns en *extern* likställighet mellan stater och en *intern* full bestämmanderätt över alla inre angelägenheter utan inblandning från externa aktörer. Wennström, B., JT 2009/10 s. 456; se även Isenbaert, M., ECTR 2009 s. 264 ff. och Pålsson, R., 2009 s. 46.

skatter. Med utflyttningsskatter avses skatteregler som på ett eller annat sätt aktualiseras av att en person byter hemviststat.

Utflyttningsstaten, dvs. den stat från vilken den skattskyldige flyttar, kan använda en eller flera metoder för att skydda den egna skattebasen när individen flyttar från landet. Som exempel kan nämnas metoden att staten utsträcker sina beskattningsanspråk till att omfatta personen i några år efter det att han har flyttat ut. Under dessa år beskattar utflyttningsstaten personen på precis samma sätt som om han varit bosatt i utflyttningsstaten.³ En annan metod är att utflyttningen utlöser beskattning av uppkomna men ännu ej realiserade värdeökningar på exempelvis aktier.⁴ En tredje metod är att man vid tidpunkten för utflyttningen återför tidigare medgivna uppskov eller avdrag till beskattning, för att på så sätt säkerställa skatteanspråken.⁵

Till följd av att stater på detta sätt använder sig av utflyttningsskatter uppstår problem med dubbla beskattningsanspråk. Anspråk riktas dels från utflyttningsstaten, dels från den nya hemviststaten (inflyttningsstaten). För att undvika dubbelbeskattning sluter stater vanligtvis bilaterala avtal (s.k. skatteavtal). Genom avtalen fördelar de avtalsslutande staterna beskattningsrätten till vissa inkomster mellan sig för att på så sätt undvika dubbelbeskattningen. Utflyttningsstaten kan genom avtalen vara förhindrad att verkställa sina nationella skatteanspråk.⁶

Även EU-rätten⁷ kan begränsa de nationella skatteanspråken. Inom EU gäller fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (nedan kallat EUF-fördraget eller fördraget) och dess regler om fri rörlighet för personer inom unionen. Syftet med EU-rätten på den direkta beskattningens område är att uppnå en fri inre marknad och en fri rörlighet

³ Som exempel kan reglerna i 3:3, 3:7–8 IL om väsentlig anknytning nämnas. Se vidare avsnitt 1.2.3.4 nedan.

⁴ Som exempel på länder som åtminstone tidigare använde sig av denna metod kan Tyskland, Österrike, Nederländerna, Danmark och Frankrike nämnas. Se vidare avsnitt 1.2.3.2 nedan.

⁵ Som exempel kan nämnas att Sverige återför tidigare medgivna uppskov från tidigare andelsbyten när en individ flyttar från Sverige till ett land utanför EES-området. Se vidare avsnitt 1.2.3.3 nedan.

⁶ Att avtalen kan begränsa de nationella skatteanspråken har länge varit det rådande synsättet. Se vidare kapitel 2 för en beskrivning av det i dagsläget något mer oklara rättsläget.

⁷ Se avsnitt 1.4 om den EU-rättsliga terminologin.

inom unionen.⁸ EU-rätten är överordnad nationell rätt vilket innebär att medlemsstaterna inte får uppställa hinder för EU att uppnå detta syfte.⁹ Genom EU-rätten påverkas de nationella rättsordningarna. Detta kan ske dels genom att vissa harmoniserande åtgärder görs, dels genom EU-domstolens praxis rörande fördragets bestämmelser om fri rörlighet. Av EU-domstolens praxis framgår att skatterättsliga regler kan utgöra förbjudna hinder enligt fördraget.¹⁰ Utflyttningsbeskattning skulle kunna vara ett sådant eftersom den skulle kunna avhålla personer från att utnyttja de fria rörligheterna.¹¹ En medlemsstat i EU kan därmed inte idag fullt ut hävda den interna suveräniteten som nämnts ovan. Staten kan inte sägas ha full bestämmanderätt över utformningen av det nationella skattesystemet eftersom även externa aktörer såsom EU och andra stater måste beaktas.

I och med den ökade internationella rörligheten (globaliseringen) har den historiska synen på staternas suveränitet förändrats. De tidigare tydliga hierarkierna mellan olika rättsordningar och den interna självbestämmanderätten har ersatts av interaktion och ömsesidigt erkännande. Detta har lett till att olika gränsdragningsproblem har uppstått.¹² Ett exempel på att ett ökat ömsesidigt erkännande förekommer är den nyss nämnda situationen att EU:s medlemsstater måste anpassa sina skattesystem på så sätt att de inte utgör hinder mot de fria rörligheterna. Ömsesidigheten bygger på att även EU i viss utsträckning måste respektera medlemsstaternas självbestämmande. Som ett exempel kan nämnas att domstolen under senare år i större utsträckning än tidigare har börjat acceptera att nationella regler som utgör hinder har kunnat rättfärdigas. EU-rättens krav på fri rörlighet kan sägas stå tillbaka för medlemsstaternas självbestämmanderätt i dessa fall.

Eftersom reglerna om utflyttningsbeskattning spänner över olika rättsområden (intern rätt, skatteavtals- och EU-rätt) är de intressanta ur teoretisk synvinkel. I skärningspunkten mellan dessa olika rättsområden uppkommer en rad frågor som är viktiga ur forskningssynpunkt. I takt med den ökade rörligheten inom unionen har utflyttningskatterna även fått ökad praktisk betydelse.

⁸ Av ingressen till fördraget om Europeiska unionen framgår att detta endast är ett av flera syften med EU.

⁹ Se avsnitt 5.2.2 nedan.

¹⁰ 270/83 *Avoir fiscal*.

¹¹ Se närmare kapitel 7–10.

¹² Wennström, B., JT 2009/10 s. 447 f. och 458.

Rättsliga problem uppstår när den nationella rätten möter skatteavtalsrätten och EU-rätten. Problemen bottenar i de begränsningar som de folkrättsligt förankrade skatteavtalen och EU-rätten medför vid tillämpning av utflyttningsskatter. Dessa problem kommer att lyftas fram i avhandlingen.¹³ En central fråga är om utflyttningsskattreglerna är effektiva, dvs. om reglerna uppfyller de ändamål de är satta att fylla.¹⁴ En annan sådan fråga är om utflyttningsskattreglerna är förenliga med ingångna skatteavtal och med EU-rättens regler om fri rörlighet inom unionen.¹⁵ Angreppssättet, som används i avhandlingen, leder till att problem och frågeställningar kommer att identifieras som inte tidigare har analyserats eller prövats rättsligt.

Syftet med avhandlingen är att identifiera och kritiskt analysera några av de rättsliga problem som uppstår pga. utflyttningsskattning av kapitalökningar för individer. Mot bakgrund av de två nyss nämnda frågeställningarna inbegrips även att tillåtligheten av reglerna prövas.

1.1.2 Ämnesval och avgränsningar

År 2004 avgjorde EU-domstolen ett första fall rörande utflyttningsskattning för individer, C-9/02 *Lasteyrie*. Rättsfallet och därpå följande rättsfall från EU-domstolen samt ett aktivt engagemang från kommissionens sida har lett till en febril revidering av utflyttningsskattregler runt om i EU. Av förarbetena till de svenska revideringarna av olika utflyttningsskattregler framgår att ändringarna inte alltid är grundligt motiverade utifrån ett helhetsperspektiv, vilket resulterar i att den totala överblicken har gått förlorad.¹⁶ En övergripande översyn och revidering av denna regelmateria har därför efterfrågats.¹⁷ Undersökningen i avhandlingen skulle i ett sådant fortsatt arbete kunna utgöra en utgångspunkt eftersom den syftar till att systematiskt kartlägga flera svagheter, problem och otillåtligheter i nu gällande system.¹⁸

¹³ Se Lavin om problemorienterad forskning, Lavin, R., FT 1989 s. 123.

¹⁴ Detta angreppssätt kan betecknas ändamålsrationalitet. Se Agell, A., SvJT 2002 s. 249 om ändamålsrationalitet.

¹⁵ Detta torde med Agells terminologi avse systemrationaliteten, Agell, A., SvJT 2002 s. 250.

¹⁶ Prop. 2009/10:24 s. 13. Se Andersson, H., 1993 s. 180, för liknande tankar rörande civilrätten.

¹⁷ I synnerhet Föreningen Svenskt näringsliv och Skatteverket efterfrågar en sådan översyn. Prop. 2007/08:12 s. 13 f. och prop. 2009/10:24 s. 10 f.

¹⁸ Se Mutén för stöd för uppfattningen att en viktig funktion hos de vetenskapliga arbetena är att få in systematik och ordning, där kasuistiken i det praktiska rättslivet

Problem uppkommer som nämnts främst när den nationella rätten interagerar med såväl skatteavtals- som EU-rätt. När det gäller de skatteavtalsrättsliga inslagen i avhandlingen kan det noteras att skatteavtalsrätt är ett svårt rättsområde inom vilket mer forskning behövs. Tidigare forskning avseende skatteavtalens tillämplighet på utflyttningsskatterna saknas i princip i svensk doktrin¹⁹, vilket har påverkat mig i valet av perspektiv. När det gäller det EU-rättsliga inslaget syftar undersökningen dels till att vidareutveckla forskningen kring hur de fria rörligheternas genomslag i de nationella rättsordningarna ska förstås och tolkas på skatterättens område (kapitel 5, 7 och 9), dels till en sammanhållen analys av EU-rättens begränsande verkan på de nationella beskattningsanspråken på kapitalökningar vid en utflyttning (kapitel 8 och 10). Min uppfattning är att den nationella internationella skatterätten påverkas av såväl skatteavtal som EU-rätt. Denna uppfattning återspeglas i valet av de båda perspektiven.

Jag har valt att begränsa ämnet kraftigt för att kunna uppnå en djupare analys jämfört med om en mer omfattande frågeställning hade valts. Utgångspunkten har därför varit ett renodlat fall utan allt för många parametrar. Fallet som primärt studeras är att en beskattning avseende kapitalökningar på aktier och fastigheter²⁰ (belägna i utflyttningssstaten) aktualiseras på grund av att en individ flyttar från ett land. En begränsning av såväl skattesubjekt som skatteobjekt har därvid gjorts. Valet av skattesubjekt har begränsats till individer. Om en flytt av bolag eller tillgångar hade beaktats skulle andra typer av frågor med stor sannolikhet ha aktualiserats.²¹ Skatteobjektet har begränsats till kapitalökningar på aktier och fastigheter. *Med begreppet kapitalökning avser jag såväl vinster vid avyttring av tillgångar (kapitalvinster) som orealiserade värdestegringar.*²² Att endast kapitalökningar beaktas har sin grund främst i de skatteavtalsrättsliga delarna av avhandlingen (del

har sänkt kvalitén på lagstiftning och praxis. Mutén, M., 1996 s. 212. Se även Agell om valet av forskningsämne, Agell, A., SvJT 2002 s. 251.

¹⁹ Nelson behandlar utflyttningsbeskattning av aktiebolag i förhållande till skatteavtal i sin monografi. Fokus i framställningen ligger på artikel 4 i modellavtalet som behandlar "hemvist", se Nelson, M., 2010 s. 137–392.

²⁰ Termen fastighet och fast egendom används som synonymer i denna avhandling. Jfr 1:1 Jordabalken (1970:994). Även termen bostad används som synonym till de båda begreppen.

²¹ För exempel på frågor som kan aktualiseras vid flytt av bolag, se Nelson, M., SvSkT 2006 s. 607–630. En studie avseende flytt av aktiebolag har nyligen publicerats, se Nelson, M., 2010, särskilt kapitel 5.

²² Termen värdeökning används som synonym till termen värdestegring.

II). Om även andra inkomster såsom inkomst av förvärvsverksamhet skulle ha beaktats skulle fler avtalsartiklar ha behövt analyseras. Utrymme för detta har inte funnits inom ramen för projektet.²³ Valet av skatteobjekt har fallit på kapitalökningar avseende aktier och fastigheter belägen i utflyttningsstaten pga. att regler avseende dessa typer av egendom aktualiseras i relativt hög utsträckning och dessutom finns representerade i svensk rätt.²⁴ Även den innebörd som ges åt begreppet utflyttningsskatt innebär en begränsning. Jag diskuterar begreppet och dess innebörd i avsnitt 1.1.3 nedan. Situationen som studeras har konkretiserats genom fyra typfall. Dessa typfall såväl som skälen bakom dem redogörs för i avsnitt 1.2.3 nedan.

Behandlingen av EU-rätten har begränsats till att endast avse EUF-fördraget och inte exempelvis fusionsdirektivet. En analys avseende den sekundära EU-rätten skulle leda till en allt för omfattande undersökning. Därtill kommer det faktum att en bok om fusionsdirektivet relativt nyligen publicerats som tar upp vissa intressanta aspekter rörande utflyttningsbeskattning.²⁵ Jag har vidare av utrymmesskäl valt att i avhandlingen inte behandla tredjelandsfrågor. Med tredjelandsfrågor avses i detta sammanhang frågor som uppkommer pga. att den skattskyldige flyttar till ett land utanför EU. För att exemplifiera vissa kategorier av utflyttningsskatter och visa på relevansen av ämnet nämns dock exempel på svenska regler som aktualiseras i tredjelandsituationer.²⁶

Det bör slutligen poängteras att syftet med avhandlingen inte är att fastställa den optimala utflyttningsskatten. Olika förslag på lösningar på de identifierade problemen och eventuellt otillåtna reglerna kommer av utrymmesskäl inte heller att diskuteras i någon större omfattning.²⁷

1.1.3 Om begreppet utflyttningsskatt

Termen utflyttningsskatt används i dagsläget (2010) inte i svensk lagtext. I förarbetena till de olika utflyttningsskattereglerna används ter-

²³ Kategoribildningen (avsnitt 1.2 nedan) kan även innefatta regler från andra inkomstslag än inkomstslaget kapital. Den EU-rättsliga analysen i del III torde även kunna tillämpas på sådana regler, se vidare fotnot 128–131 nedan.

²⁴ Se RiR 2009:3 s. 14; SOU 2009:33 s. 112 ff. och avsnitt 11.5.4 nedan.

²⁵ Ståhl, K., 2005, se särskilt kapitel 6.

²⁶ I kapitel 9 nämns även kort något om den praxis som kan aktualiseras i dessa situationer. Någon närmare analys görs dock inte.

²⁷ Se dock kapitel 11 för några korta kommentarer.

men utflyttningsbeskattning för första gången i oktober 2007.²⁸ I svensk doktrin var Wiman den som först använde termen.²⁹ En annan term som regelbundet används i svensk doktrin är exitskatt.³⁰ De flesta författare som har använt termerna utflyttningsskatt eller exitskatt har dock inte definierat dem. Dahlberg är en av dem som har försökt sig på en definition av begreppet exitskatt. Han definierar det på följande sätt:³¹ ”Exit-skatt’ (exit tax) är en samlingsbeteckning för en rad skattekonsekvenser p.g.a. utflyttning från en stat. Föremålet för ’utflyttningen’ kan exempelvis vara en person eller en tillgång.”

Termen exitskatt härstammar från den engelska termen exit tax. Inte heller i engelskspråkig doktrin förefaller det finnas någon tydlig definition. Olika författare använder termen olika.³² I *IBFD:s international tax glossary*³³ kan man läsa följande definition av begreppet ”Exit tax”:

Exit tax = (1) Generally used to refer to a tax which arises on emigration, either of companies or individuals, under which the taxpayer is deemed to dispose of its assets and is taxed on any resulting gain. [³⁴]
(2) see also departure tax.

Departure tax = Taxes levied on all or certain categories of individuals leaving a country. Such taxes are also known as airport tax, embarkation fee, passenger charge, airport service charge, etc., and are levied as a lump sum per head. There may be no charge or a lower charge for

²⁸ Prop. 2007/08:12 s. 15 jämfört med exempelvis Ds 2006:23.

²⁹ Wiman, B., 1999 s. 837; Wiman B., 2003 s. 580 och Nelsor, M., SvSkT 2006 s. 585.

³⁰ Larsson, T., IUR 2002 s. 9; Rabe, G., SN 2003 s. 252; Tjernberg, M., SN 2003 s. 241; Hovarth A. & Lindeberg, L., SN 2007 s. 157 och Thén, J., SN 2007 s. 234. I avhandlingen används termen utflyttningsskatt i stället för den inom svensk doktrin oftare använda termen exitskatt/exit-skatt. Andledningen till att jag använder termen utflyttningsskatt i stället för exitskatt är dels att det enligt min mening är onödigt att använda engelska uttryck när det finns väl fungerande svenska, dels att termen utflyttning i större utsträckning än termen exit synes ta sikte på fysiska personer.

³¹ Dahlberg, M., 2005 s. 105. Mutén har förklarat fenomenet exitskatt och antyder att det omfattar de situationer där ett land beskattar vinster eller inkomster som är realiserade vid utflyttningen. Mutén, L., SN 2004 s. 294. Se även Zimmer, F., WTJ 2009 s. 1.

³² Jämför t.ex. van Thiel som mer eller mindre innefattar hemstatshinder i termen *indirect exit tax* och Betten som inbegriper en mer renodlad utflyttningsskatt i sin term *general exit tax*, avsnitt 1.2.1.2 nedan. Jämför även van den Hurk & Korving för ett exempel från senare tid när begreppet används i betydelsen hemstatshinder, van den Hurk, H. & Korving, J., BFIT 2007 s. 155.

³³ IBFD, International Tax Glossary, 2005.

³⁴ Such taxes may also be imposed on relinquishing citizenship or similar status. Detta tillägg återfinns i den elektroniska versionen av IBFD:s international tax glossary (2010-06-21).

flights within the country imposing the tax. In some countries departure tax is a prepayment of individual income tax levied on resident individuals leaving the country. In such cases the departure tax is levied for each trip abroad, and is payable at the airport together with the airport tax before departure. The departure tax may be equivalent to a tax clearance certificate which must be obtained in order to leave the country. Foreign diplomatic, consular personnel and personnel of aircraft and shipping companies who are exclusively engaged in international traffic are frequently exempt from departure tax.

IBFD:s definition omfattar situationer när såväl personer som företag flyttar ut. Beskattningen innebär att den utflyttande anses ha avyttrat sina tillgångar och beskattas för värdeökningen. Begreppet *departure tax* synes avse en form av punktskatt som uppbärs per person och per resa vid resor från landet. Något krav på utflyttning (i skatterättslig bemärkelse) synes inte avses.

Vid en jämförelse mellan Dahlbergs definition och IBFD:s definition av *exit tax* framgår det att Dahlbergs definition torde omfatta en vidare krets av regler/skattekonsekvenser än IBFD:s definition. Dahlbergs definition tar exempelvis även sikte på flytt av tillgångar. Precis som Dahlberg anser jag att begreppet utflyttningsskatt kan ges ett vidare omfång än att endast avse skatt på värdeökningar vid ansedda avyttringar av tillgångar omedelbart vid utflyttningstillfället.³⁵ Enligt Dahlbergs definition krävs inte nödvändigtvis att tillgångarna anses ha avyttrats vid utflyttningstillfället, utan även olika former av utsträckt skattskyldighet skulle kunna omfattas. Jag tar min utgångspunkt i Dahlbergs definition men avgränsar den på så sätt att jag endast kommer att studera flytt av personer. En något snävare definition än den som Dahlberg använder skulle därför vara på sin plats. Då min ambition är att studera inkomstskatteregler som aktualiseras när en person flyttar från ett land, skulle en *utflyttningsskatt* i detta hänseende definieras som *en inkomstskatteregel som aktualiseras när en fysisk person flyttar från landet*.

Min definition av utflyttning tar sikte på den rent fysiska flytten. Detta innebär att personen före flytten måste ha haft sin bosättning i landet. Den fysiska flytten från ett land kan aktualisera olika skatteregler vilka i sin tur kan leda till olika skattekonsekvenser. Det är dessa

³⁵ Andra författare som med termen utflyttningsskatt/exitskatt synes avse en omedelbar beskattning vid utflyttningstillfället kan Tjernberg, Mutén och Nelson nämnas. Se Nelson, M., 2010 s. 82 f. med vidarehänvisning.

skattekonsekvenser som är föremålet för analysen i avhandlingen. En sådan konsekvens kan vara att utflyttningen leder till en omedelbar beskattning av tidigare erhållna uppskovsbelopp. En annan konsekvens kan vara att en form av utsträckt skattskyldighet, även efter utflyttningen, aktualiseras. Denna sistnämnda konsekvens är en skillnad jämfört med IBFD:s definition. Ytterligare en skillnad mellan min definition jämfört med IBFD:s definition, och framförallt det tillägg som har gjorts i definitionen under senare år (se fotnot 34), är att omständigheten att den skattskyldige exempelvis går från att vara obegränsat skattskyldig till att bli begränsat skattskyldig saknar betydelse i min definition.

Benämningen ”skatt” i begreppet utflyttningsskatt kan förefalla något missvisande, eftersom det är aktualiserandet av en regelmaterial som åsyftas. En mer korrekt benämning vore därför utflyttningsbeskattningsregler. Begreppet utflyttningsskatt får dock anses ha blivit etablerat och används därför i avhandlingen som en synonym till uttrycket utflyttningsbeskattningsregel.³⁶

I engelskspråkig doktrin förekommer utöver termen *exit tax* också termen *emigration tax*. Detta begrepp har sedan delats in i olika kategorier varav exitskatter är en.³⁷ *Emigration taxes* har ansetts omfatta dels engångsskatter som utlöses vid utflyttningstidpunkten (exempelvis exitskatter) dels en utsträckt skattskyldighet i tiden efter det att utflyttningen har ägt rum. I min definition av utflyttningsskatt kan såväl engångsskatter som utsträckt skattskyldighet inbegripas, varför begreppet utflyttningsskatt snarare har likheter med termen *emigration tax* än *exit tax*. Termen exitskatt kommer dock att användas i detta kapitel, då en redogörelse görs för engelskspråkig doktrins kategorisering av utflyttningsskatterna.

Som framgått av detta avsnitt är det ganska svårt att definiera begreppet utflyttningsskatt på ett rättvisande sätt. Det förefaller därför lämpligare att knyta analysen till olika exempel (kategorier) av utflyttningsskatter än till generella definitioner.³⁸ De exempel som kommer att analyseras i avhandlingen presenteras i följande avsnitt.

³⁶ Se även Wiman, B., 2005 s. 263.

³⁷ Betten, R., 1998.

³⁸ Se för liknande resonemang Dahlberg, M., TNI 2008 s. 168

1.2 Ramarna för den fortsatta framställningen

1.2.1 Kategorisering – om utgångspunkterna

1.2.1.1 Inledning

Den ökade globaliseringen leder till att den nationella rätten i allt större utsträckning måste interagera med andra rättsområden. En viktig uppgift för rättsvetenskapen är att bistå med den omorientering av den nationella rätten som de internationella konventionerna och EU-rätten föranleder.³⁹ I synnerhet är regleringen av utflyttningsskattning ett sådant område där de nationella reglerna ändras mot bakgrund av framförallt EU-rätten. Dessa förändringar i den nationella rätten sker i rask takt. Under de senaste tre-fyra åren har nio av tio identifierade utflyttningsskatter för fysiska personer ändrats i svensk rätt.⁴⁰ I förarbetena till flera av de nyss ändrade reglerna framgår att ytterligare förändringar efterfrågas. Det framgår att en översyn av regleringen bör ske och att nya generella regler för beskattning vid fysiska personers utflyttning bör övervägas. Inom ramen för de lagstiftningsprocesser som har skett har det dock inte varit möjligt att företa en sådan översyn.⁴¹

Att den materiella skatterätten i allmänhet och utflyttningsskatter i synnerhet ändras i snabb takt kan ses som ett problem.⁴² En studie avseende en specifik regel skulle, på grund av en lagändring, snabbt kunna mista sin aktualitet. Ett sätt att förhålla sig till detta problem är att abstrahera de mest utmärkande dragen i de skatterättsliga reglerna och skapa typfall eller kategorier. Jag har valt att förhålla mig på detta sätt till den föränderliga regelmaterian.

Inspiration till detta förhållningssätt har hämtats från vetenskapsteorin och redogörs för i detta inledande avsnitt. I vetenskapsteorin anses

³⁹ Mutén, L., 1996 s. 219.

⁴⁰ 2007-02-01 trädde nya regler om *uppskov vid bostadsbyten* i kraft (tidigare 47:5 IL). 2009-01-01 slopades *avskattning av personaloptioner* i utflyttningssituationer (10:11 st 2 IL). 2010-01-01 trädde nya regler rörande beskattning av *andelsbyten* vid utflyttning i kraft (49:26 IL och 48:11 IL). Samma dag ändrades även reglerna om *återföring av periodiseringsfonder* (30:9 IL), *expansionsfonder* (34:16 IL) och *ersättningsfonder* (31:20 IL). Även reglerna om *uttagsbeskattning* i 22:5 IL ändrades. Även en nionde utflyttningsregel har ändrats under denna tidsperiod mot bakgrund av EU-domstolens praxis. Den nionde lagändringen avser *tioårsregeln* i 3:19 IL. Se närmare Cejje, K., SN 2008 s. 253 f. Den tionde, ännu oförändrade regeln, avser reglerna om *väsentlig anknytning* i 3:3, 3:7–8 IL.

⁴¹ Prop. 2007/08:12 s. 14 f.; SkU 2009/10:16 s. 5 och prop. 2009/10:24 s. 10.

⁴² Som exempel kan nämnas att inkomstskattelagen och andra skatteförfattningar ges ut i tryckt form två gånger varje kalenderår. Se Rabe, G., Utgåva 10:1.

det vara en god modell att abstrahera eller generalisera reglerna för att på så sätt skapa en något enklare modell av regelmassan (utan tekniskt komplicerade lösningar) för att därigenom kunna identifiera problem och se helheter. En teoribildning kan karaktäriseras av att en generaliserande modell skapas, där reglernas särdrag lyfts fram och betonas samt de strukturella mönster som finns påvisas.⁴³ På detta sätt kan kategoriseringen anses utgöra en teori. Att diskutera i termer av teoribildning är dock inte så vanligt inom skattevetenskapen. Viss försiktighet bör därför iakttas. I det följande används den mindre laddade och mer ändamålsenliga termen kategoribildning eller kategorisering.

Ett liknande synsätt, att underliggande principer i rätten inte ändras lika snabbt som reglerna (på ytan) finns i Tuoris modell över rätten som indelad i ytnivåer, rättskulturer och djupstrukturer.⁴⁴ Antalet nivåer och hur dessa betecknas kan anses vara av underordnad betydelse i detta avseende. Det centrala torde vara att det under den snabbt föränderliga regelmassan (ytnivån) finns djupare liggande orsaker, mönster eller principer som ger ytan en djupare innebörd. Dessa underliggande mönster ändras inte i lika snabbt takt som reglerna på ytnivån. Analyser som baseras på dessa underliggande mönster torde därför ha en längre livslängd än analyser som baseras på reglerna på ytnivån.⁴⁵

En viktig aspekt med kategoriseringen är att generalisera och på så vis göra analysen mer tillämpbar även i ett internationellt sammanhang (en frikoppling från nationell rätt). Dessutom leder den, som antytts, till att analysen i avhandlingens senare delar får en längre livslängd, då de materiella reglerna på området ändras i snabb takt. En annan viktig

⁴³ Om teoriens grunddrag se Wallén, G., 1996 s. 52 f.; Alvesson, M. & Sköldberg, K., 1994 s. 86 f. samt Sandgren, C., JT 2004-2005 s. 299 f. och s. 315. Författarna beskriver hur en teori kan växa fram. Teoribildningen kan också anses ha stora likheter med en induktiv ansats på så sätt att utgångspunkten tas i verkligheten (lagregler) och att de samband/regelbundenheter som observeras byggs samman till en teori. Se närmare Wallén, G., 1996 s. 89; Alvesson, M. & Sköldberg, K., 1994 s. 41.

⁴⁴ Med ytnivåer avses vanligtvis rättsreglerna, de nationella utflyttningsskatterna i mitt fall. I rättskulturen innefattas de allmänna lärorna, begrepp och principer. Vad som avses med djupstrukturer är lite mer oklart, men skulle kunna liknas vid det som Freud kallar människans undermedvetna. Se Tuori, K., 2002 s. 40.

⁴⁵ Se närmare Alvesson, M. & Sköldberg, K., 1994 s. 40, 43 f.; Tuori, K., Retfaerd 1997 s. 5 f.; Eriksson, L., Retfaerd 1999 s. 7; Tuori, K., 2002 s. 191 f.; Sandgren, C., JT 2004-2005 s. 321 och Andersson, H., 2006 s. 15 f. Som exempel på djupstrukturer nämner Eriksson mer fundamentala rättsliga begrepp såsom rättstatsprincipen och demokratiprincipen. Se därutöver Tuori, K., Retfaerd 1997 s. 12 om att även rättskulturerna och djupstrukturerna ändras, även om detta sker i en långsammare takt än förändringar på ytnivån.

aspekt är att den tydliggör likheter och skillnader mellan olika typer av utflyttningsskatter.⁴⁶ Dessa likheter och skillnader leder i sin tur till ett mer rationellt resonemang och en bättre underbyggd argumentation. Användandet av kategorier snarare än enskilda skatteregler medför även att blicken kan höjas och tillåter att fokus läggs på att identifiera de mer övergripande problemen som kan uppstå, snarare än på detaljnivå avseende vissa tekniska regler.

En uppenbar nackdel med användandet av kategorier är att forskningsresultatet inte nödvändigtvis kan läggas till grund för uttalanden om en specifik nationell utflyttningsregel eftersom denna även kan innehålla tekniskt komplicerade detaljer. En vidare analys av den konkreta utflyttningsregeln mot bakgrund av den i avhandlingen gjorda analysen av en kategori måste därför först ske. Först därefter kan forskningsresultaten läggas till grund för uttalanden om den konkreta regeln i den nationella rätten.⁴⁷

Jag har blivit inspirerad av tidigare forskning avseende kategorisering av utflyttningsskatter när jag skapat min kategorisering. I följande avsnitt redogörs för denna inspirationskälla. Den forskningen kan sammanfattas till tre kategorier av utflyttningsskatter. I det därpå följande avsnittet (1.2.2–1.2.3) redogör jag för den vidareutveckling av den tidigare kategoriseringen som jag har företagit. Därvid har en helt ny kategori av utflyttningsskatt skapats.

De fyra kategorier som analyseras i denna avhandling illustrerar olika problem som kan uppstå vid utflyttningsbeskattning. Kategoriseringens funktion är att ange såväl ramarna för avhandlingen (vad som ska studeras), som hur det ska studeras (analysverktyg). Vidare visar den vad som utgör de väsentliga dragen i det studerade materialet och hur olika faktorer hänger samman. Kategorierna bygger på teoretiska begrepp (omedelbar, utsträckt, latent och realiserad) och strukturella mönster vilka kommer att presenteras närmare nedan (avsnitt 1.2.2–1.2.3.).

⁴⁶ Avhandlingen har avgränsats till att omfatta skatteregler som tar sikte på beskattning av kapitalökningar som faller inom de givna kategorierna. Som antyds fotnots vis i avsnitt 1.2.3.7 nedan och fotnot 23 ovan torde kategorierna även fungera på andra typer av inkomster.

⁴⁷ Det kan även noteras att jag inte gör några anspråk på att komma fram till någon "sanning" i analysen avseende de olika kategorierna av utflyttningsskatter, eftersom dessa bygger på en generalisering och förenkling. Se Thurén, T., 2004 s. 100.

1.2.1.2 Bettens fem kategorier av utflyttningsskatter

Betten har i sin avhandling *Income Tax Aspects of Emigration and Immigration of Individuals* (1998) behandlat fem kategorier av utflyttningsskatter. I IFA:s regi gjordes under år 2002 en sammanställning över 26 stycken nationalrapporter på ämnet *The tax treatment of transfer of residence by individuals*. Upplägget i nationalrapporterna för samtliga länder följer den av Betten gjorda indelningen i kategorier.⁴⁸ Även andra forskare har i sina kategoriseringar tagit avstamp i Bettens kategorier.⁴⁹ Man får därmed anse att Bettens kategorier är de mest välkända internationellt sett. Syftet med detta avsnitt är att kortfattat och översiktligt presentera och exemplifiera Bettens kategorier. Exempelen är i viss mån hämtade från nu ändrade och upphävda regler. De fem kategorierna är (fritt översatt): 1) *generella exitskatter*, 2) *be-gränsade exitskatter*, 3) *obegränsat utsträckt skattskyldighet*, 4) *be-gränsat utsträckt skattskyldighet* och 5) *återföring av gjorda uppskov och avdrag*. En redogörelse för dessa sker i det följande. Därefter görs en analys och komprimering av antalet kategorier.

Exitskatten är den mest renodlade formen av utflyttningsskatt eftersom den utlöses direkt på grund av utflyttningen. Den *generella exitskatten* beskattar (vid utflyttningstillfället) alla uppkomna men ännu inte realiserade beskattningsbara kapitalökningar.⁵⁰ Hela den skattskyldiges egendom värderas till marknadsvärdet och anses i inkomstskattesyfte realiserad just före tidpunkten för utflyttningen. När Betten lade fram sin avhandling (1998) använde sig ingen medlemsstat i EU av generella exitskatter. År 2001 övervägde Tyskland att införa en generell exitskatt. Så skedde dock inte.⁵¹ Två länder som har infört generella exitskatter är Australien och Kanada.⁵²

Den generella exitskatteregeln i Australien innebär att om en person upphör med att vara bosatt i Australien anses han ha avyttrat alla sina

⁴⁸ De Broe, L., 2002 s. 24.

⁴⁹ Goldberg, m.fl. TNI 2000 s. 643–659; Goldberg m.fl., TNI 2000 s. 741–766; van Thiel, S., 2002 s. 241 f. och Wiman, B., 2005 s. 263–277. I detta avsnitt används den terminologi som respektive författare har använt, varför exempelvis termen exitskatt används, jfr avsnitt 1.1.3 ovan.

⁵⁰ Betten, R., 1998 s. 12.

⁵¹ De Broe, L., 2002 s. 33.

⁵² Betten, R., 1998 s. 12; de Broe, L., 2002 s. 32. Under åren 1931–1953 använde sig Tyskland av en Reichsfluchtsteuer. Den tyska beskattningen syftade till att bestraffa judar som svek det tyska folket genom att flytta från Tyskland. Se närmare Betten, R., 1998 s. 18 (not 45) och s. 35. (Kanada införde sin regel år 1972 och Australien år 1985).

tillgångar (som inte är beskattningsbara i Australien efter flytten) till ett värde motsvarande marknadsvärdet av tillgångarna. På så sätt kan en beskattningsbar kapitalvinst fastställas.⁵³ De kanadensiska och australiensiska exitreglerna är ett resultat av att en generell skatt infördes på kapitalvinster.⁵⁴

Den andra av Bettens kategorier utgörs av de *begränsade exitskatterna*. De innebär att utflyttningsstaten beskattar uppkomna men ännu inte realiserande kapitalökningar på vissa typer av egendom. Ett vanligt exempel är aktier. Även den begränsade exitskatten tar sikte på orealiserade kapitalökningar enligt Bettens definition. Den begränsade exitskatten användes i början av 2000-talet av ett flertal av EU:s medlemsstater. Som exempel kan nämnas länder som Tyskland, Danmark, Österrike, Nederländerna och Frankrike.⁵⁵ Enligt IFA:s generalrapportör de Broe var samtliga dessa regler likartat utformade.⁵⁶ I dessa länder beskattades värdeökningar på väsentliga aktieinnehav vid utflyttningstidpunkten.⁵⁷ Syftet med den begränsade exitskatten var ofta att motverka att latent skatteanspråk föll bort vid utflyttningen. För en närmare redogörelse av de nederländska och franska reglerna hänvisas till kapitel 6 nedan då dessa regler blev föremål för prövning av EU-domstolen i målen C-9/02 *Lasteyrie* och C-470/04 *N*.

Den *obegränsat utsträckta skattskyldigheten* är den tredje av Bettens kategorier. Den innebär att den skattskyldige, även efter utflyttningen, anses vara obegränsat skattskyldig i utflyttningsstaten. Ett exempel är att man utsträcker hemvistprincipen till att även omfatta de personer som inte fysiskt är bosatta i staten men som har en stark anknytning dit. Systemet kan även liknas vid beskattning pga. nationalitet i vissa avseenden.⁵⁸ Användandet av den utsträckta skattskyldigheten, som utflyttningssskatt, är mer vanligt förekommande i EU än de båda exitskatterna. Finland, Norge, Danmark, Irland, Spanien, Italien

⁵³ Betten, R., 1998 s. 12. På motsvarande sätt anses inflyttande ha förvärvat sina tillgångar för ett värde motsvarande marknadsvärdet vid inflyttningstidpunkten. De flesta av världens länder ser inte utflyttningstidpunkten som en beskattningsutlösande händelse, de Broe, L., 2002 s. 29. Det framstår som att reglerna fortfarande är i kraft, Toryanik, T., 2010 avsnitt 6.2 och avsnitt 6.3.1.4.

⁵⁴ Betten, R., 1998 s. 35.

⁵⁵ Betten, R., 1998 s. 18 och de Broe, L., 2002 s. 37 f.

⁵⁶ De Broe, L., 2002 s. 37.

⁵⁷ I Tyskland infördes 1972 en bestämmelse med denna innebörd avseende aktier i tyska bolag, 6 § Aussensteuergesetz. I Nederländerna infördes en utflyttningsbestämmelse 1997.

⁵⁸ Betten, R., 1998 s. 22.

och Sverige är några av de länder som har använt sig av obegränsad utsträckt skattskyldighet. Reglerna skiljer sig avsevärt åt mellan länderna.⁵⁹ Som exempel på utflyttningsskatter som fortfarande gäller kan reglerna om väsentlig anknytning i svensk lagstiftning nämnas. Reglerna om väsentlig anknytning återfinns i 3:7 IL. I paragrafen radas ett antal anknytningsfaktorer upp. En samlad prövning av dessa anknytningsfaktorer ska göras för att bedöma om en tidigare bosatt person har väsentlig anknytning till Sverige efter flytten. Om den skattskyldige omfattas av reglerna om väsentlig anknytning anses han obegränsat skattskyldig i Sverige, vilket innebär att han är skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet.⁶⁰ Syftet med reglerna om väsentlig anknytning var ursprungligen att förhindra skenbosättningar i utlandet och skatteflykt.⁶¹

Den fjärde kategorin, *begränsad utsträckt skattskyldighet*, innebär att skattskyldighet föreligger i utflyttningsstaten beträffande vissa inkomster och kapitalökningar som har sin källa i utflyttningsstaten.⁶² Tyskland, Sverige, Norge och Storbritannien är några av de länder som har använt sig av begränsad utsträckt inkomstskattskyldighet för att skydda den nationella skattebasen.⁶³ De svenska nationalrapportörerna nämner i IFA-rapporten reglerna i 3:19 IL och reglerna om pensioner i SINK som exempel på svenska regler om begränsad utsträckt inkomstskattskyldighet.⁶⁴ Syftena bakom reglerna om begränsad utsträckt

⁵⁹ De Broe, L., 2002 s. 30; Helminen, M., 2002 s. 234. I Danmark slopades den s.k. fyraårsregeln år 1995, se Michelsen, A., 2002 s. 215.

⁶⁰ Se närmare 3:3 och 3:8 IL. För svenska medborgare och för den som har varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige under minst tio år gäller en presumtionsregel. Regeln innebär en presumtion för att väsentlig anknytning föreligger i fem års tid efter utflyttningen. Efter fem år är det Skatteverket som har bevisbördan för att väsentlig anknytning föreligger. För en genomgång av praxis fram tom år 2002 se Cejje, K., SN 2003 s. 545–559. Se även reglerna om diplomater m.fl. 3:3–6 IL. De svenska reglerna om diplomater passar dock inte in i definitionen av utflyttningsskatt såsom begreppet används i denna avhandling.

⁶¹ Prop. 1984/85:175 s.12; SOU 1997:75 s. 139.

⁶² Betten, R., 1998 s. 29.

⁶³ De Broe, L., 2002 s. 30. Norge hade tidigare liknande regler men har slopat dessa och infört en beskattning av orealiserade värdeökningar direkt vid utflyttningsstillfället i kombination med ett uppskovsförfarande. Se Zimmer, F., WTJ 2009 s. 3 f.

⁶⁴ Holmgren, M. & Benjaminsson, K., 2002 s. 516. Med den terminologi som används i denna avhandling faller reglerna i SINK utanför definitionen, eftersom de flesta regler i SINK-lagen kan bli aktuella även om personen aldrig har varit bosatt i Sverige.

skattskyldighet sägs generellt sett vara desamma som bakom reglerna om obegränsat utsträckt skattskyldighet.⁶⁵

Den femte och sista kategorin av utflyttningsskatter innebär att stater som har medgett vissa typer av avdrag vid tidigare års inkomstbeskattning, eller som medgivit uppskov med beskattning av vissa inkomster, återför dessa vid utflyttningstidpunkten. Som exempel på länder som har använt denna metod för beskattning vid utflyttning kan Danmark, Belgien, Nederländerna, Storbritannien, Sverige, Frankrike, Tyskland och Finland nämnas.⁶⁶ Syftet med utflyttningsskatten torde vara att staterna vill beskatta framtida inkomster som har sitt ursprung i skatteavdrag i utflyttningsstaten (en form av symmetriargument).⁶⁷ Utflyttningsstaten vill således att den som fått en förmån hindras från att utvandra utan att betala skatt för förmånen. Som exempel från svensk sida nämns i nationalrapporten de gamla reglerna om uppskov vid andelsbyten (49:26 IL) och de fram till december 2008 gällande reglerna om avskattning av personaloptioner vid utflyttning (10:11 st 2 IL).⁶⁸

Flera av Bettens kategorier uppvisar tydliga likheter, varför de torde gå att krympa till antalet. Skillnaden mellan de båda exitskatterna (generella och begränsade) är att den senare avser en viss typ av egendom medan den förra avser värdeökningar på hela den skattskyldiges egendom. En likhet mellan de båda kategorierna är att beskattningen utlöses omedelbart vid utflyttningstillfället och avser ännu inte realiserade värdeökningar. Likheter syns större än skillnaderna och en sammanfattande kategori skulle därför kunna vara *exitskatter avseende orealiserade värdeökningar*.⁶⁹ Även Bettens femte kategori (återföringar) utlöser beskattningsanspråk direkt vid utflyttningen. Kategorin återföringar avser dock redan realiserade inkomster till skillnad från de generella och begränsade exitskatterna. Denna kategori kan därmed

⁶⁵ Betten, R., 1998 s. 36.

⁶⁶ De Broe, L., 2002 s. 52 f.; Michelsen, A., 2002 s. 216; Helminen, M., 2002 s. 235 och Betten, R., 2002 s. 417.

⁶⁷ Betten, R., 1998 s. 36 f.

⁶⁸ Holmgren, M. & Benjaminsson, K., 2002 s. 516–517. Enligt min uppfattning har författarna missuppfattat Bettens kategoriindelning. Reglerna om personaloptioner utgör, enligt min bedömning, en *begränsad exitskatt* enligt den av Betten gjorda indelningen.

⁶⁹ Till denna kategori torde även Goldbergs *exitskatter* hänföra sig liksom van Thiels *direkta exitskatter*. Se närmare Goldberg, m.fl., TNI 2000 s. 646 ff. och van Thiel, S., 2002 s. 245. Det kan noteras att jag upplever van Thiels kategorisering som svår att förstå.

benämnas *exitskatter avseende realiserade inkomster*.⁷⁰ Den tredje och fjärde av Bettens kategorier avser, till skillnad mot de andra en form av utsträckt skattskyldighet. Båda kategorierna tar sikte på en form av utsträckt hemvistprincip (skattesubjekt), men där den ena begränsas av att skatteobjektet ska ha sin källa i utflyttningsstaten. Syftet med de båda kategorierna synes även vara detsamma, dvs. att förhindra skenbosättningar i utlandet och att förhindra skatteflykt. Ytterligare en likhet är att båda kategorierna synes omfatta inkomster som inte nödvändigtvis har uppkommit i utflyttningsögonblicket. Även vid denna jämförelse synes likheterna större än skillnaderna. En tredje sammanfattande kategori skulle därför kunna benämnas *utsträckt skattskyldighet*.⁷¹ Sammanfattningsvis kan man säga att den indelning av utflyttningsskatter i kategorier som har gjorts i tidigare forskning kan sammanfattas i tre kategorier; 1) *exitskatter avseende orealiserade värdeökningar*, 2) *exitskatter avseende realiserade inkomster (s.k. återföringar)* och 3) *utsträckt skattskyldighet*.

I följande avsnitt analyseras dessa kategorier ytterligare. Dessutom kommer en vidareutveckling av dessa kategorier att ske.

1.2.2 Om reglernas särdrag

1.2.2.1 Två frågeställningar

Syftet med detta avsnitt är inledningsvis att presentera och därefter motivera två frågor, vilka kategoriseringen i avhandlingen baseras på. Frågorna är: 1) uppkommer krav på skattebetalning omedelbart vid utflyttningstidpunkten eller vid en senare tidpunkt? och 2) utgör inkomsten, i utflyttningsögonblicket, en realiserad eller orealiserad inkomst? Frågeställningarna har identifierats dels utifrån tidigare forskning, dels utifrån de två perspektiv (skatteavtals- och EU-rätt) som har valts.

I föregående avsnitt har en redogörelse för tidigare forskning avseende kategorisering av utflyttningsskatter presenterats. Den tidigare forskningen har även komprimerats och resulterat i nyss nämnda kategorier av utflyttningsskatter: 1) *exitskatter avseende orealiserade vär-*

⁷⁰ Även van Thiels kategori *uppbörd av skatt* torde gå att hänföra hit. Se närmare van Thiel, S., 2002 s. 244.

⁷¹ Till denna sammanfattande kategori kan även Goldbergs kategori om *begränsat utsträckt skattskyldighet* och eventuellt även van Thiels kategori *indirekta exitskatter* hänföras. Se närmare Goldberg, m.fl., TNI 2000 s. 649 och van Thiel, S., 2002 s. 257.

deökningar, 2) exitskatter avseende realiserade inkomster (s.k. återföringar) och 3) utsträckt skattskyldighet.

En första slutsats man kan dra av dessa kategorier är att den tidpunkt då utflyttningsstaten riktar anspråk på beskattning mot den skattskyldige har varit central för kategoriseringen. Exitskatten och återföringen tar sikte på en omedelbar beskattning vid utflyttningsstillfället medan den utsträckta skattskyldigheten leder till att beskattningen verkställs först efter utflyttningsstillfället. Vad som avses med att utflyttningsstaten riktar anspråk på beskattning framstår dock som oklart. En allmän definition av ordet beskattning är *uttagande av skatt*.⁷² Detta sker vanligtvis genom någon form av taxeringsförfarande. Ett sista led i detta förfarande är att skatt betalas till staten. Dessförinnan riktas bland annat ett krav på betalning. I framförallt en EU-rättslig kontext framstår just *kravet på betalning* som centralt. När betalningen i realiteten sker förefaller mindre väsentligt. I det följande förtydligas därför den första frågan genom att avse den tidpunkt när anspråk på skattebetalning till staten ställs. Uppkommer dessa anspråk *omedelbart* vid utflyttningsstillfället eller vid en senare tidpunkt (*utsträckt skattskyldighet*)? Att ta fasta på denna specifika fråga har i tidigare forskning ansetts fruktbart.⁷³

Mot bakgrund av den utveckling av EU-rätten som har skett de senaste tio åren synes frågan fortsatt aktuell. EU-domstolen har i C-9/02 *Lasteyrie*-målet uttalat sig om den *omedelbara beskattningens* effekter i ett EU-rättsligt perspektiv. Frågan hur man ska bedöma en utsträckt skattskyldighet har i domstolens praxis inte behandlats på samma tydliga sätt.

Även mot bakgrund av skatteavtalen framstår frågeställningen om kravet på skattebetalning ställs omedelbart eller inte som intressant. Frågan om avtalen är tillämpliga på en beskattning där anspråk på skattebetalning ställs omedelbart vid utflyttningen, har i princip inte tidigare studerats i svensk doktrin.⁷⁴ Den utsträckta skattskyldigheten synes särskilt intressant eftersom Sverige i åtskilliga avtal har avvikit från den lydelse som artikel 13 om kapitalvinster har i OECD:s modellavtal

⁷² Ordet beskatta definieras som att "ta ut skatt" enligt Norstedts Plusordbok 1997.

⁷³ Jämför de två första sammanfattande kategorierna avseende exitskatter med den tredje avseende utsträckt skattskyldighet. Vid exitbeskattningen uppkommer anspråken omedelbart vid utflyttningsstillfället. Vid en utsträckt skattskyldighet uppkommer kraven på betalning vid en senare tidpunkt.

⁷⁴ Se dock Nelson, M., 2010 s. 440 ff.

och som följd av detta tillämpar en utsträckt skattskyldighet för kapitalvinster. Frågan om vid vilken tidpunkt som utflyttningsstaten riktar betalningsanspråk mot den skattskyldige är den första frågan som har styrt min kategorisering.

Om ett uppskov med betalning, vinst-/skatteberäkning eller inlämnandet av deklaration medges, reses dessa anspråk först efter utflyttningen, vilket innebär att det handlar om en utsträckt skattskyldighet. Situationen att utflyttningen beaktas som en icke-händelse omfattas av den utsträckta skattskyldigheten, liksom att man medvetet lagstiftar om en utsträckt skattskyldighet i vissa fall.⁷⁵ Gränsdragningen mellan den omedelbara beskattningen och den utsträckta skattskyldigheten har gjorts vid tidpunkten då staten riktar betalningsanspråk⁷⁶ mot den skattskyldige. Tidpunkten då detta riktas mot den skattskyldige utgör ett av de sista stegen i taxeringsförfarandet, vilket alltså innebär t.ex. att det förhållandet att en skatteuträkning görs vid utflyttningen inte medför att det handlar om en omedelbar beskattning enligt min terminologi.

Ytterligare ett litet förtydligande bör göras. Den omedelbara beskattningen innebär inte att betalningen av skatten måste ske precis innan utflyttningsögonblicket, utan det handlar snarare om att anspråken ställs i samband med utflyttningen och således går att hänföra till den aktuella tidpunkten och det aktuella inkomståret. Den omedelbara beskattningen utgör en tidsmässig fiktion för vilken jag kort redogör för i följande avsnitt.

En andra slutsats man kan dra av den tidigare forskningens kategorier är att frågan huruvida inkomsten är *realiserad eller orealiserad* vid själva utflyttnings tidpunkten synes betydelsefull. Exitskatterna avser orealiserade eller realiserade värdeökningar⁷⁷ medan den utsträckta skattskyldigheten⁷⁸ synes ta sikte på orealiserade eller ännu inte uppkomna inkomster. Det är min uppfattning att frågan om inkomsten är realiserad eller ej inte tillräckligt har tydliggjorts i tidigare forskning. Även denna frågeställning behöver därför vidareutvecklas.

Mitt val av dessa två frågeställningar har även påverkats av det val av perspektiv som jag har gjort. I ett EU-rättsligt perspektiv framkom det tidigt (år 2004), av det ovan nämnda *Lasteyrie*-målet, att beskatt-

⁷⁵ Se exempelvis 3:19 IL och den svenska tioårsregeln.

⁷⁶ Som synonym till termen betalningsanspråk används även uttrycken skatteanspråk och krav på skattebetalning.

⁷⁷ Här avses de två första sammanfattande kategorierna.

⁷⁸ Här avses den tredje sammanfattande kategorin.

ning av *orealiserade värdestegringar* i utflyttningssammanhang utgjorde ett hinder. En naturlig motfråga infann sig: hur förhåller det sig med den omvända situationen? Utgör även en beskattning av redan realiserade inkomster ett hinder? Även i ett skatteavtalsrättsligt perspektiv uppkommer intressanta frågor. Omfattas en beskattning av orealiserade värdestegringar av avtalen eller omfattar dessa endast realiserade inkomster? Frågan om inkomsten är realiserad eller orealiserad vid utflyttningstidpunkten är därmed den andra frågan som har styrt min kategorisering.

Den andra frågan tar alltså sikte på om inkomsten i utflyttningssögonblicket avser en realiserad inkomst eller inte. För att kunna bedöma detta måste den nationella lagtexten konsulteras. Vid vilken tidpunkt blir en inkomst realiserad? Denna tidpunkt benämns i det följande den *ordinarie beskattningstidpunkten*. En alternativ benämning hade skattskyldighetens inträde kunnat vara. För att inte sammanblanda terminologin med den utsträckta skattskyldigheten som nämnts ovan har jag valt att använda termen beskattningstidpunkt i stället för skattskyldighetens inträde. Terminologin stämmer även överens med den svenska lagtexten, där det talas om beskattningstidpunkt i dessa sammanhang.⁷⁹ För att markera att det inte handlar om den tidpunkt då beskattning nödvändigtvis sker har termen *ordinarie* fogats till uttrycket. Med *ordinarie beskattningstidpunkt* avses den tidpunkt då det i lagtexten stadgas att inkomsten normalt sett ska beskattas. När det gäller kapitalvinster inträder beskattningstidpunkten, i enlighet med realisationsprincipen, när inkomsten avyttras.⁸⁰ Realisationsprincipen åter-

⁷⁹ Se 3:3 IL jämfört med rubriksättningen strax före 10:8, 14:2 och 44:26 IL.

⁸⁰ 41:10 IL med vidarehänvisning till 44:26 IL. Som nämnts i fotnot 46 ovan kan kategoriseringen även omfatta andra inkomster än kapitalvinster. För en redogörelse av beskattningstidpunkten i inkomstslaget tjänst (kontantprincipen i 10:8 IL) hänvisas till Melz, P., 1986 s. 258–263; LLMS., 2009 s. 149–151 och Silverberg, C., SN 2007 s. 598 ff. för efterföljande praxis. När det gäller inkomst av näringsverksamhet är beskattningstidpunkten reglerad i 14:2–9 IL. Enligt 14:2 IL ska resultatet av en näringsverksamhet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. I andra stycket stadgas att inkomster ska tas upp som intäkt (och utgifter dras av som kostnad) det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed. Man torde därför kunna säga att det primärt är god redovisningssed som styr beskattningstidpunkten, vilket även stämmer med paragrafens tredje stycke. Se även Thorell, P., 1984 s. 176 f.; LLMS 2009 s. 298 ff.; 2:2 Årsredovisningslagen (1995:1554) (god redovisningssed); prop. 1975:104 s. 148; prop. 1995/96:10 del 2 s. 181. Angående kopplingen till redovisningen se vidare 14:4 IL och Alhager, E. och M., 2004 s. 19 f. I SOU 2008:80 föreslogs att sambandet mellan redovisning och beskattning skulle frikopplas. Se exempelvis Bjuvberg, J., SvSKT 2008 s. 653–666. Förslaget har inte lett till någon lagändring.

finns i svensk rätt i 44:26 IL och innebär att kapitalvinster ska tas upp som intäkt det beskattningsår då tillgången avyttras. Vad som avses med *kapitalvinst* framgår av 41:2 IL.⁸¹ Med kapitalvinst avses i det följande av förenklingsskäl vinster vid avyttring av tillgångar.⁸² I 44:3 IL anges att med *avyttring* avses försäljning, byte och liknande överlåtelser. I förarbetena till 1990 års skattereform anges att med avyttringstidpunkt förstås tidpunkten då bindande avtal träffas om försäljning, byte eller därmed jämförlig överlåtelse.⁸³ Här vilar således skatterätten på civilrättens regler.⁸⁴ Om de rättshandlingar som tillsammans konstituerar ett bindande avtal inte företas samtidigt är det den senare av dessa som bestämmer avyttringstidpunkten.⁸⁵ För en fördjupad analys över avyttringsbegreppet hänvisas till tidigare forskning på området.⁸⁶

Ytterligare ett förtydligande ska göras när det gäller terminologin. Om den ordinarie beskattningstidpunkten inte har passerat vid utflyttningstillfället är inkomsten orealiserad. Termen *latent* används i det följande som synonym till orealiserad. Skälet till att även termen latent används är endast språkligt och har sitt ursprung i den benämningen av de olika kategorierna som presenteras i avsnitt 1.2.3 nedan.

Mot bakgrund av det ovan sagda framstår det som intressant att skapa kategorier där tidpunkten då utflyttningsstaten riktar betalningsanspråk mot den skattskyldige och frågan om inkomsten är realiserad eller orealiserad vid utflyttningstidpunkten tydligt uppmärksammas. De fyra kategorierna som dessa frågeställningar resulterar i presenteras i avsnitt 1.2.3. Innan så sker görs en kort utveckling i det särskilda synsätt som den omedelbara beskattningen ger uttryck för.

1.2.2.2 Omedelbar beskattning – ett särskilt synsätt

En beskattning av en orealiserad värdestegring omedelbart vid utflyttningstidpunkten bygger på en tidsmässig fiktion.⁸⁷ Egendomen anses

⁸¹ Med kapitalvinst avses: 1) vinst vid avyttring av tillgång, 2) kursvinst vid betalning av skulder i utländsk valuta, 3) vinst på grund av förpliktelser enligt terminer, köp- eller säljoptioner och liknande avtal och 4) återförda avdrag för kapitalförluster vid konkurs enligt 44:34 st 3 IL.

⁸² Se avsnitt 1.1.2 ovan.

⁸³ Prop. 1989/90:110 s. 712.

⁸⁴ Bergström, S., 1978 s. 205 f.

⁸⁵ RÅ 1989 ref. 116.

⁸⁶ Se särskilt Persson Österman, R., 1998 s. 159–170 och Mutén, L., 1959 s. 75 f. och 92 f.

⁸⁷ Betten, R., 1998 s. 134 f.

enligt regeln avyttrad omedelbart före den tidpunkt då den skattskyldige upphörde att vara skattskyldig i landet.⁸⁸

Det är många stater som använder sig av detta synsätt och denna typ av tidsmässiga fiktion.⁸⁹ Viss kritik har riktats mot synsättet. Kritiken innebär, som jag har uppfattat den, att det uppstår ett glapp mellan rättsfaktumet (flytten, att den obegränsade skattskyldigheten upphör eller dyl.) och rättsföljden (beskattningen). Glappet består i att rättsföljden de facto kommer före rättsfaktumet, eftersom beskattningen sker före utflyttningen. Reglerna om omedelbar beskattning är ofta konstruerade enligt följande: *Om* den skattskyldige upphör att vara obegränsat skattskyldig i X (rättsfakta), *så* anses aktierna avyttrade (rättsföljd) omedelbart före den tidpunkt då den obegränsade skattskyldigheten upphörde, vilket i sin tur innebär att skatteplikten utlöses av att skattskyldigheten upphör. Detta leder till att skattskyldighetens upphörande (rättsfaktumet) blir en del av regelns rättsföljd. Kritiken riktas mot att en fiktiv aktieavyttring anses utlösas pga. att skattskyldigheten upphör men medan den skattskyldige fortfarande är obegränsat skattskyldig i utflyttningslandet. Ett missförhållande uppstår mellan rättsfaktum och rättsföljd.⁹⁰ Som jag har uppfattat det är det just detta som utgör den tidsmässiga fiktionen.

Synen på om man accepterar fiktioner i rätten eller inte är en fråga som är nära förknippad med om man accepterar den omedelbara beskattningen eller inte.⁹¹ Denna fiktion om den "ansedda avyttringen" och den omedelbara beskattningen är vanligt förekommande inom hela världen.⁹² I det följande utgår jag från denna fiktion och accepterar att den omedelbara beskattningen anses äga rum strax före utflyttningen och att den skattskyldige anses ha hemvist i utflyttningsstaten vid denna tidpunkt. Det bör här även noteras att den ansedda avyttringen inte per definition innebär att inkomsten anses realiserad, eftersom den ordinarie beskattningstidpunkten inte nödvändigtvis har passerat.

⁸⁸ I engelskspråkig doktrin benämns detta "deemed alienation".

⁸⁹ De Broe, L., 2002 s. 37. Även Sverige kan anses utgöra ett av dessa länder, se exempelvis de tidigare uttalandena i förarbetena om avskattning av uppskovsbelopp från andelsbyten, prop. 1998/99:15 s. 180.

⁹⁰ Ravnskilde, J., TfS 2008 s. 1094.

⁹¹ En fördjupning i fiktionens rättsliga ställning avgränsas i det följande bort.

⁹² De Broe, L., 2002 s. 37.

1.2.3 Fyra kategorier av utflyttningsskatter

1.2.3.1 Inledning

I de föregående avsnitten diskuterades olika underliggande principer för att en utflyttning kan utlösa beskattning. De två ovan behandlade frågeställningarna är: 1) Innebär utflyttningen att krav på skattebetalning ställs? och 2) Har den ordinarie beskattningstidpunkten passerat i utflyttningsögonblicket? I detta avsnitt ställs dessa två frågeställningar mot varandra och fyra kategorier av utflyttningsskatter skapas. De fyra kategorierna är: 1) omedelbar beskattning av latent inkomster (*OL-regler*), 2) omedelbar beskattning av realiserade inkomster (*OR-regler*), 3) utsträckt skattskyldighet för latent inkomster (*UL-regler*) och 4) utsträckt skattskyldighet för realiserade inkomster (*UR-regler*).

Ordinarie beskattnings-Tidpunkt / Krav på skattebetalning	Latent	Realiserad
Omedelbar	OL-regler	OR-regler
Utsträckt	UL-regler	UR-regler

Tabell I: Fyra kategorier av utflyttningsskatter.

I avsnitten nedan nämns exempel på svenska regler som kan tänkas falla inom respektive kategori. Exempelen hämtas från reglerna om kapitalvinstbeskattning. Regler för andra typer av inkomster nämns dock i fotnoterna. Syftet med redogörelsen över de svenska reglerna är att illustrera de olika kategorierna. Jag vill på detta inledande stadium knyta den teoretiska kategoribildningen till mer bekanta rättsregler. I senare delar av avhandlingen är det främst kategorierna som sådana som analyseras.

Det har tidigare konstaterats att den i utländsk doktrin⁹³ gjorda kategoriindelningen torde kunna sammanfattas i tre kategorier: 1) exitskatter avseende orealiserade värdeökningar, 2) exitskatter avseende realiserade inkomster (återföringar) och 3) utsträckt skattskyldighet.

Som framgår av efterföljande avsnitt motsvaras kategorin OL-regler av den i tidigare forskning upprättade kategorin exitskatter avseende orealiserade värdeökningar, kategorin OR-regler av exitskatter avseen-

⁹³ Betten, R., 1998.

de realiserade inkomster (återföringar) och kategorin UL-regler av kategorin om utsträckt skattskyldighet. Kategori 4, UR-regler, är dock ny i detta sammanhang och motsvaras inte direkt av någon tidigare omnämnd kategori.⁹⁴

Valet att presentera de fyra kategorierna i nu nämnda ordning baseras på följande överväganden. OL-reglerna är den kategori av regler som ur ett EU-rättsligt perspektiv är mest framträdande och mest omdiskuterad mot bakgrund av rättsfallet C-9/02 *Lasteyrie* och därpå följande praxis. Rättsläget för denna kategori är ur ett EU-rättsligt perspektiv det mest klara av de fyra kategorierna. Det faller sig därför naturligt att inleda med denna kategori. Den kategori som är ”nyast” och minst omdiskuterad är kategorin UR-regler. Av denna anledning har jag ansett det naturligt att placera den sist. De två återstående är kategorierna OR och UL. I den EU-rättsliga analysen har frågan om en utflyttning leder till krav på skattebetalning framträtt som mer central än huruvida den ordinarie beskattningstidpunkten har passerat eller inte, varför de båda O-kategorierna har placerats efter varandra och de båda U-kategorierna har placerats efter varandra. De frågor som analyseras i de skatteavtalsrättsliga delarna av avhandlingen har inte föranlett någon annan bedömning.

Efter det att de fyra kategorierna har presenterats och exemplifierats nämns kort de administrativa krav som är vanligt förekommande i dessa sammanhang. Avsnittet avslutas med en kort kommentar.

1.2.3.2 OL-regler (*Omedelbar beskattning av latent inkomster*)

I de fall då ett krav på skattebetalning ställs direkt vid utflyttningstillfället handlar det om en *omedelbar* beskattning. Om den ordinarie beskattningstidpunkten inte har passerat vid utflyttningstillfället, pga. att egendomen exempelvis inte har avyttrats, benämns inkomsten *latent* eller *orealiserad*.⁹⁵ Jag kallar som tidigare har nämnts denna första kategori för *omedelbar beskattning av latent inkomster*, eller förkortat *OL-regler*.

Dessa typer av skatteregler användes tidigare på kapitalvinstbeskattningens område av flera länder inom EES-området, men har mot

⁹⁴ En rent objektiv tolkning av Bettens kategorier av *utsträckt skattskyldighet* skulle eventuellt även kunna inbegripa redan realiserade inkomster. Av de exempel som Betten anger framgår dock att sådana inkomster inte har diskuterats. Betten, R., 1998 s. 22–30.

⁹⁵ Som synonym till latent används termen *orealiserad*. Se avsnitt 1.2.2.1 ovan.

bakgrund av EU-domstolens praxis börjat ändras. Syftet med reglerna inom denna kategori är typiskt sett att beskatta inkomster som har uppstått inom landet.⁹⁶

Det exempel som analyseras i del II och del III av avhandlingen innebär att utflyttningsstaten beskattar en orealiserad värdestegring på egendom. Beskattningen sker omedelbart vid utflyttningsstillfället. Den underliggande egendomen kan utgöras av endera en fastighet i utflyttningsstaten eller aktier. Det är värdestegringar på egendomen fram till flytten som beaktas.

1.2.3.3 OR-regler (*Omedelbar beskattning av realiserade inkomster*)

Även den andra kategorin behandlar *omedelbar* beskattning. Karaktäristiskt för kategorin är att den ordinarie beskattningstidpunkten har passerat. Inkomsten är *realiserad*. Ett uppskov har medgivits vilket resulterat i att något krav på skattebetalning inte har ställts. Detta ställs istället omedelbart vid utflyttningen. Kategorin benämns i det följande *omedelbar beskattning av realiserade inkomster*, eller förkortat OR-regler.

Till denna kategori av utflyttningsskatter kan i huvudsak tre olika svenska skatteregler rörande kapitalvinster hänföras. Reglerna är 48a:11 IL om framskjuten beskattning vid andelsbyten, 49:26 IL om återföringar av uppskov vid tidigare andelsbyten och reglerna i 47 kap. IL om nekade uppskov vid bostadsbyte. Reglerna är aktuella vid flytt utanför EES-området, men gällde tidigare även vid flytt inom EU/EES-området. I detta avsnitt redogörs kort för dessa regler och varför jag anser att de är hänförliga till denna kategori.

Två av reglerna rör andelsbyten, vilka innebär följande. Reglerna om andelsbyten blir aktuella vid företagsförvärv, där ersättning betalas i form av andelar i det köpande företaget. Tanken är att underlätta omstruktureringar inom näringslivet.⁹⁷ Eftersom något vederlag i form av kontanter inte erhålls kan svårigheter med betalning av eventuell kapi-

⁹⁶ I svensk rätt fanns tidigare denna typ av regler i inkomstslaget tjänst. Reglerna är 1998 års regler om avskattning av personaloptioner. Ett skäl till att behålla "kantidpunkten" i dessa fall och därmed beskatta vid utflyttningen var att optionen intjänats genom arbete här i landet och därmed också borde beskattas här. Se prop. 1997/98:133 s. 36 f. Även reglerna i 22:5 p. 4–5 IL om uttagsbeskattning i näringsverksamhet är hänförliga till denna kategori.

⁹⁷ Prop. 1998/99:15 s. 178.

talvinst uppstå. Detta är skälen till varför beskattning av eventuell kapitalvinst skjuts på framtiden.

Exempel: Ett antal fysiska personer äger företag B. Företag A förvärvar aktierna⁹⁸ i företag B och lämnar som ersättning aktier i A. Ersättningen till aktieägarna i B utgörs således av aktier i företag A.⁹⁹ Företag B blir efter andelsbytet dotterbolag till företag A, som efter förvärvet har ytterligare några aktieägare. Andelsbytet innebär att aktieägarna i företag B säljer sina aktier till företag A. I normalfallet, dvs. när ersättningen i sin helhet lämnas i form av kontanter, ska en kapitalvinstberäkning göras på försäljningen.

Den framskjutna beskattningen i 48a kap. IL innebär att någon sådan beräkning inte görs. I stället anses A-aktierna förvärvade för en ersättning som motsvarar omkostnadsbeloppet för B-aktierna. Framskjutandet sker automatiskt och någon ansökan hos Skatteverket behöver inte göras.

När det gäller utflyttningskatten är de två mest betydelsefulla stadgandena 48a:5 och 48a:11 IL. I 11 § stadgades, fram till och med den 31 december 2009, att om en fysisk person inte längre uppfyllde villkoret i 5 § om att vara bosatt i Sverige eller stadigvarande vistas här (kvalificerat skattskyldig)¹⁰⁰ skulle kapitalvinsten som uppkom vid andelsbytet tas upp som intäkt. Syftet med kravet på kvalificerad skattskyldighet var att Sverige inte ville förlora beskattningsunderlag när en person flyttade från Sverige.¹⁰¹ Till följd av EU-rättens inflytande på nationell rätt har regeln ändrats och aktualiseras inte om flytten sker till en stat inom EES-området. Däremot är den fortsatt aktuell när flytten går till andra stater.

Reglerna om uppskovsgrundande andelsbyten i 49 kap. IL gäller när en fysisk person avyttrar aktier som utgör lagertillgångar (49:1 st. 2 IL). Kravet på kvalificerad skattskyldighet ställs precis som vid framskjuten beskattning även i dessa fall. Tekniken som används är dock annorlunda mot den som gäller vid framskjuten beskattning. En första skill-

⁹⁸ Jag använder termen aktier som synonym med termen andelar. Jag är dock medveten om att dessa inte är med varandra helt överensstämmande.

⁹⁹ Ersättningen måste vara marknadsmässig och lämnas i form av andelar i det köpande företaget (mottagna A-andelar). En del av ersättningen får dock lämnas i pengar. Den ersättning som lämnats i form av pengar ska tas upp som kapitalvinst det beskattningsår då andelsbytet sker (48a:9 IL).

¹⁰⁰ I prop. 1998/99:15 s. 180 talar man om kvalificerat bosatt. Jag har valt att använda termen kvalificerat skattskyldig efter IL:s ikraftträdande.

¹⁰¹ Prop. 1998/99:15 s. 180.

nad är att det enligt 49 kap. IL krävs en begäran från den skattskyldige för att reglerna ska tillämpas. En andra skillnad är att kapitalvinstberäkningen sker vid andelsbytet. Vid kapitalvinstberäkningen beräknas ett uppskovsbelopp som fördelas på de mottagna andelarna. Enligt huvudregeln beskattas detta när de mottagna andelarna avyttras. Ett flertal undantag finns och ett av dessa är precis som vid framskjuten beskattning att uppskovsbeloppet ska tas upp som intäkt vid en utflyttning från EES-området (49:26 IL).

Kravet på kvalificerad skattskyldighet motiverades i förarbetena med att rätten att beskatta kapitalvinster i de flesta skatteavtal som Sverige slutit tillföll hemviststaten (med undantag för tioårsregeln i vissa fall). En tillämpning av ett skatteavtal skulle således i de flesta fall innebära att skatten kom att tillfalla den andra staten, trots att personen var obegränsat skattskyldig i Sverige enligt reglerna om väsentlig anknytning.¹⁰² Den omedelbara beskattningen av redan realiserade inkomster motiverades således utifrån att den förmån i form av en skattekredit som den skattskyldige fått i form av uppskov eller avdrag skulle beskattas i utflyttningssstaten. Syftet var att skydda den, i vårt fall, svenska skattebasen. Den underliggande inkomsten hade uppstått i Sverige och en förmån i form av en skattekredit hade lämnats. Mot bakgrund av ingångna skatteavtal ansåg riksdagen sig nödgad att beskatta den tidigare medgivna skattekrediten vid utflyttningstillfället.¹⁰³

Motiveringen till varför jag anser att reglerna om framskjuten beskattning och återföringar av uppskov från tidigare andelsbyten utgör utflyttningsskatter är att de aktualiseras i och med att en person flyttar ut från Sverige till en stat utanför EES.¹⁰⁴ Kravet på kvalificerad skattskyldighet gör att den som lämnar landet blir föremål för beskattning. Skatteanspråket sker direkt vid utflyttningstillfället på en redan realiserad inkomst¹⁰⁵ och någon möjlighet till dispens finns inte.

Utöver reglerna om uppskov vid andelsbyten finns regler om uppskov vid bostadsbyten. I 47 kapitlet IL finns bestämmelser om uppskovsavdrag vid avyttring av privatbostadsfastigheter eller privatbostadsrätter och hur uppskovsavdraget beaktas vid senare avyttring.¹⁰⁶

¹⁰² Prop. 1998/99:15 s. 180.

¹⁰³ Se för kritik av denna uppfattning se avsnitt 4.5.2 men även 4.3.2.2 nedan.

¹⁰⁴ Tidigare gällde som nämnts reglerna även vid flytt inom EU-området.

¹⁰⁵ Bytet jämföras i nationell rätt med avyttring (44:3 IL), se avsnitt 1.2.2.1 ovan. Se även Wiman, B., 1999 s. 838.

¹⁰⁶ 47:1 IL. Reglerna återfanns tidigare i lag (1993:1469) om uppskovsavdrag vid byte av bostad (UAL).

Syftet med införandet av reglerna var att man ville undanröja det hinder för rörlighet på bostadsmarknaden som beskattningen av vinster vid försäljning av bostäder medförde. Ytterligare skäl bakom reglernas tillkomst var att underlätta rörligheten på arbetsmarknaden samt möjliggöra att hushållen kunde anpassa sitt boende efter förändrade förhållanden.¹⁰⁷

Uppskovssystemet syftar till att innehav av flera bostäder efter varandra ska behandlas som ett enda innehav.¹⁰⁸ I korthet innebär reglerna att den som avyttrar en permanentbostad och förvärvar en ersättningsbostad kan få uppskov med beskattningen av den sålda bostaden, till dess att ersättningsbostaden avyttras. Vissa begränsningar finns såväl beträffande belopp som beträffande tidsfrister. Nya uppskovsbelopp räknas fram för varje försäljning av en ursprungsbostad. När man slutligen avyttrar en ersättningsbostad utan att förvärva en ny bostad beskattas uppskovet.

I de tidigare bestämmelserna, som gällde fram till och med den 31 januari 2007, stadgades att bostad i utlandet inte kunde vara ersättningsbostad.¹⁰⁹ Av förarbetsuttalandena till de äldre reglerna framgår inte skälen till denna begränsning.¹¹⁰

Skäl till begränsningen skulle eventuella kontrollsvårigheter, rädslan för skatteundandragande och eventuella problem med skatteavtalens tillämpning kunna vara. Effekten av begränsningen ”drabbade” de skattskyldiga som flyttade ut från Sverige och bosatte sig i utlandet. För det fall dessa personer hade valt att byta bostadsort inom Sverige hade de medgivits uppskov med beskattningen av ursprungsbostaden (under förutsättning att övriga villkor i 47 kap. IL var uppfyllda). Till skillnad från reglerna i 48a kap. och 49 kap. IL utlöstes inte den omedelbara beskattningen av den skattskyldiges fysiska flytt. Reglerna är dock högst relevanta i detta sammanhang, eftersom en förutsättning för uppskov var att den skattskyldige bosatte sig på den nya ersättningsbostaden. Om en bostad förvärvades i utlandet och den skattskyldige flyttade dit nekades uppskov med beskattningen eftersom bostaden låg

¹⁰⁷ Prop. 1978/79:54 s. 15.

¹⁰⁸ Prop. 1993/94:45 s. 38.

¹⁰⁹ Se 11 § UAL. Av 47:5 IL framgick att med ersättningsbostad avsågs vissa tillgångar i Sverige.

¹¹⁰ Prop. 1993/94:45 s. 34–38 (allmän del); s. 42–43 (specialmotivering). I specialmotiveringen till 11 § görs en hänvisning till 3 § i lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst beträffande egendom i utlandet. Även förarbetena till denna lag har studerats utan resultat.

i utlandet. Att inte medge uppskov och därmed beskatta den kapitalvinst som uppstod vid avyttringen av ursprungsbostaden kan ses som en sådan skattekonsekvens som är föremål för analys i denna avhandling, även om definitionen av en utflyttningsskatt eventuellt inte kan anses uppfylld.¹¹¹

Det exempel som diskuteras i del II och III av avhandlingen är att en egendom byts¹¹² mot en ny (ordinarie beskattningstidpunkt inträffar). Uppskov medges. Utflyttningsregeln innebär dock att krav på skattebetalning ställs redan vid utflyttningsstillfället. Den bortbytta egendomen utgörs endera av en fastighet belägen i utflyttningsstaten eller av aktier. Eftersom det främst är beskattningsmöjligheten till den redan realiserade inkomsten (uppskovet) som behandlas omfattas endast värdeökningar på egendomen fram tills denna realiserats (dvs. bytet).

1.2.3.4 UL-regler (*Utsträckt skattskyldighet för latent inkomster*)

Den tredje kategorin avser, precis som OL-reglerna, regler som tar sikte på inkomster där den ordinarie beskattningstidpunkten inte har passerat vid utflyttningsstillfället. Kategorin omfattar dock skatteregler som sträcker sig framåt i tiden. Någon avskattning vid tidpunkten när den skattskyldige flyttar ut från landet sker inte. Kategorin innehåller regler som medför en utsträckt skattskyldighet i utflyttningsstaten (under en viss tidsperiod) efter det att den skattskyldige flyttat. Jag kallar kategorin för *utsträckt skattskyldighet för latent inkomster (UL-regler)*. Med latent avses att den ordinarie beskattningstidpunkten inte har passerat. Även värdestegringar som ännu inte har uppkommit vid utflyttningsstidpunkten kan omfattas av begreppet latent.

En utflyttningsskatteregel som ur ett svensk perspektiv kan placeras inom denna kategori är 3:19 IL (tioårsregeln).¹¹³ Tioårsregeln har sitt ursprung i en regel från år 1983.¹¹⁴ Tioårsregeln innebär, något förenk-

¹¹¹ Jämför avsnitt 1.1.3 ovan.

¹¹² Det kan förefalla märkligt att använda verbet byta när det handlar om köp och försäljningar av fastigheter, eftersom något egentligt byte inte sker. Av förenklingsskäl används dock denna terminologi. Ett alternativ som förefaller mer tillkrånglat, men mer korrekt, vore att systematiskt skriva de bortbytta andelarna och den avyttrade fastigheten. Detta görs dock när så befinns lämpligt.

¹¹³ Regeln benämns även 8 aprilagen (Wiman, B., 1999 s. 835) och 9 aprilagen (Lindencrona, G., 1994 s. 86 och Dahlberg, M., 2007 s. 42.).

¹¹⁴ Beskrivningen av 3:19 IL är något förenklad. För regelns innehåll år 1983 se den numera upphävida 53 § 1 mom. a) KL. Regeln har successivt anpassats till den finansiella marknaden. I denna del använder jag termen andelar som samlingsbeteckning. I

lat, att en person som tidigare varit kvalificerat skattskyldig i Sverige och som efter det att han flyttat från Sverige (inom tio år) säljer andelar är skattskyldig för kapitalvinsten på dessa. Tioårsregeln omfattade ursprungligen endast svenska andelar. Från och med den 1 januari 2008 omfattas även utländska andelar om dessa förvärvats medan den skattskyldige var obegränsat skattskyldig i Sverige. Detsamma gäller andelar som trätt i stället för de ursprungliga andelarna (t.ex. vid andelsbyten). Syftet med tioårsregeln är att förhindra skatteundandragande.¹¹⁵ Den utsträckta skattskyldigheten gäller som nämnts om en avyttring sker inom tio år från utflyttningstidpunkten. Värdeökningarna är vid utflyttningstillfället latent, varför man kan säga att tioårsregeln är en form av utsträckt skattskyldighet avseende en latent inkomst.

En UL-regel kan baseras på att endera den skattskyldige (utsträckt hemvistprincip) eller inkomsten¹¹⁶ (utsträckt källstatsprincip) har en så stark anknytning till utflyttningssstaten att beskattning är önskvärd. För att den utsträckta källstatsprincipen ska aktualiseras är det underförstått att den skattskyldige tidigare hade hemvist i utflyttningssstaten.

En UL-regel i svensk rätt som är ett exempel på en utsträckt skattskyldighet baserad på hemvistprincipen är reglerna om väsentlig anknytning. Reglerna finns i 3:3, 7–8 IL och innebär att en skattskyldig person som flyttar från Sverige under vissa givna förutsättningar anses vara obegränsat skattskyldig i Sverige även efter flytten.¹¹⁷ I kombination med andra regler, t.ex. reglerna om beskattning av aktieavyttringar i 44 kap. IL, kan reglerna aktualiseras i det i avhandlingen diskuterade exemplet.

Ett exempel på en UL-regel som numera blir allt vanligare inom EU är följande.¹¹⁸ Antag att den ordinarie beskattningstidpunkten för vär-

den nya tioårsregeln kopplas omfattningen av skattskyldigheten till definitionen av delägar rättigheter i 48:2 IL. Även andelar i svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer omfattas.

¹¹⁵ Prop. 1982/83:144 s. 10 f.

¹¹⁶ Detta gäller dock bara delvis för den nya utvidgade tioårsregeln som trädde i kraft den 1 januari 2008.

¹¹⁷ I Danmark hade man under perioden 1970–1995 en regel som påminde om de svenska reglerna om väsentlig anknytning. Regeln avskaffades huvudsakligen med hänsyn till att den inte fick någon effekt pga. artikel 4(2) i avtalen. Hemviststat enligt avtalet blir ofta inflyttningssstaten. Michelsen, A., 2002 s. 215. I Finland finns en treårsregel där den som flyttar anses fortsatt obegränsat skattskyldig i Finland i tre år. Helminen, M., 2002 s. 232 och Parkarinen, L., 2010 avsnitt 1.1.

¹¹⁸ Se C-470/04 *N* för de nederländska reglerna i avsnitt 6.4.1 nedan. Även i dansk, tysk och exempelvis nederländsk rätt finns liknande regler, där en ”kapitalvinst” (eller

destegring på egendomen infaller vid avyttringen. En utflyttningsregel stadgar dock att det vid utflyttningsstidpunkten ska beräknas en skatt på värdestegringar, trots att avyttring inte har skett, men att uppskov med betalning ska ges fram till den tidpunkt då avyttring sker. Eftersom den ordinarie beskattningstidpunkten inte har passerat vid utflyttningsstidpunkten är inkomsten latent. Dessutom medför uppskovet att det handlar om en utsträckt skattskyldighet. I det följande benämns detta exempel av förenklingsskäl för uppskov och utgör en variant av den utsträckt skattskyldigheten.

Det exempel som analyseras i del II och III är situationen där utflyttningsstaten har ett utsträckt beskattningsanspråk på en latent värdestegring på egendom. Beskattningsanspråket ställs när egendomen avyttras, vilket innebär att tidpunkten då krav på betalning ställs sammanfaller med den ordinarie beskattningstidpunkten. Såväl situationen att värdestegringar fram till avyttringen (utsträckt skattskyldighet) som situationen att värdestegringar fram till flytt (uppskov) omfattas diskuteras. Den underliggande egendomen är en fastighet belägen i utflyttningsstaten eller aktier.

1.2.3.5 UR-regler (*Utsträckt skattskyldighet för realiserade inkomster*)

Samtliga tre kategorier som beskrivits ovan är mycket lika de tre kategorier som redogjorts för i utländsk doktrin. När de två frågeställningarna, om utflyttningen leder till ett krav på betalning och huruvida den ordinarie beskattningstidpunkten har passerat vid utflyttningsstidpunkten eller inte, ställs mot varandra uppstår en fjärde kategori. Kategorin UR-regler blir ett naturligt resultat i den i avsnitt 1.2.3.1 uppställda matrisen. På senare tid har det i svensk skatterätt införts regler där skatteanspråket ställs vid en framtida händelse (avyttring) men som vid utflyttningsstidpunkten avsåg redan realiserade inkomster. Dessa regler faller inom den fjärde kategorin, *utsträckt skattskyldighet för realiserade inkomster, UR-regler*.

enligt min terminologi den realiserade värdestegringen) beräknas i samband med utflyttningen. I dansk rätt ställs en rad med administrativa krav för att ett uppskov med betalningen av kapitalvinsten ska ges, se Möll Pedersen, B., BFIT 2009 s. 105 f. och Bundgaard, J. & Koerver Schmidt, P., 2010 s. 267; (norsk rätt) – Fumseth, E., 2010 s. 604 f.; (tysk rätt) – Linn, A., 2010 s. 339 och 354, och (nederländsk rätt) – Peters, F.G.F., & Roelofsen, A., s. 555.

Efter en allmän beskrivning av kategorin redogör jag nedan för de nya svenska reglerna. En UR-regel avser en inkomst där den ordinarie beskattningstidpunkten har passerat före utflyttningen. Inkomsten är med min terminologi realiserad. Uppskov med betalningen har givits. På grund av detta uppskovsförfarande skjuts kravet på skattebetalning på framtiden. Några krav på den skattskyldige ställs inte i utflyttningsögonblicket (se dock följande avsnitt). Det huvudexempel som analyseras i avhandlingen är att en egendom byts mot en annan (realisation) och att ett uppskov med betalningsanspråken ges. Dessa anspråk reses när den tillbytta egendomen avyttras. Motsvarande terminologiska problem som för UL-regler uppstår inte i denna kategori.¹¹⁹ När det gäller UR-regler handlar det alltid om en form av utsträckt skattskyldighet för ett uppskov.

2007 års regler om uppskov vid bostadsbyten (47 kap. IL) är de första av de svenska regler som faller in i denna kategori. Dessa regler innebär att den skattskyldige får uppskov med beskattningen av kapitalvinsten på en privatbostad¹²⁰ om han förvärvar en ny (ersättnings-) bostad inom EU/EES-området. Det är först när ersättningsbostaden avyttras som den svenska staten riktar betalningsanspråk mot den skattskyldige. Reglerna om uppskov vid bostadsbyte i 47 kapitlet IL ändrades från och med den 1 februari 2007. Bakgrunden till ändringen var den fördragsbrottstalan som kommissionen väckt mot Sverige och som sedermera ledde till EU-domstolens dom i målet C-104/06 *Kommissionen mot Sverige*. När reglerna ändrades infördes även ett utökat krav på uppgiftslämnande av de uppskovsinnehavare som har en ersättningsbostad utanför Sverige.¹²¹

Jag anser att man kan klassificera de nya reglerna om uppskov vid bostadsbyte som en form av utsträckt skattskyldighet. Inkomsten får anses realiserad i och med avyttringen av ursprungsbostaden, men i och med uppskovet skjuts skatteuträkningen och betalningen av skatten upp till en framtida avyttring av ersättningsbostaden. Regeln kan ses som en utflyttningsskatt, eftersom en förutsättning för uppskovet är att den skattskyldige har varit bosatt i den svenska ursprungsbostaden före

¹¹⁹ Med terminologiska problem åsyftas att olika varianter av UL-regler har tydliggjorts i föregående avsnitt.

¹²⁰ Definitionen av privatbostadsföretag utvidgades till att även omfatta motsvarande utländska juridiska personer som hör hemma i en stat inom EES. Se närmare 2 kap. IL.

¹²¹ Se avsnitt 1.2.3.6 nedan.

avyttring och att han bosätter sig i den utländska bostaden därefter. Det kan därmed antas att det handlar om en fysisk flytt av personen.¹²²

Även 2010 års regler om utsträckt skattskyldighet för uppskov vid andelsbyten och reglerna om framskjuten beskattning vid flytt inom EES-området kan hänföras till denna kategori.¹²³ Vid andelsbytet ses inkomsten som realiserad.¹²⁴ Ett uppskov medges. Uppskovet tas upp till beskattning när de tillbytta andelarna avyttras. Om den skattskyldige flyttar ut i tiden mellan det att bytet sker och tidpunkten då kravet på skattebetalning ställs, handlar det om en utsträckt skattskyldighet.

Syftet med UR-regler är att ur ett EU-rättsligt perspektiv tillförsäkra utflyttningsstaten beskattningsrätten till inkomster som är hänförliga till en tidsperiod då den skattskyldige var bosatt i utflyttningsstaten. Återigen är skyddet för skattebasen det styrande incitamentet.

Det exempel som kommer att analyseras i del II och III är att en egendom har bytts mot en annan (realiserats) och att ett uppskov har medgivits. Krav på skattebetalning ställs först när den tillbytta egendomen avyttras. Utflyttningen sker mellan det att bytet gjorts och avyttringen sker. Den bortbytta egendomen utgörs av aktier eller en fastighet i utflyttningsstaten och den tillbytta egendomen utgörs av aktier eller en fastighet i inflyttningsstaten. Primärt behandlas värdeökningar fram till bytet (realisationen).

1.2.3.6 Administrativa krav

I avsnitten ovan har fyra kategorier av utflyttningsskatter presenterats. Till de två kategorierna av utsträckt skattskyldighet kopplas vanligtvis olika typer av administrativa krav. Det kan exempelvis handla om krav på ställande av säkerhet för att även efter utflyttningen få ha kvar ett uppskov eller krav på uppgiftslämnande, ansökan eller deklaration. Eftersom de administrativa kraven inte enbart är hänförliga till en kategori har jag valt att behandla dem separat.

Som nämnts i avsnittet ovan införde Sverige krav på uppgiftslämnande när en ersättningsbostad förvärvades inom EES-området i och med 2007 års lagändring (UR-regler). I de fall då personen är skyldig

¹²² Jämför dock avsnitt 1.2.3.3 ovan vid fotnot 111 och diskussionen om definitionen av en utflyttningsskatteregel.

¹²³ Prop. 2009/10:24. Reglerna har i praktiken tillämpats på detta sätt sedan oktober 2005. Se Skatteverkets ställningstagande dnr: 131 532464-05/111 (2005-10-04) som numera har ersatts med dnr: 131 657 877-08/111 (2008-11-11).

¹²⁴ Se 44:3 IL.

att lämna självdeklaration ska uppgifter lämnas i deklarationen. I annat fall ska han årligen lämna en särskild uppgift enligt lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter (LSK). De uppgifter som ska lämnas är sådana som har betydelse för bedömningen av om uppskovet även fortsättningsvis ska kunna medges.¹²⁵

Efter det att de fyra kategorierna analyserats kommer de vanligaste administrativa kraven som används internationellt sett att analyseras ur ett EU-rättsligt perspektiv (se främst avsnitt 6.10.5, 8.6 och 10.6.). De administrativa kraven behandlas inte ur ett skatteavtalsrättsligt perspektiv, eftersom avtalen inte behandlar dessa typer av problem.

1.2.3.7 Sammanfattning

Min utgångspunkt är den kategorisering som har gjorts i tidigare forskning. Jag har dock utvecklat och förtydligat denna genom en kategori-bildning som baseras på dels beskattningstidpunktens betydelse för indelningen, dels frågan huruvida krav på skattebetalning ställs omedelbart vid utflyttningen eller vid en senare tidpunkt. Detta har resulterat i fyra kategorier av utflyttningsskatter: 1) omedelbar beskattning av latent inkomster (*OL-regler*), 2) omedelbar beskattning av realiserade inkomster (*OR-regler*), 3) utsträckt skattskyldighet för latent inkomster (*UL-regler*) och 4) utsträckt skattskyldighet för realiserade inkomster (*UR-regler*). De tre första kategorierna följer med en lätt modifiering de i utländsk doktrin gjorda kategorierna: 1) exitskatter avseende orealiserade värdeökningar, 2) exitskatter avseende realiserade inkomster (återföringar) och 3) utsträckt skattskyldighet. I genomgången ovan har exempel från svensk men även utländsk rätt nämnts.

Min kategoriindelning torde även fungera vid en internationell jämförelse. De tre första kategorierna har tidigare fungerat väl vid en sådan.¹²⁶ Mitt främsta bidrag i denna systematisering är den fjärde kategorin, UR-regler, som under senare år har blivit en allt vanligare form

¹²⁵ Enligt förarbetena samt 3:11a LSK ska uppgifterna avse bland annat pris, förvärvs- och avyttringstidpunkter samt identifikationsuppgifter för bostaden. Se även 5:2a LSK om särskild uppgift, prop. 2006/07:19 s. 36–39. Någon automatisk återföring av uppskovet till beskattning, för det fall att den skattskyldige inte kommer in med uppgifter föreslogs inte. Regeringen ansåg att det var ett onödigt ingripande och avvaktar istället hur reglerna kommer att fungera i praktiken.

¹²⁶ Se exempelvis IFA Cahiers 2002.

av beskattningsregler. I den fortsatta analysen används primärt de exempel som redogjorts för i detta kapitel.¹²⁷

Ordinarie beskattningstidpunkt / Krav på skattebetalning	Latent	Realiserad
Omedelbar	OL-regler ¹²⁸	OR-regler ¹²⁹ Reglerna om framskjuten beskattning och uppskov vid andelsbyten vid flytt utanför EES-området och 48a:11 IL samt 49:26 IL om uppskov vid andelsbyten mm tom 2009 års lydelse.
Utsträckt	UL-regler ¹³⁰ 3:19 IL (tioårsregeln) och 3:3, 3:7-8 IL (väsentlig anknytning)	UR-regler ¹³¹ 2007 års regler vid uppskavsbyten för bostäder (47 kap. IL) och 2010 års regler om uppskov vid andelsbyten mm.

Tabell II: Fyra kategorier av utflyttningsskatteregler avseende kapitalökningar.

¹²⁷ Det kan noteras att mina kategorier är vidare än de i utländsk doktrin på så sätt att inom varje kategori kan även inkomster som är hänförliga till andra inkomstslag placeras. Se fotnoterna 128–131 strax nedan.

¹²⁸ I Sverige fanns tidigare 1998 års regler om avskattning av personaloptioner i 10:11 st. 2 IL som gällde fram till den 31 december 2008. Se även reglerna om uttagsbeskattning av enskild näringsidkare i 22:5 p. 4–5 IL. Reglerna kan ses som latent eftersom åtminstone ett av de rekvisit som konstituerade beskattningstidpunkten enligt kontantprincipen och bokföringsmässiga grunder kan anses ha brustit. För en analys av 22:5 p. 4 IL se Nelson, M., 2010 s. 400 ff.

¹²⁹ Se även de tidigare reglerna om återföringar i näringsverksamhet som gällde tom år 2009 (34:16, 30:9, 31:20 IL). För motsvarande regel om återföring av avsättning till periodiseringsfonder i aktiebolag (30:8 p. 4 IL) se Nelson, M., 2010 s. 418 ff.

¹³⁰ I denna kategori kan även de sedan den 1 januari 2010 gällande reglerna om anstånd med inbetalning av skatt i samband med uttagsbeskattning av näringsverksamhet placeras. Se för de sistnämnda reglerna prop. 2009/10:39 och 17a kap. samt 19:6a skattebetalningslagen (1997:483).

¹³¹ De nya reglerna om successiva återföringar i näringsverksamhet kan även hänföras till denna kategori.

I del II och III av avhandlingen analyseras dessa kategorier i förhållande till skatteavtal och EU-rätt. Den egendom som kommer att analyseras är främst aktier och fastigheter. Aktier behandlas oavsett om det handlar om innehav i nationella eller utländska bolag. När det gäller fastigheter har typfallet avgränsats till att omfatta fastigheter i utflyttningsstaten som det primära objektet. Vid ett byte avser den nya fastigheten en fastighet i inflyttningsstaten. De administrativa kraven som kan ställas i kombination med dessa utflyttningsskatter analyseras som nämnts separat. Analysen sker främst utifrån följande sammanfattande förklaring:

1. *OL-regler*: Utflyttningsstaten beskattar en latent värdeökning på egendom direkt vid utflyttningen. Värdeökningen har uppstått före flytten.
2. *OR-regler*: En egendom byts mot en ny (realiseras). Uppskov medges (med betalningen av skatten på den realiserade värdeökningen). Utflyttningsregeln innebär dock att krav på skattebetalning avseende uppskovet ställs vid utflyttningstillfället.
3. *UL-regler*: Utflyttningsstaten har ett utsträckt beskattningsanspråk på en latent värdeökning på egendom. Krav på skattebetalning ställs när egendomen avyttras. Två olika situationer behandlas; 1) situationen att värdeökningar fram till avyttringen (även efter flytten) beaktas, 2) situationen att endast värdeökningar fram till flytten beskattas (s.k. uppskov).
4. *UR-regler*: En egendom byts mot en annan (realiseras) och ett uppskov medges. Krav på skattebetalning ställs först när den tillbytta egendomen avyttras. En utflyttning antas äga rum i tiden mellan det att inkomsten realiserades och det att tillgången avyttras. I detta fall beaktas huvudsakligen värdeökningar fram till bytet.

1.3 Tillvägagångssätt och material

1.3.1 Allmänt

Undersökningen i avhandlingen spänner som nämnts över tre rättsområden: nationell rätt, skatteavtalsrätt och EU-rätt. Analysen sker utifrån dessa tre perspektiv. De två senare perspektiven ges en central roll och utgör två av avhandlingens fyra delar (del II och III). Den interna

rätten utgör basen till den kategorisering som har skapats. Kategoriseringen utgör den teoretiska ramen och det vetenskapliga avstampet för undersökningen - en utgångspunkt och ett sätt att bestämma studieobjektet. Kategoriseringen utgör på detta sätt en del av såväl ämnet som metoden. I del II och III prövas resultatet av kategoribildningen mot skatteavtalen (del II) och EU-rätten (del III).

De olika rättsområdena har olika ursprung och olika metodologiska verktyg används inom dem. I de inledande kapitlen till del II (kapitel 2–3) om skatteavtalsrätt och till del III (kapitel 5) om EU-rätt beskrivs dessa särdrag och metodologiska utmaningar närmare. Skälen till att jag har valt att placera dessa avsnitt längre fram i avhandlingen är rent pedagogiska. Jag tror att förståelsen av analysen i dessa delar underlättas av att reflektioner kring den använda arbetsmetoden så långt som möjligt vävs samman med och redogörs för i anslutning till de problem som den är satt att identifiera, lösa eller förklara.¹³²

Avhandlingen innehåller vissa komparativa inslag. Dessa inslag är främst baserade på utländsk doktrin och den bild som ges av andra länders interna rätt genom EU-domstolens praxis. Någon komparativ metod i egentlig mening har inte använts. Syftet med de komparativa inslagen är att tydliggöra de bakomliggande motiven till utflyttningsskattningen som fenomen och visa på olika konstruktioner som finns eller har funnits.¹³³ I det komparativa inslaget i avhandlingen ligger fokus på konstruktionerna av utflyttningsskattereglerna, snarare än på studiet av vissa länders rättsordningar eller skatterättsliga familjer.¹³⁴ En intressant komparativ aspekt vore att studera och analysera de olika metoder som EU:s medlemsstater har valt för att lösa de uppenbara problem som påtalades av EU-domstolen redan år 2004 i och med *Lasteyrie*-domen. Syftet med avhandlingen är dock inte att presentera den optimala utflyttningsskatteregeln, utan snarare att identifiera och kritiskt analysera några av de problem som uppstår i och med att dessa typer av beskattningsregler kolliderar med skatteavtals- och EU-rätten. En komparativ undersökning av ovan nämnt slag faller därmed utanför ramen för avhandlingen.

¹³² Någon direkt nackdel med att placera dessa metodologiska redogörelser senare i avhandlingen har jag inte funnit.

¹³³ Det utländska källmaterialet har, för att använda en populär term, ett "tjänande" syfte. Strömholm, S., SvJT 1971 s. 252 ff. och Kristoffersson, E., SvSkT 2010 s. 279.

¹³⁴ För en indelning i skatterättsliga familjer, se Thuronyi, V., 2003 s. 23 f. Det kan dock noteras att mest inspiration har hämtats från samma skatterättsliga familj, den s.k. nordeuropeiska med Tyskland i täten (dens, s. 38 f).

Det problemidentifierande angreppssättet medför att vissa friheter har tagits i förhållande till de traditionella rättskällorna.¹³⁵ Som exempel kan nämnas att såväl Skatteverkets ställningstaganden, Skatterättsnämndens beslut som meddelanden från kommissionen till viss del bidrar till analysen i avhandlingen. Dessa typer av rättskällor räknas vanligtvis inte till de ”traditionella rättskällorna”. Att denna typ av källor används utgör en naturlig konsekvens av syftet med avhandlingen, eftersom de tydliggör några av de problem som rättstillämparen ställs inför.

De mest centrala rättskällorna i den skatteavtalsrättsliga delen utgörs av OECD:s modellavtal, dess kommentarer och det nordiska skatteavtalet. När det gäller EU-rätten är det främst EU-domstolens praxis rörande de fria rörligheterna inom unionen som har använts. För framförallt EU-rättens del gäller att aktuella monografier i relativt stor utsträckning saknas. Mot bakgrund av den snabba rättsutvecklingen inom EU blir systematiseringar av EU-domstolens praxis relativt snabbt inaktuella. En stor mängd artiklar från vetenskapliga tidskrifter har därför använts. Artiklarna är främst hämtade ur internationella tidskrifter på skatterättens område. Material efter den 30 juni 2010 har endast undantagsvis beaktats.

1.3.2 Tidigare forskning

När det gäller tidigare forskning avseende utflyttningsbeskattning kan främst fem verk nämnas. För det första finns två verk författade på tyska. De tyskspråkiga verken behandlar de österrikiska utflyttningsreglerna som gällde år 1996 och de tyska reglerna från år 2008.¹³⁶ Dessa två verk har jag tillgodogjort mig i liten utsträckning med hänsyn till språkliga barriärer. För det andra finns två verk författade på engelska. De två engelskspråkiga verken har redan nämnts ovan och avser dels

¹³⁵ Till de traditionella rättskällorna hör vanligtvis lagtext, förarbeten, praxis från högsta instans och i viss utsträckning doktrin. Se exempelvis Strömholm, S., 1996 s. 29 och 321; Lehrberg, B., 2006 s. 90 f. Att andra rättskällor än de traditionella kan användas vid en probleminventering forskning framgår bl.a. av Lavin, R., FT 1989 s. 121 och Peczenik, A., FT 1990 s. 48 f.

¹³⁶ Toifl, G., 1996 och Rehfeld, L., 2008. Det österrikiska verket handlar främst om skatteavtalsrättsliga och förvaltningsrättsliga problem i förhållande till utflyttningsregeln i 31 § EstG (Einkommsteuergesetz). Den skatteavtalsrättsliga behandlingen sker främst i kapitel 5 och består av 10 sidor. Det tyska verket behandlar EU-rätten i kapitel 3.E.II vilket utgör 55 sidor.

en nederländsk avhandling från år 1998 författad av Betten, dels en rapport från ett seminarium med IFA från år 2002.¹³⁷ Verken har som framgått ovan inspirerat mig till att göra en kategorisering. I övrigt är min ambition att företa en djupare vetenskaplig analys när det gäller de internationella aspekterna (skatteavtals- och EU-rätt) av utflyttningsskatter än den Betten har företagit. Bettens avhandling är rättsdogmatisk, komparativ och till stor del systematiserande till sin karaktär. IFA-rapporten innehåller en översiktlig sammanställning över olika utflyttningsskatte regler i olika länder. I avhandlingsarbetet har jag främst använt mig av den generalrapport som skrivits mot bakgrund av de olika nationella rapporterna. För det tredje bör Nelsons avhandling, *Utflyttning av aktiebolag: en analys i ljuset av den internationella skatterätten och EU-rätten*, som publicerades i mitten av juni 2010, nämnas. Nelsons avhandling handlar om utflyttning av aktiebolag och behandlar i stor utsträckning andra typer av frågeställningar än dem jag behandlar i denna avhandling.¹³⁸ Nelson behandlar dessutom endast det som i denna avhandling går under benämningen omedelbar beskattning.

I förhållande till tidigare forskning om utflyttningsskattning är min undersökning mer problemidentifierande till sin karaktär. Därtill sker en mer omfattande analys avseende de olika kategorierna av utflyttningsskatter i förhållande till skatteavtalsrätten och EU-rätten än den som har skett tidigare. Teoribildningen kring utflyttningsskatterna gör analysen tillämpbar även utanför en rent svensk kontext.

När det gäller skatteavtalsrättens förhållande till utflyttningsskatterna utgör mitt bidrag ett pionjärbete nationellt sett. Däremot finns flera verk som utförligt beskriver de mer allmänna skatteavtalsrättsliga frågeställningar som behandlas i avhandlingens andra och tredje kapitel. Som exempel kan Sandströms avhandling *Svenska dubbelbeskattningsavtal i vad de avse skatt å inkomst eller förmögenhet*¹³⁹ (1949), Lindencronas båda verk *Skatter och kapitalflykt*¹⁴⁰ (1972) och *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*¹⁴¹ (1994), Mattssons *Svensk internationell beskattningsrätt*¹⁴² (1971–2004), Dahlbergs *Svensk skatteavtalspolitik och*

¹³⁷ Betten, R., 1998; IFA Cahiers 2002. Se avsnitt 1.2.1.2 ovan.

¹³⁸ Som exempel kan nämnas att Nelson behandlar artikel 4 i OECD:s modellavtal på 255 sidor jämfört med min behandling som sker på tre–fyra sidor.

¹³⁹ Sandström, K.G.A., 1949 s. 34–51.

¹⁴⁰ Lindencrona, G., 1972 s. 127–169.

¹⁴¹ Lindencrona, G., 1994 s. 11–88.

¹⁴² Mattsson, N., 2004 s. 157–173, 186 f.

utländska basbolag¹⁴³ (2000), Barenfelds *Taxation of Cross-Border Partnerships*¹⁴⁴ (2005) och Hillings *Free Movement and Tax Treaties in the Internal Market*¹⁴⁵ (2005) nämnas. Även internationellt sett finns en mängd litteratur på detta område.¹⁴⁶ Skatteavtalsrättsliga tolknings- och metodfrågor har fått förnyad aktualitet de senaste åren. Dessa diskuteras närmare i kapitel 2.

Den EU-rättsliga litteraturen och forskningen har under de senaste tio åren vuxit enormt. Problemet är att den EU-rättsliga litteraturens aktualitet är starkt begränsad av den hastighet som domstolen avkunnar domar med. Som exempel kan nämnas att efter det att Ståhl och Persson Österman publicerade sin bok *EG-skatterätt* (2006)¹⁴⁷ har domstolen avgjort ytterligare hundra mål rörande den direkta beskattningen. Av denna anledning har jag funnit mig tvungen att göra en (i stor utsträckning självständig) analys av rättsläget och fastställa hur domstolen gör sin restriktionsprövning och vilka rättfärdigande grunder som är aktuella (just nu). Kapitel 7 och kapitel 9 är resultatet av denna analys och utgör en rättsdogmatisk systematisering av gällande rätt. Dessa båda kapitel är inte kopplade till utflyttningsbeskattningen utan slutsatserna som dras är mer generellt tillämpliga. Det ska även nämnas att Terra och Wattel kom med sin senaste upplaga av *European Tax Law* år 2008¹⁴⁸ och att Helminen i slutet av år 2009 publicerade boken *EU tax law: direct taxation*.¹⁴⁹ I boken behandlar hon hela EU-rättens inflytande på den direkta beskattningen. I det andra kapitlet behandlas fri rörlighet inom EU.¹⁵⁰ Även Dahlbergs monografi från år 2005, *Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital*¹⁵¹, bör nämnas även om den är av något äldre datum. Samtliga dessa verk har beaktats i del III av avhandlingen.

Förhållandet mellan skatteavtalsrätten och EU-rätten är komplicerat och forskningen inom området mindre omfattande än den för rättsområdena var för sig. I internationell doktrin finns flera samlingsverk med

¹⁴³ Dahlberg, M., 2000 s. 60–101.

¹⁴⁴ Barenfeld, J., 2005 s. 37–59.

¹⁴⁵ Hilling, M., 2005 s. 49–60.

¹⁴⁶ Se närmare del II.

¹⁴⁷ En ny utgåva väntas under våren 2011.

¹⁴⁸ Terra, B.J.M. & Wattel, P.J., 2008.

¹⁴⁹ Helminen, M., 2009.

¹⁵⁰ Se särskilt s. 111–128 om rule of reason-doktrinen.

¹⁵¹ Dahlberg, M., Kluwer 2005.

uppsatser.¹⁵² Även Pistones avhandling *The Impact of Community Law on Tax Treaties*¹⁵³ (2002) och Hillings avhandling, *Free Movement and Tax Treaties in the Internal Market*¹⁵⁴ (2005) kan nämnas. Hilling har under senare år även publicerat två artiklar i ämnet.¹⁵⁵ Det är min förhoppning att jag med denna avhandling kan bringa ytterligare ljus över detta komplicerade förhållande.

1.4 Terminologi

I två avsnitt ovan har centrala begrepp såsom utflyttningsskatt, ordinarie beskattningstidpunkt och krav på skattebetalning analyserats.¹⁵⁶ Ytterligare några terminologiska ställningstaganden förekommer hitintills. Dessa sammanfattas kort i det följande. Därefter diskuteras de terminologiska problem som har uppstått i och med Lissabonfördragets ikraftträdande.

För det första har det konstaterats att med begreppet kapitalökningar omfattas såväl vinster vid avyttring (kapitalvinster) som orealiserade värdestegringar. Som en synonym till orealiserade värdestegringar används även termerna latent värdeökningar (eller latent inkomster).¹⁵⁷ För det andra används termerna aktie och andel som synonymer.¹⁵⁸ För det tredje används även termerna fastighet, bostad och fast egendom som synonymer.¹⁵⁹ Slutligen används verbet byta även när det handlar om en försäljning av en ursprungsfastighet i situationer när en ersättningsfastighet köps och uppskov med beskattningen medges.¹⁶⁰

Den 1 december 2009 trädde Lissabonfördraget i kraft inom EU. Fördraget är ett "ändringsfördrag".¹⁶¹ Lissabonfördraget innehåller en översyn av såväl formell som materiell karaktär. Som exempel kan nämnas att EG försvunnit och ersatts med EU. EU är numera dessutom

¹⁵² Gassner, W., m.fl., 1996 och Lang, M., Schuch, J. & Staringer, C., (eds), Kluwer 2007.

¹⁵³ Pistone, P., 2002.

¹⁵⁴ Hilling, M., 2005 s. 49–60.

¹⁵⁵ Hilling, M., SvSkT 2008 s. 608–625 och SvSkT 2008 s. 722–734.

¹⁵⁶ Se avsnitt 1.1.3 och 1.2.2.1.

¹⁵⁷ Se avsnitt 1.1.2 och 1.2.2.1 ovan.

¹⁵⁸ Se fotnot 98 ovan.

¹⁵⁹ Se fotnot 20 ovan.

¹⁶⁰ Se fotnot 112 ovan.

¹⁶¹ Lissabonfördraget är inte en ny konstitution. Ett sådant förslag föregick Lissabonfördraget. För ett sådant förslag se exempelvis Sieps rapport 2004:3–7.

en juridisk person. Förändringen återspeglas även i att EG-domstolen har bytt namn till EU-domstolen och att EG-rätten benämns EU-rätten även på skatteområdet.¹⁶² EG-fördraget har ändrat namn till Fördraget om Europeiska Unionens Funktionssätt (EUF-fördraget).¹⁶³ När det gäller artiklarna om de olika fria rörligheterna har dessa endast ändrats formellt sett. Ny numrering har skett och ett modernare språk tillämpas i vissa delar.¹⁶⁴

Lissabonfördragets terminologiska ändringar utgör ett pedagogiskt problem. Ett sätt att hantera de terminologiska problemen vore att den äldre terminologin i form av EG-rätt, EG-domstolen etc. används för rättsakter, rättsfall, doktrinuttalanden mm som avser tiden före den 1 december 2009. För tiden därefter skulle den nya terminologin (EU-rätt, EU-domstolen, etc.) kunna användas. En sådan blandad terminologi kan komma att leda till att varierande termer används inom ramen för samma mening, eller i vart fall inom samma stycke. Viss förvirring kan uppstå. Av denna anledning använder jag mig genomgående av den nya terminologin som har införts i och med Lissabonfördraget. Detta görs för samtliga rättskällor, oavsett från när i tiden de härrör. Direkta citat och titlar mm ändras naturligtvis inte. Även numreringen av fördragsartiklarna i EUF-fördraget jämfört med EG-fördraget är som nämnts ny. I huvudsak används de nya artiklarna i EUF-fördraget. De tidigare artiklarna i EG-fördraget (eller EEG-fördraget) sätts inom [] där så anses ändamålsenligt. När det gäller Lissabonfördraget och de ändringar som det har medfört i och med EUF-fördraget använder jag mig av Sieps konsoliderade version av EU:s fördrag från år 2008.¹⁶⁵

1.5 Disposition

Avhandlingen består av fyra delar. Den första delen utgör bakgrunden till utflytningsbeskattningen och kan ses som det vetenskapliga avstampet till del II och del III som är de mer analyserande delarna i avhandlingen. I och med den kategoribildning som har gjorts i den

¹⁶² Tidigare användes vanligtvis begreppet EG-rätt eftersom skatterätten föll inom samarbetet inom den första av EU:s tre pelare. De tre pelarna slopas i och med Lissabonfördraget.

¹⁶³ Tidigare även benämnt Romfördraget från år 1958.

¹⁶⁴ Se Berglund, M., m.fl. SN 2010 s. 7.

¹⁶⁵ Sieps, Konsoliderade version av EU:s fördrag, Lissabonfördraget.

första delen har analysen i de senare delarna kunnat genomföras utan en allt för stark koppling till de nationella reglerna. Den nationella rätten utgör i stället en integrerad del av de olika kategorierna.

Del II behandlar skatteavtalsrättsliga problem och del III EU-rättsliga problem. I del IV, som utgör den avslutande delen, sammanfattas i huvudsak de slutsatser som dragits tidigare i avhandlingen. Av analysen i avhandlingens senare delar kommer det att framgå att EU-domstolen till viss del beaktar och respekterar ingångna skatteavtal. Av denna anledning studeras skatteavtalen före EU-rätten.

Del II (skatteavtalsrätt) består av tre kapitel (kapitel 2–4). I ett inledande kapitel redogörs för rättsområdets särskilt aktuella tolknings- och metodfrågor. Vilka underliggande principer och rättskällor görs gällande vid skatteavtalsstolkning? Om en bestämmelse i ett avtal tolkas på så sätt att den innebär att den nationella rätten och skatteavtalsbestämmelsen leder till olika resultat uppstår frågan vilken regel som har företräde. Även denna fråga behandlas i kapitel 2. I kapitel 3 analyseras den arbetsmetod som vanligtvis används vid skatteavtalsstolkning och tillämpning. Särskild vikt läggs vid problem som kan uppkomma vid utflyttningsbeskattning i allmänhet (men även för andra skatteregler). Som exempel på frågeställningar som analyseras är vad som händer i förhållande till tidigare ingångna avtal när en avtalsslutande stat inför nya beskattningsregler (som exempelvis utflyttningsskatter). I det sista kapitlet i del II (kapitel 4) analyseras OECD:s modellavtal och det nordiska avtalet mot bakgrund av de fyra kategorierna av utflyttnings-skatter. Flera tolknings- och tillämpningsproblem identifieras. De flesta av dessa uppstår på grund av att skatteavtalen inte är skrivna med tanke på utflyttningsbeskattningsproblematiken.

Del III (EU-rätten) består av 6 kapitel (kapitel 5–10). På motsvarande sätt som del II inleds del III med ett allmänt kapitel om metodfrågor och andra utgångspunkter (kapitel 5). EU-domstolen ges en central roll i och med att det främst är domstolen som ger de fria rörligheterna i EUF-fördraget deras materiella innehåll. I kapitel 5 presenteras även den tvåstegsprovning som EU-domstolen kan sägas tillämpa för att bedöma om en nationell regel utgör ett förbudet hinder för de fria rörligheterna i fördraget. Provningsen innebär att domstolen först tar ställning till huruvida det föreligger en restriktion (restriktionsprovning) och om så är fallet därefter avgör huruvida hindret kan rättfärdigas (rättfärdigandeprovning). Om hindret går att rättfärdiga utgör det inte ett förbudet hinder. Dispositionen till kapitel 7–10 bygger även

den på denna tvåstegsprövning. Innan denna prövning görs har ett kapitel där de mål som EU-domstolen avgjort rörande utflyttningsskattning skjutits in (kapitel 6). Skälet till att detta kapitel finns med är att undvika onödiga upprepningar. Kapitlet utgör bakgrundsmaterial och är deskriptivt till sin karaktär och kan med fördel hoppas över av den i domarna insatte läsaren. När det gäller utflyttningsskattningens område har utöver EU-domstolen även kommissionen och rådet kommit med rättsakter. Även dessa omnämns kort i kapitel 6. I kapitel 7 analyseras hur EU-domstolen gör restriktionsprövningen och i kapitel 9 hur domstolen gör rättfärdigandeprövningen. Analysen av de olika kategorierna av utflyttningsskatter görs i kapitel 8 (restriktionsprövning) respektive 10 (rättfärdigandeprövning). Skälet till denna tudelning är att jag uppfattar att framställningen tjänar på att knyta den särskilda analysen av utflyttningsskatterna närmare analysen av den allmänna EU-rättsliga prövningen (restriktions- respektive rättfärdigandeprövningen). Dispositionen minskar också risken för allt för mycket upprepningar, eftersom det allmänna och det särskilda knyts närmare varandra. Alternativet hade varit att jag först hade beskrivit hela EU-domstolens tvåstegsprövning och först därefter provat utflyttningsskattningen mot densamma. En sådan disposition hade lett till fler upprepningar.

Sammanfattningen i del IV (kapitel 11) sker på ett tematiskt sätt genom att respektive kategori sammanfattas utifrån såväl ett interrättsligt, ett skatteavtalsrättsligt som ett EU-rättsligt perspektiv. Syftet med sammanfattningen är att se hur de olika rättsområdena interagerar. När dessa sätts samman uppkommer såväl nya insikter som nya frågor. Allra längst bak i avhandlingen finns tabell V som innehåller en översikt över de fyra kategorierna av utflyttningsskattningsregler. Syftet med tabellen är att göra de fyra kategorierna lätt och snabbt tillgängliga för läsaren.

DEL II SKATTEAVTALSRÄTT

*"Jag tror inte något jag inte vet...
och den här gången vet jag inte"*
Skalman

2 Skatteavtalsrättsliga utgångspunkter

2.1 Inledning

2.1.1 Bakgrund

Skatteregler som är ändamålsenliga och effektiva i ett nationellt sammanhang behöver inte nödvändigtvis vara det i en gränsöverskridande situation. I gränsöverskridande situationer uppkommer ofta komplexa problem. Gränsöverskridande situationer skapar också möjligheter för skattskyldiga att skatteplanera och att minska sin skattebörda. Detta innebär att den nationella regeringen måste skapa skydd mot kapitalflykt och intäktsbortfall. Ett sätt att förhindra detta är att införa utflyttningsskatter. Redan här kan således konflikten mellan ett lands behov av att skydda sin skattebas i största möjliga utsträckning och ett av syftena med skatteavtalen (dvs. att fördela beskattningsrätten och att undanröja den dubbla beskattningen) lyftas fram.¹⁶⁶

I inledningen till avhandlingen har nämnts att en utgångspunkt vid beskattningen, historiskt sett, är att länder är suveräna i förhållande till varandra. Detta innebär framför allt två saker i beskattningshänseende. För det första innebär det en makt för staten att utöva beskattningsrätten inom sitt eget territorium. För det andra innebär det ett skydd mot att andra stater beskattar inom statens territorium med stöd av exempelvis hemvist- eller källstatsprincipen.¹⁶⁷ Dessa omständigheter utgör dock inte en garanti för att undvika en situation av dubbelbeskattning. En sådan uppstår ofta i och med att en person kan anses ha en så stark anknytning till två stater att båda staterna beskattar personen ifråga. Synsättet baseras på hemvistprincipen. Som exempel kan de svenska UL-reglerna om väsentlig anknytning nämnas. En dubbelbeskattning kan också uppstå pga. att inkomsten har en så stark anknytning till en viss stats territorium att inkomsten beskattas där. Ett sådant beskatt-

¹⁶⁶ Syftena bakom skatteavtalen behandlas närmare i följande avsnitt.

¹⁶⁷ Lindencrona, G., 1972 s. 73.

ningsanspråk har sin grund i källstatsprincipen. Om personen har sin anknytning i en stat och inkomster från en annan stat kan dubbelbeskattning uppstå.

För att möjliggöra ett fritt utbyte av exempelvis arbetskraft mellan OECD:s medlemsländer rekommenderas länderna att ingå avtal med varandra för att undanröja det hinder som den dubbla beskattningen utgör.¹⁶⁸ Till hjälp för avtalsslutande stater har OECD utarbetat ett modellavtal, *Modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet*.¹⁶⁹ OECD:s modellavtal benämns i det följande modellavtalet eller enbart avtalet i de fall där det av kontexten framgår att det är modellavtalet som åsyftas.

Modellavtalet är aldrig direkt tillämpligt, utan utgör ett förslag till avtal som OECD:s medlemsländer har enats kring. För drygt tio år sedan (1998) var Sverige ett av tre länder i världen som hade flest ingångna skatteavtal.¹⁷⁰ Många av dessa bygger till stora delar på modellavtalet.

Jag har valt att redan i denna inledning beskriva skatteavtalens syfte och funktion (avsnitt 2.1.2). Anledningen till att avsnittet har placerats redan i detta inledande skede av kapitlet är att det är centralt för tolkningen och tillämpningen av skatteavtalen. Det kommer i senare kapitel att visa sig att skatteavtalen inte är skrivna med tanke på det stora flertalet av de situationer som utflyttningsskatter skapar, varför syftet med avtalen kan komma att utgöra en viktig del vid tolkningen och tillämpningen.¹⁷¹ I detta inledande avsnitt presenteras också skatteavtalens rättsliga ställning i förhållande till nationell rätt (avsnitt 2.1.3). Som nämnts i inledningskapitlet är detta en viktig fråga att klargöra innan själva analysen påbörjas.

Detta inledande avsnitt avslutas med ett avsnitt (2.1.4) där jag redogör för vad som kommer att tas upp i kapitlet och för huvuddragen i

¹⁶⁸ Lindencrona, G., 1994 s. 30; inledningen till modellavtalet, punkterna 2–3 och kommentaren till artikel 1 punkt 7. För en kort översikt över OECD:s organisation, historik och huvudsakliga målsättningar se Skatteverket, 2010 s. 472–475.

¹⁶⁹ OECD:s Model Tax Convention on Income and on Capital. Om inget annat anges används den konsoliderade versionen från år 2008 av modellavtalet och dess kommentarer. Om inte annat framgår har översättningar till svenska hämtats ur Francke, J. & Skurnik, H., 1995.

¹⁷⁰ Williams, D., 1998 s. 27.

¹⁷¹ Se Miller, A. & Oats, L., 2009 s. 150 för stöd för att en teleologisk tolkningsmetod ibland används. En teleologisk tolkningsmetod innebär att syftet och ändamålet med avtalet ger vägledning vid tolkningen.

del II om skatteavtalsrätten. Vidare kommenteras kort det material och den terminologi som huvudsakligen används.

2.1.2 Skatteavtalens funktion

Ursprungligen var syftet med skatteavtalen att undvika dubbelbeskattning. Att förhindra dubbelbeskattning är fortfarande det primära syftet med skatteavtal, men även andra syften erkänns idag.¹⁷² Att så är fallet framkommer bland annat av att titeln på modellavtalet har ändrats. Modellavtalet innehåller inte längre enbart en hänvisning till undvikande av dubbelbeskattning. I inledningen till modellavtalet anges flera syften med avtalen. Förutom att undvika dubbelbeskattning anges i modellavtalet syften som att förhindra skatteflykt och att förbjuda diskriminering.¹⁷³ Som ytterligare en av skatteavtalens funktioner tar Lindencrona därutöver upp *fördelning av beskattningsrätten mellan stater*. Han diskuterar bland annat de olika målsättningar som en stat kan tänkas ha vid en avtalsförhandling där fördelningen görs. En statsfinansiell målsättning är att få så stor del av beskattningsunderlaget som möjligt. Även andra målsättningar kan vara aktuella. Som exempel nämner Lindencrona ekonomisk-politiska målsättningar och skattepolitiska värderingar. En ekonomisk-politisk målsättning skulle exempelvis kunna vara önskan att uppnå en neutral beskattning.¹⁷⁴ Ett exempel på en skattepolitisk värdering är att en stat önskar beskatta individers inkomster med en progressiv skattesats.¹⁷⁵

Sverige har idag ingått skatteavtal med samtliga EU:s medlemsstater¹⁷⁶ och många andra länder. Även om stater har ingått skatteavtal i syfte att *undvika dubbelbeskattning* förekommer det situationer när dubbelbeskattning uppstår. Detta kan bero på att avtalen inte är full-

¹⁷² Inledningen till modellavtalet punkterna 3 och 16.

¹⁷³ Inledningen till modellavtalet punkt 16.

¹⁷⁴ I dessa sammanhang brukar man tala om capital-export-neutrality (CEN) och capital-import-neutrality (CIN), se Ståhl, K., 1996 s. 93 ff. och s. 103 ff. för en bra genomgång av vad dessa principer betyder.

¹⁷⁵ Lindencrona, G., 1994 s. 29–32.

¹⁷⁶ Belgien (1991), Bulgarien (1988), Cypern (1989), Danmark (1996), Estland (1993), Finland (1996), Frankrike (1991), Grekland (1963), Irland (1987), Italien (1983), Lettland (1993), Luxemburg (1996), Litauen (1993), Malta (1995), Nederländerna (1992), Polen (2005), Portugal (2003), Rumänien (1979), Slovakien (avtalet med Tjeckoslovakien 1980), Slovenien (avtalet med Jugoslavien 1982), Spanien (1977), Storbritannien (1983), Tjeckien (avtalet med Tjeckoslovakien 1980), Tyskland (1992), Ungern (1982) och Österrike (1992). Det finns även tre kandidatländer till EU: Kroatien (avtalet med Jugoslavien 1982), Makedonien (1998) och Turkiet (1988).

ständiga eller på grund av att begrepp i avtalen tolkas olika i de två staterna.¹⁷⁷ Med internationell dubbelbeskattning avses enligt OECD¹⁷⁸ *"uttagande av jämförbara skatter i två (eller flera) stater från samma skattskyldig på samma underlag och för samma tidsrymder"*.

Skatteavtalen är inte utformade med beaktande av alla de utflyttningsskatter som förekommer, varför utflyttningsbeskattning i flera fall kan komma att medföra en dubbelbeskattning. Många skatteavtal innehåller bestämmelser om att behöriga myndigheter i respektive stat ska verka för att en ömsesidig överenskommelse kommer till stånd när en dubbelbeskattning inte undanröjs genom fördelningsartiklarna och metodartiklarna i avtalet. Bestämmelser om ömsesidiga överenskommelser finns i alla avtal som Sverige har ingått. Bestämmelserna har utformats i enlighet med artikel 25 i modellavtalet.¹⁷⁹

Även syftet att *förhindra skatteflykt* och att undvika dubbel icke-beskattning är viktigt för skatteavtalens funktion. Vad som avses med skatteflykt får dock anses något oklart. I kommentaren till artikel 1 nämns såväl otillbörlig användning¹⁸⁰ (improper use), skatteundandragande¹⁸¹ (tax avoidance), skatteflykt¹⁸² (tax evasion) som missbruk¹⁸³ (abuse). De olika begreppen definieras inte i kommentaren. Kommentaren ger intryck av att någon egentlig åtskillnad mellan de olika begreppen inte är åsyftad. Enligt modellavtalet synes samtliga dessa begrepp ta sikte på ett otillbörligt förfarande.¹⁸⁴ Det otillbörliga förfarandet kan uppnås genom att en inkomst beskattas lägre än avsett med stöd av användandet av avtal eller att avtalen utnyttjas i syfte att uppnå andra förmåner som inte har varit avsedda. Flertalet av de exempel som nämns i kommentaren till artikel 1 handlar om företagsbeskatt-

¹⁷⁷ Lindencrona, G., 1994 s. 34.

¹⁷⁸ Inledningen till modellavtalet punkt 1. I doktrinen finns andra definitioner, se Lindencrona, G., 1994 s. 33.

¹⁷⁹ Lindencrona, G., 1994 s. 89 f. Se avsnitt 3.4 nedan.

¹⁸⁰ Kommentarererna till artikel 1 punkterna 7–12.

¹⁸¹ Översättning enligt Francke, m.fl., se översättningen av punkterna 7 och 10. I EU-rättsliga sammanhang används ofta termerna skatteplanering eller kringgående på svenska, se Dahlberg, M., 2007 s. 239.

¹⁸² Översättning enligt Francke, m.fl., se översättning av punkt 7. Motsvarande översättning görs i EU-rättsliga sammanhang, se Dahlberg, M., 2007 s. 239.

¹⁸³ Översättning enligt Francke, m.fl., se översättning av punkt 11. Motsvarande översättning görs i EU-rättsliga sammanhang, se Dahlberg, M., 2007 s. 240.

¹⁸⁴ Kommentarererna till artikel 1, se särskilt punkterna 7 och 7.1.

ning.¹⁸⁵ Ett exempel avser en fysisk person och tar dessutom sikte på en utflyttningsituation (punkt 9). Exemplet är att en person flyttar till en annan stat enbart i syfte att kringgå eller lindra beskattningen av en försäljning av hans väsentliga innehav av aktier i ett företag. Enligt artikel 13(5) ska beskattning ske i den stat där den skattskyldige har hemvist vid tidpunkten för avyttringen. Detta utflyttningsförfarande är enligt modellavtalet ett exempel på en konstlad juridisk transaktion.¹⁸⁶ I punkt 9.5 betonas vikten av att det ska vara det huvudsakliga syftet med transaktionen som ska bedömas. Det är endast när det huvudsakliga syftet är att uppnå en mer förmånlig skattesituation som det antas vara ett missbruk av avtalet. Enligt Lindencrona avses såväl legala som illegala förfaranden med termen internationell skatteflykt.¹⁸⁷ Denna tolkning framgår enligt min uppfattning inte direkt av kommentaren. Det som framgår är att förfarandena är otillbörliga och bör hindras.

Vissa utflyttningskatter är konstruerade för att täcka hål i den nationella lagstiftningen och syftar till att förhindra skatteflykt och skatteundandragande.¹⁸⁸ I avsnitt 3.2 nedan diskuteras frågan om utflyttningsregler som har dessa syften begränsas av skatteavtalen.¹⁸⁹

Ett fjärde syfte med skatteavtalen är att *förhindra diskriminering*. Särskilda regler om förbud mot diskriminering finns i artikel 24 i modellavtalet. Primärt är det förbud mot diskriminering av utländska företag och utländska medborgare som avses. Effekten av att tillämpa en icke-diskrimineringsartikel är att en särbehandling av det utländska subjektet undviks.¹⁹⁰

¹⁸⁵ Kommentaren till artikel 1 punkterna 13–20 om conduit companies (genomströmnings bolag [egen översättning]) och punkterna 21–21.2 om enheter som behandlas förmånligt i skattesammanhang, och punkterna 23–26 om CFC-lagstiftning.

¹⁸⁶ Kommentaren till artikel 1 punkt 8. Se mer om detta i kapitel 3.2 nedan. Francke och Skurnik använder uttrycket konstlad rättslig konstruktion.

¹⁸⁷ Lindencrona, G., 1994 s. 36. I nationell rätt ges begreppet skatteflykt en något annan innebörd än den som framkommer av modellavtalet. Skatteflykt anses vara moraliskt förkastligt men inte illegalt i svensk rätt. För de illegala handlingarna används ofta begreppet skattefusk eller skattebrott. Med skatteplanering avses vanligtvis ett skatteanpassat förfarande som uttryckligen eller underförstått är accepterat av lagstiftern. Hultqvist, A., 1995 s. 375–386; Simon Almendal, T., 2005 s. 44–49 och Rosander, U., 2007 s. 14–20.

¹⁸⁸ Weizman, L., ET 1994 s. 73.

¹⁸⁹ Se även punkt 9.1 andra strecksatsen i kommentaren till artikel 1.

¹⁹⁰ Lindencrona, G., 1994 s. 37–38. För en fördjupad studie om artikel 24 se Mattsson, N., 2002 s. 140–160 och 2002 s. 246–303. Mattsson drar slutsatsen att artikel 24 bör skrivas om pga. att den inte överensstämmer med de EU-rättsliga förpliktelseerna på området. Helminen har i en artikel analyserat icke-diskrimineringsartikeln i det nordiska avtalet och modellavtalet i förhållande till EUF-fördragets fria rörligheter. Helmi-

2.1.3 Skatteavtalens rättsliga ställning i svensk rätt

Det står varje land fritt att välja vilka principer som ska bestämma skatteavtalens ställning i förhållande till intern rätt. Utgångspunkten när man diskuterar förhållandet mellan nationell rätt¹⁹¹ och internationell rätt brukar vara huruvida en stat anlägger ett dualistiskt eller monistiskt synsätt. Ett *dualistiskt synsätt* innebär att man ser internationella åtaganden och den nationella rätten som två separata legala system som existerar oberoende av varandra. Ett dualistiskt synsätt kräver ett införlivande av de internationella åtagandena för att de ska bli nationell rätt. Ett *monistiskt synsätt* innebär att man ser de internationella åtagandena och den nationella rätten som ett och samma legala system, varför något införlivande inte krävs.¹⁹² Sverige tillämpar ett dualistiskt synsätt.¹⁹³ I Sverige sker införlivandet genom särskilda lagar, i det följande "införlivandelagen".¹⁹⁴ Införlivandelagen består vanligtvis av ett fåtal paragrafer och en bilaga som innehåller avtalet *in extenso*.

nen har funnit att skatteavtalens artiklar är snävare än EUF-fördragets. Även Helminen föreslår att artikeln i det nordiska avtalet skrivs om. Helminen, M., BFIT 2007 s. 103–108. Se även van Raad, K., 1986; Ståhl, K., Intertax 2000 s. 195–199; Bruns, S., ET 2008 s. 484–492 och IFA Cahiers 2008 Volume 93a för en diskussion om artikel 24.

¹⁹¹ Begreppen nationell rätt, intern internationell skatterätt och intern rätt används som synonymmer.

¹⁹² Malanczuk, P., 2006 s. 63. Michelsen beskriver att i det monistiska systemet är de folkrättsliga reglerna överordnade de nationella reglerna. Michelsen, A., 2003 s. 48. Motsvarande går att läsa ut av den beskrivning av Kelsens teori som Malanczuk gör, se verket i inledningen av denna fotnot. Se även Williams, D., 1998 s. 27. Även Kleist ansluter sig till denna uppfattning och menar att den nationella rätten normalt sett är underordnad de folkrättsliga avtalen. Kleist, D., SN 2008 s. 710. Dahlberg däremot beskriver den monistiska teorin som att nationell rätt och folkrätt har samma hierarkiska ställning vid tillämpning i den nationella domstolen. Dahlberg, M., 2000 s. 61. Två monistiska stater som tillämpar olika synsätt vid normkonflikt är Nederländerna och USA. Den princip som tillämpas av bland annat Nederländerna är att skatteavtalen anses utgöra *lex specialis* (*lex specialis-principen*) och därmed ges företräde framför nationell rätt. USA å andra sidan tillämpar *lex posterior-principen* om att senare lag har företräde framför äldre lag. Principen tillämpas även i avtalsssammanhang om detta har uttalats uttryckligen. I den franska konstitutionen stadgas att skatteavtal ha en överordnad ställning i förhållande till annan fransk lag. Även Frankrike tillämpar ett monistiskt synsätt, Martin, P., IBFD 2007 s. 87. Se även Fensby, T., SvSkT 1995 s. 414 ff. och Rohatgi, R., 2002 s. 39.

¹⁹³ Aldén, S., 1998 s. 229 (som menar att kravet på implementering är ett resultat av detta synsätt); Dahlberg, M. 2000 s. 62; Nelson, M., 2001 s. 319 och Hilling, M., 2005 s. 53.

¹⁹⁴ Se exempelvis lag (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna. Huruvida en stat är dualistisk eller monistisk i sitt synsätt torde sakna betydelse för hur avtalstolkningen går till. Se Vogel, K. & Prokisch, R., 1993 s. 61.

I en avhandling från år 1998 redogör Aldén för principerna om regelkonkurrens inom skatterätten.¹⁹⁵ Aldén analyserar bland annat skatteavtalens förhållande till nationell rätt. En intressant fråga som analyseras är huruvida skatteavtalsrättsliga regler har en högre dignitet (rang) än regler i den nationella skatterätten (IL). Om så vore fallet skulle *lex superior*-principen¹⁹⁶ kunna användas på så sätt att avtalets regler generellt sett skulle ges företräde. Med stöd av hur avtalen införlivats i svensk rätt drar Aldén slutsatsen att de båda regelmassorna har samma dignitet.¹⁹⁷ Denna slutsats påverkas inte av avtalens folkrättsliga ursprung.¹⁹⁸ Slutsatsen att införlivandelagen (avtalsreglerna)¹⁹⁹ har samma dignitet som exempelvis nationella regler i IL bekräftas av Regeringsrättens praxis.²⁰⁰ Praxis stödjer därmed slutsatsen att *lex superior*-principen inte är tillämplig i dessa situationer.

En vanlig uppfattning i doktrinen är att skatteavtalen har en överordnad ställning i förhållande till den interna rätten och att detta baseras på den s.k. gyllene regeln.²⁰¹ Jag delar inte denna uppfattning om innebörden av den gyllene regeln men tar upp frågan i detta sammanhang baserat på den nyss nämnda uppfattningen.

År 1972 beskrev Lindencrona den svenska internationella skatterätts ställning som att den bestod av två delar. Den ena delen var den interna internationella skatterätten och den andra var dubbelbeskattningsavtalsrätten (skatteavtalsrätten): "*dubbelbeskattningsavtalsrätten [skatteavtalsrätten] utgör ett från den interna rätten särskilt system som skall tillämpas samtidigt med detta*".²⁰² Uppdelningen baseras huvudsakligen på det sätt på vilken rätten hade tillkommit. Den interna internationella skatterätten har tillkommit på precis samma sätt som övrig nationell rätt och kan således ensidigt ändras av den svenske lagstiftaren.²⁰³ Skatteavtalsrätten har tillkommit genom avtalsförhandlingar med andra staters regeringar. Detta innebär att skatteavtalsrätten

¹⁹⁵ Aldén, S., 1998.

¹⁹⁶ Principens fullständiga benämning är *lex superior derogat legi inferiori*.

¹⁹⁷ Aldén, S., 1998 s. 225.

¹⁹⁸ Aldén, S., 1998 s. 230.

¹⁹⁹ Se avsnitt 2.1.4 sista stycket för terminologiska överväganden.

²⁰⁰ I RÅ 2008 ref. 24 uttalar domstolen: "En lag om skatteavtal har ingen särställning i förhållande till andra lagar."

²⁰¹ Se fotnot 210–211 nedan med vidarehänvisningar.

²⁰² Lindencrona, G., 1972 s. 156

²⁰³ Lindencrona, G., 1972 s. 141.

har en speciell ställning när det gäller lagändringar, rättskällor och tolkningsmetoder, menar Lindencrona.²⁰⁴

Lindencrona beskrev i sin avhandling från år 1972 att avtalets bestämmelser alltid tar över den interna internationella skatterätten. Den interna internationella skatterätten måste dock beaktas eftersom en bestämmelse i ett avtal inte kan utnyttjas om inte den interna internationella skatterätten medger det.²⁰⁵ Detta kan ses som ett första uttryck för den s.k. gyllene regeln.

Den gyllene regeln återfinns numera i alla införlivandelagar efter Korea-avtalet (1982) och innebär att *"[e]tt dubbelbeskattningsavtal endast kan begränsa, aldrig utvidga den rätt att beskatta som tillkommer en stat enligt dess interna internationella skatterätt."*²⁰⁶ Lindencrona menar att den gyllene regeln innebär att man rent arbetsmetodologiskt först ska studera vad den interna rätten säger i ett visst avseende och först därefter studerar man det aktuella skatteavtalet.²⁰⁷ Om en intern svensk regel stadgar att Sverige kan beskatta en inkomst, medan avtalet begränsar denna rätt måste Sverige avstå från beskattningsrätten.²⁰⁸ Om avtalet däremot medger att Sverige får beskatta inkomsten kan så ske.²⁰⁹

Den gyllene regeln har därutöver tolkats som att skatteavtalen har en överordnad ställning i förhållande till den interna rätten.²¹⁰ Även i utländsk doktrin har den gyllene regeln tolkats som att den ger företrä-

²⁰⁴ Lindencrona, G., 1994 s. 23 f. och fotnot 221–222 nedan.

²⁰⁵ Lindencrona, G., 1972 s. 140.

²⁰⁶ Lindencrona, G., 1994 s. 24. Denna regel beskrevs redan 1949 av Sandström, men det synes vara Lindencrona som döpt den till "den gyllene regeln". Sandström, K.G.A., 1949 s. 35. I kommentaren till artikel 1 i modellavtalet infördes år 2003 punkt 9.2. Av punkt 9.2 går att utläsa att det är vanligt att stater ser det som att skatterna tas ut med stöd av nationell rätt, men att avtalen kan inskränka (och i sällsynta fall utvidga) beskattningsrätten.

²⁰⁷ Lindencrona, G., 1994 s. 24 med vidarehänvisning till Sandström, K.G.A., 1949 s. 36. Se även Lindencrona, G., SvSkT 1992 s. 126 och även dispositionen av exempelvis Dahlberg, M. 2007 avdelning 2 (intern internationell beskattningsrätt) och avdelning 3 (skatteavtalsrätt); Mattsson, N., 2002 s. 192. Enligt Vogel spelar det ingen roll i vilken ordning som nationell rätt och skatteavtalsrätt studeras, eftersom skatteavtalen utgör *lex specialis*. Vogel, K., 1997 Intro nr 56.

²⁰⁸ Lindencrona, G., 1994 s. 24; Dahlberg, M., 2007 s. 165. Pelin menar att Sverige i detta fall skulle vara folkrättsligt förhindrad att beskatta inkomsten. Pelin, L., SN 1996 s. 295.

²⁰⁹ Lindencrona, G., 1994 s. 24.

²¹⁰ Se exempelvis Bokström, K. & Tyllström, R., 1993 s. 559 "Consequently, tax conventions always have priority over domestic law." Se även Sundgren P., SN 1995 s. 463.

de för skatteavtalen vid en regelkonflikt.²¹¹ Detta synsätt, att skatteavtalen har företrädare framför nationell rätt, har länge varit det rådande synsättet.²¹² Att detta synsätt går att härleda ur den gyllene regeln är jag dock inte övertygad om. Sett till sin ordalydelse säger den gyllene regeln ingenting om de olika rättskällornas dignitet (dvs. att skatteavtalen ska vara överordnad intern rätt, en form av vertikal verkan). Jag delar således inte den i doktrinen presenterade uppfattningen om innebörden av den gyllene regeln. För mig framstår den gyllene regeln endast som en bestämmelse som stadgar att skatteavtalen inte kan utvidga den beskattningsrätt som följer av interna regler (en form av horisontell verkan). Detta innebär att om Sverige tillerkänns beskattningsrätten enligt ett avtal krävs stöd för denna beskattningsrätt även i den nationella rätten. Även Regeringsrätten synes tolka den gyllene regeln på det sätt som jag förespråkat ovan. I RÅ 2008 ref. 24 skriver Regeringsrätten (se särskilt andra meningen):

En lag om skatteavtal har ingen särställning i förhållande till andra lagar. När det i 2 § i den aktuella lagen i lydelsen enligt SFS 1992:856 sägs att "[Avtalets] beskattningsregler ska tillämpas endast i den mån dessa medför inskränkningar av den skattskyldighet i Sverige som annars skulle föreligga" innebär detta bara att avtalet inte kan utvidga de skatteanspråk som följer av lag.

2.1.4 Disposition, material och terminologi

Syftet med kapitel 2 är att redogöra för skatteavtalsrättsliga utgångspunkter, tolknings- och metodfrågor vilka är relevanta för den fortsatta analysen i avhandlingen. Det är framförallt två delområden som behandlas i kapitlet. För det första diskuteras de tolkningsmetoder och rättskällor som vanligtvis är relevanta vid tolkningen av skatteavtal (2.2). En tolkning av ett skatteavtal kan leda till ett med den interna rätten oförenligt resultat. I avsnitt 2.3 diskuteras vad som händer i dessa situationer. Dessa situationer benämns i det följande regelkonkurrens. Frågorna har fått förnyad aktualitet i och med RÅ 2008 ref. 24. I avsnitt 2.3.3 diskuteras dessa frågor förhållande till ämnet för avhandlingen och de mest centrala utgångspunkterna för det fortsatta arbetet

²¹¹ Rohatgi, R., 2002 s. 39. Även Belgien, Finland, Tyskland (monistiskt), Island, Irland, Luxemburg, Norge och Portugal nämns i detta sammanhang.

²¹² Boström, K. & Tyllström, R., SN 1994 s. 647 och Fensby, T., SvSkT 1995 s. 416 (not 24).

ges. Kapitlet avslutas med en kort sammanfattning av de mest centrala utgångspunkterna (avsnitt 2.4).

Jag har som nämnts redan i avsnitt 1.3.1 valt att fokusera på OECD:s modellavtal. Det finns även andra modellavtal. Skälet till att jag har lagt OECD:s modellavtal till grund för analysen är främst att modellen har stort genomslag i EU:s medlemsstater, att den primärt utgör en modell för avtal mellan industrialiserade länder och att den har legat till grund för de andra modellerna.²¹³ Att använda OECD:s modellavtal torde därmed ge resultatet av analysen i avhandlingen ett så brett användningsområde som möjligt. Den konsoliderade versionen av OECD:s modellavtal från år 2008 har använts.²¹⁴ För att nyansera den bild som modellavtalet ger och för att ge en mer svensk ”syn” på frågorna analyseras även det nordiska avtalet.²¹⁵ Någon närmare studie av ytterligare avtal har inte gjorts. Vissa intressanta konstruktioner i andra svenska skatteavtal har dock uppmärksamats.²¹⁶

Hänvisningar sker företrädesvis till modellavtalet. I de fall där det nordiska avtalet avviker från modellen kommenteras detta genomgående. Det finns en översättning av 1992 års modellavtal till svenska.²¹⁷ Översättningen är inte officiell, varför den engelska texten har använts i avhandlingen. För att inte blanda samman punkterna i avtalstextens artiklar och punkterna (paragraferna) i kommentarerna till OECD:s modellavtal refererar jag de första som X(1) och de andra som p.1 (eller punkt 1).

I kapitel 3 sker en första probleminventering rörande skatteavtalens tillämpning på utflyttningsskatterna. Denna inledande probleminventering sker efter en arbetsmetod som vanligtvis används vid tolkning

²¹³ Jämför exempelvis The 2006 US Model Income Tax Convention och FN:s modellavtal (United Nations Double Taxation Convention between Developed and Developing countries (2001)). Se även Miller, A. & Oats, L., 2009 s. 120–123.

²¹⁴ Den senaste konsoliderade versionen är från juli 2010. Vid en genomgång av den uppdaterade versionen framstår det som att de huvudsakliga ändringarna har skett i förhållande till och till följd av ändringar i artikel 7. Även vissa tillägg har gjorts i kommentarerna till artikel 1 om *Collective Investment Vehicles* (CIV). De uppdateringar som skett synes inte påverka innehållet i avhandlingen.

²¹⁵ Det finns även en ”svensk modell” till skatteavtal. Den ”modell” som har publicerats är från år 1999. Mycket har hänt på den internationella skatterättens område efter år 1999, varför det är oklart i vilken grad den ”modellen” fortfarande är den mest aktuella. Jag har i vissa situationer tittat även på den från år 1999 publicerade ”svenska modellen”. Se närmare Sundgren, P., IUR 1999 s. 1–21.

²¹⁶ Studiet av konstruktioner och exempel i andra avtal är långt ifrån heltäckande.

²¹⁷ Översättning av Francke, J. & Skurnik, H., 1995.

och tillämpning av skatteavtal. I kapitlet har frågor och problem av allmän betydelse för utflyttningsskatter samlats. I kapitel 4 sker däref- ter en fördjupad analys av skatteavtalsrättsliga problem som uppkom- mer i förhållande till de olika kategorierna av utflyttningsskatter rörän- de kapitalökningar. Den fördjupade analysen sker främst utifrån de olika fördelningsartiklarna och metodartiklarna. Som kommer att visas uppstår olika typer av problem vid behandlingen av de olika kategori- erna.

I avhandlingen använder jag termen *skatteavtal* i stället för termen dubbelbeskattningsavtal. Skälen till detta är att skatteavtalen har fler syften än att förhindra dubbelbeskattning. I nyare litteratur och lagtext används företrädesvis också termen skatteavtal.²¹⁸ Även OECD har ändrat titeln på modellavtalet och utesluter numera hänvisningen till dubbelbeskattning.²¹⁹ Vidare använder jag mig av termerna modellavta- let eller avtalet när jag diskuterar OECD:s modellavtal. Med begreppet kommentarerna åsyftas kommentaren till modellavtalet. Begreppet används företrädesvis i formen pluralis, eftersom jag uppfattar att de bör ses som olika delar och inte som en ”paketlösning”.²²⁰ Det ska även observeras att jag är medveten om att avtalet aldrig är direkt tillämpligt utan bara en modell till stöd för stater när de vill utforma och sluta (bilateral) avtal. Detta hindrar dock inte att jag diskuterar avtalet ut- ifrån given terminologi som tillämpligt. En sådan terminologi leder främst till att språket flyter bättre.

Som framgår av avsnittet ovan är det införlivandelagen som utgör den lag som ska tillämpas. I det följande används dock uttrycket till- lämpligt skatteavtal (eller dyl. benämning) trots att den något mer kor- rekta benämningen antagligen är ”införlivandelag xxxx:xxx med bilagt skatteavtal”.

2.2 Tolkning av skatteavtal

2.2.1 Bakgrund

I avsnitt 2.1.3 ovan har förhållandet mellan intern rätt och skatteavtal diskuterats. Slutsatsen har dragits att skatteavtal (eller snarare införliv-

²¹⁸ Se exempelvis Dahlberg, M., 2007 och 2:35 IL.

²¹⁹ Inledningen till kommentaren punkt 16.

²²⁰ Se avsnitt 2.2.3.3 nedan.

vandelagen) har samma dignitet som annan svensk lag. En central fråga i anslutning till detta är om skatteavtalen ska tolkas på samma sätt som annan svensk lag.

I Sverige införlivas, som nämnts, skatteavtalen genom införlivandelagen. Det är införlivandelagen som tillämpas av domstolarna och inte de folkrättsligt förankrade avtalen.²²¹ Det är dock en utbredd uppfattning i doktrinen att avtalen behåller sin karaktär av folkrätt, vilket innebär att de har en folkrättslig och en internrättslig sida.²²²

Det finns flera problem vid tolkning av skatteavtal. Avtalen syftar bland annat till att undvika dubbelbeskattning och skapa förutsebarhet för de inblandade staterna och för de skattskyldiga. Vid avtalstolkning förekommer ofta att den avtalsstat som tolkar avtalet gynnas av tolkningen.²²³ Vidare finns det en insikt om att det inte går att helt utesluta hänvisningar till nationell rätt i avtalen. Dessa omständigheter resulterar ofta i olika tolkningar av uttryck i de båda avtalsstaterna. Detta kan i sin tur leda till dubbelbeskattning eller icke-beskattning. En viktig målsättning vid avtalstolkningen är därför att uttryck i avtalet ska ges samma innebörd i de båda avtalsslutande staterna.²²⁴

Det är framförallt två olika tolkningsmetoder som kan aktualiseras när det gäller skatteavtalstolkning. De två metoderna är den internrättsliga och den folkrättsliga tolkningsmetoden. En *internrättslig tolkningsmetod* innebär att utgångspunkten för tolkningen tas i den nationella rätten. När det uppstår en oklarhet angående vad som avses med ett uttryck i avtalet ser man till den betydelse uttrycket har i nationell skatterätt i allmänhet. Vid en internrättslig tolkningsmetod använder man sig av nationella rättskällor såsom lagtext, förarbeten och rättspraxis. I såväl förarbeten som doktrinen finns uttalanden som stödjer en internrättslig tolkningsmetod.²²⁵

Ett alternativt sätt att tolka uttryck i skatteavtalen är att försöka beakta den folkrättsliga sidan av avtalet och därigenom försöka ta reda på

²²¹ Wiman, B., 2007 s. 467–470 och Kleist, D., SN 2008 s. 711.

²²² Bokström, K. & Tyllström, R., 1993 s. 560; Lindencrona, G., 1994, s. 11; Bokström, K. & Tyllström, R., SN 1994 s. 648; Pelin, L., SN 1996 s. 296 och Skatteverket, 2010 s. 489.

²²³ Vogel, K., & Prokisch, R., 1993 s. 55.

²²⁴ Vogel, K., & Prokisch, R., 1993 s. 55; Helminen, M., BFIT 2007 s. 25. Denna samsyn har såväl tillämpats som förkastats av Regeringsrätten menar Skatteverket, 2010 s. 500.

²²⁵ Fensby, T., SvSkT 1995 s. 411 ff.; Ersson, S., IUR 2007 s. 8–15; Holmes, K., IBFD 2007 s. 74 och 176; Nelson, M., 2010 s. 57 f.; prop. 1989/90:33 s. 44; prop. 1992/93:177 s. 51; prop. 1993/94:7 s. 53 och prop. 1997/98:135 s. 47.

avtalsparternas avsikt med ett visst uttryck. En sådan tolkningsmetod benämns folkrättslig tolkningsmetod. Den *folkrättsliga tolkningsmetoden* innebär att ett begrepp tolkas i enlighet med de avtalslutande staternas gemensamma avsikt. Den folkrättsliga tolkningsmetoden har under en period fått stort genomslag i rättstillämpningen.²²⁶

I avsnitt 2.2 kommer såväl de olika tolkningsmetoderna som de olika rättskällor som vanligtvis används vid en folkrättslig tolkningsmetod att diskuteras.

2.2.2 Tolkningsmetoder

De två tolkningsmetoderna som brukar nämnas när det gäller skatteavtalstolkning är som nämnts den internrättsliga tolkningsmetoden och den folkrättsliga tolkningsmetoden. Det har hävdats att Regeringsrätten har gett uttryck för såväl en internrättslig som en folkrättslig tolkningsmetod i sin praxis.²²⁷ I doktrinen råder något delade meningar, även om den härskande uppfattningen är att en folkrättslig tolkningsmetod används och bör användas.²²⁸

En central utgångspunkt innan dessa tolkningsmetoder diskuteras närmare är att tolkning blir aktuell vid tillämpningen av ett specifikt skatteavtal på en viss given situation. Problemet i det konkreta fallet är ofta huruvida ett givet uttryck i avtalet (ett rekvisit) omfattar den aktuella situationen.

Jag har i studiet av frågan om hur tolkning av skatteavtal går till kommit fram till att både den folkrättsliga och den internrättsliga tolkningsmetoden används. De båda metoderna används dock i olika situationer. Tre sådana situationer kommer att lyftas fram i det följande. De tre situationerna avser: 1) när uttryck finns *definierade* i avtalen, 2) när *hänvisningar* i avtalen görs till den nationella rätten och 3) när den *allmänna tolkningsregeln* i artikel 3(2) aktualiseras.

I vissa fall finns uttryck *definierade* i avtalet.²²⁹ I dessa situationer är det naturligt att den i avtalet (eller i ett till avtalet fogat protokoll) gjorda definitionen används vid tolkningen av uttrycket. En sådan tolkning

²²⁶ RÅ 1987 ref. 162 och Lindencrona, G., 1994 s. 78.

²²⁷ Akselsson, A., IUR 2007 s. 5.

²²⁸ Se dock Ersson, S., IUR 2007 s. 8–15 som anser att avtalen bör tolkas som vilken annan skattelag som helst. Detta kan förstås som att han förordar en internrättslig tolkningsmetod.

²²⁹ Se exempelvis artikel 3(1)b i det nordiska avtalet för en definition av termen ”person” eller artikel 11(3) för en definition av uttrycket ”ränta”.

benämns folkrättslig, dvs. en tolkning i enlighet med de avtalsslutande staternas avsikt.²³⁰

I andra fall finns *hänvisningar* i avtalet till den nationella rätten. En sådan hänvisning görs exempelvis i artikel 4(1) i modellavtalet.²³¹ Artikel 4(1) första meningen lyder:

For the purposes of this Convention, the term “resident of a Contracting State” means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature, and also includes that State and any political subdivision or local authority thereof.

I denna situation vore det därför rimligt att gå till de svenska reglerna i 3:3 IL. I de flesta situationer finns dock varken en definition i avtalet eller en hänvisning till nationell rätt. I många avtal finns däremot en mer allmän artikel om tolkning. Artikeln brukar placeras som artikel 3(2).

I artikel 3(2) finns en mer *generell tolkningsregel*. Artikeln ger uttryck för att såväl en internrättslig som en folkrättslig tolkningsmetod kan användas. Artikel 3(2) i det nordiska avtalet lyder:²³²

Då en avtalsslutande stat tillämpar avtalet vid någon tidpunkt anses, såvida inte sammanhanget föranleder annat, varje uttryck som inte definierats i avtalet ha den betydelse som uttrycket har vid denna tidpunkt enligt den statens lagstiftning i fråga om sådana skatter på vilka avtalet tillämpas, och den betydelse som uttrycket har enligt tillämplig skattelagstiftning i denna stat äger företräde framför den betydelse uttrycket ges i annan lagstiftning i denna stat.

Det framstår som en vettig utgångspunkt att i dessa fall återgå till den nationella rätten och se vilken betydelse skattelagstiftningen i det tillämplande landet givit uttrycket (*internrättslig metod*). Den internrättsliga tolkningen är ambulatorisk enligt det nordiska avtalet.²³³ En *ambulatorisk tolkning* innebär att man ger termen den innebörd som den har i den nationella lagstiftningen vid den tidpunkt som avtalet tillämpas.

²³⁰ RÅ 1987 ref. 162; RÅ 1989 ref. 37; RÅ 1996 ref. 84 och RÅ 1998 ref. 49.

²³¹ Artikel 4(1) i det nordiska avtalet är utformad på samma sätt, se avsnitt 3.2 nedan.

²³² Artikel 3(2) i modellavtalet har motsvarande lydelse.

²³³ Detta framgår av ordalydelsen. Se även Helminen, M., BFIT 2007 s. 33.

Även av kommentarerna till modellavtalet framgår numera att en ambulatorisk tolkningsmetod förespråkas.²³⁴

En ambulatorisk tolkning skulle dock kunna innebära att en stat efter det att avtalet slutits ändrar innebörden av ett uttryck (som inte definieras i avtalet) på så sätt att det exempelvis avser flera situationer än tidigare. I punkt 12 i kommentarerna till artikel 3(2) förhindras detta förfarande genom att en ambulatorisk tolkning endast ska användas om inte sammanhanget kräver en annan tolkning, vilket leder oss in på frågan vad som avses med uttrycket ”såvida inte sammanhanget föranleder annat”. Uttrycket innebär en mycket viktig begränsning av utrymmet att tillämpa den internrättsliga tolkningen.²³⁵

Med sammanhanget avses särskilt parternas avsikt när de under-tecknade avtalet och den betydelse som uttrycket i fråga ges i det andra avtalsslutande landets lagstiftning (*folkrättslig tolkningsmetod*). Artikelns lydelse ger de behöriga myndigheterna visst spelrum men en underförstådd hänvisning finns till den ömsesidighetsprincip på vilken avtalet grundar sig.²³⁶ Sverige synes idag ansluta sig till detta synsätt. Sammanhanget ska bedömas efter den partsavsikt som fanns mellan staterna när avtalet ingicks och efter den innebörd som den andra avtalsslutande staten ger uttrycket.²³⁷ Syftet att inte i efterhand kunna ändra omfånget av avtalet är viktigt. Detta framgår uttryckligen av punkt 13 i kommentarerna till artikel 3(2).

²³⁴ Punkt 11 i kommentaren till artikel 3. Före ändringarna i kommentaren år 1992 förekom en intensiv debatt i doktrinen huruvida artikel 3(2) i modellavtalet förordade en statisk eller ambulatorisk tolkning. Se Avery Jones, J., m.fl., BTR 1984 s. 14 f.; Sundgren, P., SN 1990 s. 12 f.; van Raad, K., Intertax 1992 s. 671 f.; Avery Jones, J., ET 1993 s. 252 f. och Mattsson, N., 2002 s. 209.

²³⁵ Mattsson, N., 2002 s. 207. Skatteverket synes inkonsekvent i sin tolkning av artikel 3(2) modellavtalet. Av handledningen för internationell beskattning 2010 (s. 490) framgår att en folkrättslig tolkningsmetod bör användas. I ställningstagandet om uttagsbeskattning mm (dnr 131 674664-08/111) från 2008-11-20 skriver verket: ”I punkt 2 i artikel 3 modellavtalet finns en tolkningsregel som innebär att om ett uttryck tillämpas i avtalet men inte är definierat där ska uttrycket tolkas med utgångspunkt i intern rätt i den stat som tillämpar avtalet.”

²³⁶ Punkt 12 i kommentarerna till artikel 3. Före ändringarna i kommentaren år 1992 där det nu framkommer vad som avses med sammanhanget intog Sverige ståndpunkten att en tolkning enligt den svenska innebörden skulle vara vägledande. Se exempelvis prop. 89/90:33 s. 44. Denna inställning synes finnas i flera länder trots den reviderade kommentaren till modellavtalet. Se Vogel, K., & Prokisch, R., 1993 s. 81.

²³⁷ Bokström, K. & Tyllström, R., SN 1994 s. 648 f. Van Raad visar i en artikel från 1992 på intressanta följdfrågor när det gäller hur sammanhanget ska bedömas, van Raad, K., Intertax 1992 s. 673.

Mattsson påpekade att doktrinen tycktes (år 1991) vara enig om att intern rätt endast skulle komma till användning när alla andra möjligheter var uttömda.²³⁸ Jag ansluter mig till denna uppfattning och anser att artikel 3(2) ger företräde åt den folkrättsliga tolkningen av ett uttryck.²³⁹

Om det inte går att fastställa partsavsikten ska den nationella skattelagstiftningen konsulteras (internrättslig metod). Denna tolkningsmetod är sekundär till den folkrättsliga tolkningsmetoden i artikel 3(2). Stöd för denna tolkning finns även i RÅ 1987 ref. 162 *Englandsfararmålet*.²⁴⁰ Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden, till vilken såväl Regeringsrättens majoritet som minoritet anslöt sig i denna del, skrev:²⁴¹

Interna beskattningsregler skall tillämpas endast om "sammanhanget" [...] inte kräver annat. Innebörden av denna inskränkning kan enligt nämndens mening sammanfattas enligt följande. Om ett avtalsuttryck, såsom det används i en aktuell bestämmelse, inte ger något klart besked, är det nödvändigt att med ledning av avtalets terminologi i övrigt, dess uppbyggnad och systematik, den aktuella bestämmelsens funk-

²³⁸ Mattsson, N., 2002 s. 94 och 207. Se dock Skatteverkets ställningstagande dnr 131 674664-08/111 (2008-11-20), fotnot 235 ovan.

²³⁹ Jämför eventuellt Helminen för motsatt uppfattning. Eventuellt tolkar hon "såvida inte sammanhanget föranleder annat" som att det krävs starka skäl för att en folkrättslig (kontextuell) tolkning ska ges företräde framför en internrättslig tolkning. Helminen, M., BFIT 2007 s. 32.

²⁴⁰ Målet är väl omskrivet i såväl svensk som internationell doktrin. Se exempelvis Sundgren, P., SN 1990 s. 3-19; Vogel, K. & Prokisch, R., 1993 s. 76; Boström, K. & Tyllström, R., 1993 s. 564; Bokström, K. & Tyllström, R., SN 1994 s. 651 f.; Lindencrona, G., 1994 s. 85 f.; Weizman, L., ET 1994 s. 74; Vogel, K., 1997 Art 13 no 89d; Nelson, M., 2001, s. 351 ff. och Mattsson, N. 2002 s. 215. Frågan i målet var huruvida det krävdes att en kapitalvinst remitterades till England för att skattefrihet skulle föreligga i Sverige. Kärnfrågan var hur uttrycken "inkomst" och "inkomstkälla i en av staterna" skulle tolkas. Regeringsrätten konstaterade att utgångspunkten var *vad avtalsparterna avsett* med bestämmelsen när den kom till. Regeringsrätten studerade därefter hur de olika uttrycken anknöt till den beskattningsterminologi som användes i Sverige respektive England. Regeringsrätten försökte fastställa vad som kunde ha varit parternas avsikt när artikeln fick sin lydelse. Den studerade även regelns funktion och avtalet i övrigt. Domstolen drog med stöd av detta slutsatsen att kapitalvinster inte var inkluderade i begreppet inkomst. Vidare konstaterade domstolen att de brittiska skattemyndigheterna "i nuläget bestämt hävdar att" kapitalvinster inte omfattades av uttrycket inkomst. Regeringsrättens slutsats blev att de från svensk sida åberopade omständigheterna inte hade sådan styrka att det kunde hävdas att parterna vid tillkomsten av avtalsändringarna (år 1968) samstämmigt intagit en motsatt ståndpunkt.

²⁴¹ Regeringsrätten har vid upprepade tillfällen hänvisat tillbaka till detta uttalande. Se exempelvis RÅ 1997 ref. 35.

tion, tillkomst och historiska sammanhang samt andra sådana förhållanden försöka klarlägga vad som kan anses ha varit de avtalsslutande parternas avsikt. Först om en sådan undersökning inte ger något resultat finns det skäl att söka ledning av den tillämpande statens interna beskattningsregler.

I vissa förarbetsuttalanden kan dock läsas att lagstiftaren förespråkar en internrättslig tolkningsmetod.²⁴² Som exempel kan förarbetena till skatteavtalet med Estland nämnas. Där angavs att skatteavtal i princip ska tolkas som annan svensk skattelagstiftning. Detta förtydligades som att en tolkning av skatteavtalet ska göras enligt ordalydelsen och med stöd av offentliga förarbeten (dvs. internrättslig tolkningsmetod).²⁴³ I RÅ 1997 ref. 35 tog Regeringsrätten till viss del avstånd från detta uttalande. Regeringsrätten inledde med att konstatera att allmänna uttalanden i förarbeten till ett visst avtal torde kunna bli tillämpligt även på andra redan existerande och kommande avtal, eftersom avtalsbestämmelserna oftast är lika i de olika avtalen. Regeringsrätten framhöll att en bestämmelse som har samma lydelse borde tolkas på samma sätt såvida inte sammanhanget föranleder annat. Därefter upprepade Regeringsrätten vad som sagts i förarbetena till det estniska avtalet. Domstolen konstaterade dock att det av *Englandsfarar*-målet tydligt framgick att ett skatteavtal ska tolkas i enlighet med de avtalsslutande parternas syfte som det kommit till uttryck i propositionen om godkännande av avtalet och inte endast enligt den svenske lagstiftarens syfte. Regeringsrätten förordade således återigen en folkrättslig tolkningsmetod.²⁴⁴ Även doktrinen synes relativt enig om att så bör ske.²⁴⁵ Jag delar uppfattningen att en folkrättslig tolkningsmetod är den metod som *bör* tillämpas. Ett alternativ skulle vara att tillämpa en internrättslig metod.²⁴⁶ Mot bakgrund av Regeringsrättens praxis från senare år (RÅ 2008 ref. 24) har frågan aktualiserats om Regeringsrätten numera har

²⁴² Se fotnot 225 ovan.

²⁴³ Prop. 1992/93:177 s. 51.

²⁴⁴ Sundgren, P., SN 1990 s. 5; Lindencrona, G., 1994 s. 87; Nelson, M., 2001 s. 324. En folkrättslig tolkningsmetod har även tillämpats i efterföljande praxis, se RÅ 1998 ref. 49.

²⁴⁵ Lindencrona, G., 1994 s. 78–79; Aldén, S., 1998 s. 140 ff. och s. 229 med vidarehänvisningar, och Mattsson, N., 2002 s. 207. För motsatt uppfattning se Ersson, S., IUR 2007 s. 15 och Nelson, M., 2010 s. 56 ff.

²⁴⁶ Om man i *Englandsfarar*-målet hade använt en internrättslig tolkning skulle begreppet inkomst med all sannolikhet ha innefattat även kapitalvinster.

frångått en folkrättslig tolkningsmetod. Denna fråga nämns kort i avsnitt 2.3.2.2 nedan.²⁴⁷

Sammanfattningsvis kan noteras att såväl en folkrättslig som internrättslig tolkningsmetod bör användas vid avtalstolkning. Om en *definition* finns i avtalet (steg 1) används en folkrättslig tolkningsmetod. Om en definition saknas finns ibland en *direkt hänvisning* till nationell rätt. I dessa situationer används en internrättslig tolkningsmetod (steg 2). Därutöver ser jag den internrättsliga tolkningen som sekundär i förhållande till den folkrättsliga tolkningen, baserat på den *allmänna tolkningsregeln* i artikel 3(2) i modellavtalet och det nordiska avtalet. Om en motsvarighet till artikel 3(2) finns i aktuellt avtal torde en folkrättslig tolkning företas (steg 3). Det är först om denna tolkningsmanöver misslyckas som den internrättsliga tolkningen blir aktuell (steg 4). Denna kan ske med stöd av artikel 3(2) och baseras i första hand på nationell skattelagstiftning och i andra hand på annan nationell lagstiftning.

I nära anslutning till den folkrättsliga tolkningsmetoden ligger den s.k. *fördragskonforma tolkningsmetoden/intentionsbaserad tolkningsmetoden*.²⁴⁸ Tolkningsmetoden innebär att den nationella lagstiftningen ska förstås i ljuset av statens folkrättsliga åtaganden.²⁴⁹ Detta innebär att en utgångspunkt tas i presumptionen att riksdagen inte vill bryta de folkrättsliga förpliktelserna som den åtagit sig genom det folkrättsliga avtalet (jfr artikel 26–27 i Wienkonventionen).²⁵⁰ En tolkning av natio-

²⁴⁷ Se Dahlberg, M., SN 2008 s. 482 f.; Mutén, L., SvSkT 2008 s. 353–357. Min uppfattning är att Regeringsrätten inte uttalar sig om detta i målet, utan snarare hoppar över (att redovisa?) steget med avtalstolkning. Jag uppfattar inte att Regeringsrätten uttryckligen har tagit avstånd från en folkrättslig tolkningsmetod vid tolkningen av uttryck i avtalet eftersom någon tolkning över huvud taget inte görs i målet (!). Även Hilling är kritisk till Regeringsrättens dom. Hon menar att avtalet är tillämpligt och borde ha tolkats, se Hilling, M., Intertax 2008 s. 458. Mot bakgrund av den tolkning som jag har gjort av fallet placeras denna diskussion i avsnittet om regelkonkurrens.

²⁴⁸ Kleist, D., SN 2008 s. 711 f. Se även Hultqvist, A., SvSkT 2010 s. 529. Kritik mot denna tolkningsmetod har framförts. Kritiken avser främst svårigheten att fastställa lagstiftarens vilja och att den s.k. lagstiftarviljan bör avfärdas som ett skenargument för den egna uppfattningen. Se Hultqvist med vidarehänvisning enligt ovan.

²⁴⁹ Melander, J., & Samuelsson, J., 2002 s. 155.

²⁵⁰ Artiklarna 26–27 i Wienkonventionen rör efterlevande av traktat och har naturligtvis betydelse för förståelsen av traktaträttens rättsliga ställning. Artikel 26 lyder: "*Pacta sunt servanda* Varje i kraft varande traktat är bindande för dess parter och ska ärligt fullgöras av dem." och artikel 27 lyder: "*Intern rätt och traktaters efterlevnad* Intern rätt och traktaters efterlevnad) - En part kan ej åberopa bestämmelser i sin interna rätt för att rättfärdiga sin underlåtenhet att fullgöra en traktat. Denna regel inskränker ej tillämpningen av artikel 46."

nell rätt som står i överensstämmelse med det folkrättsliga avtalet borde ges företräde framför en tolkning som står i strid med avtalet.

Om den internrättsliga tolkningsmetoden tillämpas använder man sig av de traditionella rättskällorna, precis som vid vanlig nationell rättstillämpning. Om däremot den folkrättsliga tolkningsmetoden används finns ytterligare rättskällor som kan ge vägledning för att fastställa partsavsikten vid den tidpunkt då avtalet ingicks. I följande avsnitt diskuteras dessa rättskällor.

2.2.3 Rättskällor vid en folkrättslig tolkningsmetod

2.2.3.1 Inledning

En naturlig utgångspunkt, som må vara självklar för den som tillämpar avtalet, är att det är den aktuella skatteavtalstexten som utgör grunden för avtalstolkningen. Vidare torde som framgått ovan en viktig målsättning vid avtalstolkningen vara att avtalet tolkas uniformt i de båda avtalsslutande staterna för att det ska bli effektivt. Av denna anledning krävs att det finns internationellt accepterade principer för skatteavtalstolkning. Två internationella källor till skatteavtalstolkning är Wienkonventionen om traktaträtt (nedan benämnd Wienkonventionen)²⁵¹ och OECD:s modellavtal (samt kommentarer).²⁵² Dessa rättskällor ska kort presenteras och i viss utsträckning problematiseras i detta avsnitt. Även de svenska förarbetenas roll och praxis kommer kort att beröras. Avsnittet är relativt kortfattat och för fördjupad läsning hänvisas till källorna i fotnoterna.

2.2.3.2 Wienkonventionen om traktaträtten

Vid tolkning av avtal av folkrättslig karaktär tas utgångspunkten vanligtvis i Wienkonventionen om traktaträtten (artikel 31-33). Wienkonventionen gäller således även vid tolkning av skatteavtal.²⁵³ Sverige har ratificerat Wienkonventionen och den trädde i kraft 1980. Konventionen kan endast tillämpas på avtal som ingåtts efter det att de avtalsslutande staterna ratificerat den.²⁵⁴ Många av de stater som Sverige har

²⁵¹ Sveriges överenskommelser med främmande makter (SÖ 1975:1) Nr. 1 Wienkonventionen om traktaträtten, Wien den 23 maj 1969.

²⁵² OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, condensed version, July 2008.

²⁵³ Andersson, E., m.fl., 1991 s. 48.

²⁵⁴ Sallander, A-S., SvSkT 2009 s. 860 f.

ingått skatteavtal med har inte ratificerat konventionen (däribland Norge och Island).²⁵⁵ Detta innebär dock inte nödvändigtvis ett problem, då en allmän uppfattning är att Wienkonventionen anses kodifiera den sedvanerätt som finns mellan stater. Detta innebär att principerna i konventionen kan bli tillämpliga oavsett om de avtalsslutande staterna ratificerat konventionen eller inte.²⁵⁶

I RÅ 1996 ref. 84 *Luxemburg*-domen har Regeringsrätten uttalat sig i förhållande till Wienkonventionen. Domstolen anför i domskälen:

Tolkningen av dubbelbeskattningsavtal skall inriktas på att utröna avtalsparternas gemensamma avsikt. Fastställandet av vad som utgör den gemensamma partsavsikten skall ske med anlitande av de metoder och medel som anvisas i artiklarna 31-33 i 1969 års Wienkonvention om traktaträtten (SÖ 1975:1). Vad nu sagts gäller visserligen i första hand i förhållandet mellan de avtalsslutande staterna men samma principer bör - såsom belyses av bl.a. rättsfallet RÅ 1987 ref. 162 - normalt kunna ligga till grund också för den avtalstolkning som aktualiseras vid en tvist mellan den enskilde och skattemyndigheten.

Utförliga redogörelser för artiklarna (31-33) i konventionen förekommer i doktrinen.²⁵⁷ I det följande kommer en mycket kortfattad redogörelse för Wienkonventionens bestämmelser att presenteras. I artikel 31 anges en allmän regel om tolkning. Huvudregeln är att en traktat ska tolkas *ärligt* och i *överensstämmelse med den gängse meningen* av traktatens *uttryck* sedda i sitt *sammanhang* och mot bakgrund av traktatens *ändamål och syfte*. Att en ärlig tolkning ska göras innebär att den fundamentala principen (*pacta sunt servanda*) om att avtal ska hållas ska upprätthållas. Att tolkningen ska ske i överensstämmelse med den gängse meningen torde innebära att språkbruket inom vissa rättsområden (t.ex. skatterätten) kan beaktas. Den gängse meningen ska dels ses i sitt sammanhang, dels ses mot bakgrund av reglernas ändamål och syfte. Termerna ändamål och syfte har i doktrinen tolkats som syno-

²⁵⁵ Sallander, A-S., SvSkT 2009 s. 863 f.

²⁵⁶ Enligt Sinclair utgör artiklarna 31-33 kodifierad sedvanerätt (s. 19). Hur det förhåller sig med artikel 26-27 framgår inte (s. 10-20), Sinclair, I., 1984 s. 10-20. I inledningen till Wienkonventionen nämns att principen om *pacta sunt servanda* (artikel 26) är universellt erkänd. Se även Helminen, M., BFIT 2007 s. 25 och Sallander, A-S., SvSkT 2009 s. 864 f. Se dessutom Mårsäter för ett mer folkrättsligt perspektiv. Mårsäter, O., 2005 s. 77 not 62.

²⁵⁷ Engelen, F., 2004 s. 59-78; Dahlberg, M., 2000 s. 66-82; Sundgren, P., SN 1990 s. 6 f.; Mattsson, N. 2002 s. 194 f.; Sinclair, I., 1984 s. 114-158 och Barenfeld, J., 2005 s. 37-47.

nymer.²⁵⁸ Vidare torde gälla att en objektiv tolkningsmetod bör användas.²⁵⁹ Vad som avses med *sammanhang* förklaras närmare i artikel 31(2). I sammanhanget ingår traktattexten, preambeln, bilagor, överenskommelser rörande traktaten som träffats mellan parterna i samband med traktatens ingående samt dokument som godtagits av den andra parten som samhöriga med traktaten. Utöver sammanhanget ska hänsyn, enligt 31(3), tas till *efterföljande överenskommelser* mellan parterna om traktatens tolkning/tillämpning, efterföljande praxis (där parterna är överens) samt övriga relevanta internationella rättsregler som är tillämpliga i förhållandet mellan parterna. I artikel 31(4) slutligen anges att ett uttryck ska tilläggas en *speciell mening om det fastställts att det var parternas avsikt*. Partsavsiktens centrala betydelse understryks i kommentaren till Wienkonventionen. Det är den objektiva partsavsikten som ska fastställas. Avsikten fastställs således utifrån avtalstexten och artiklarna 31 och 32 i Wienkonventionen.²⁶⁰

I artikel 32 anges vissa *supplementära tolkningsmedel*. Dessa tolkningsmedel kan komma till användning i två fall: 1) för att få bekräftelse på den mening som framkommer vid tillämpningen av artikel 31 eller 2) för att fastställa meningen när en tolkning enligt artikel 31 antingen inte undanröjer dessa oklarheter eller leder till ett resultat som uppenbarligen är orimligt eller oförnuftigt. De supplementära tolkningsmedlen inbegriper förarbetena till traktaten (de svenska förarbetena till införlivandelagen avses således inte) och andra omständigheter vid dess ingående.

I artikel 33 slutligen anges en regel för *hur en tolkning av traktater som bestyrkts på två eller flera språk skall ske*. Huvudregeln är att dessa texter äger lika vitsord, såvida det inte av traktaten framgår att en bestämd text ska ha företräde i händelse av skiljaktigheter.²⁶¹ Om par-

²⁵⁸ Barenfeld, J., 2005 s. 41.

²⁵⁹ Dahlberg, M., 2000 s. 68; Mattsson, N. 2002 s. 195 och Barenfeld, J., 2005 s. 39 med vidarehänvisningar.

²⁶⁰ Ward, D., m.fl., 2005 s. 31 f.

²⁶¹ Se RÅ 2004 not 59 (svensk-spanska avtalet) som ett exempel på när detta uttalats i praxis. I *Englandsfarar*-målet uttalade Regeringsrätten att utgångspunkten skulle tas i den *svenska texten*. För ett förtydligande av textens innebörd kunde vägledning sökas i den *engelska texten*. Regeringsrätten konstaterade även att eftersom förhandlingarna skett på engelska torde den engelska texten tillmätas särskild betydelse. Detta påstående har dock med rätta kritiserats i doktrinen (se strax nedan). Regeringsrätten har i senare praxis (RÅ 2004 not 59) tagit uttryckligt avstånd från detta synsätt. Se Sundgren, P., BTR 1990 s. 299; Vogel, K., 1997 Intro nr 72a; Dahlberg, M., 2000 s. 72 och Mattsson, N. 2002 s. 217.

terna är överens eller om traktaten föreskriver det kan en version av traktaten på annat språk än det eller de som redan är bestyrkt anses bestyrkt. En annan utgångspunkt vid tolkningen är att traktatens uttryck förutsätts ha *samma mening* i varje bestyrkt text. Om det trots tillämpningen av artikel 31 och 32 framstår som att de olika texterna innehåller skillnader ska den mening användas som med beaktande av traktatens ändamål och syfte bäst sammanjämkar texterna. Detta gäller såvida inte en av texterna givits företräde.

2.2.3.3 OECD: s modellavtal och dess kommentarer

I inledningen till kapitlet har OECD:s modellavtal nämnts. I detta avsnitt presenteras huvuddragen i modellavtalet. En viktig källa till att fastställa avtalsparternas avsikt är kommentarerna till modellavtalet. Kommentarerna till modellavtalet ges särskilt utrymme i det följande. Det är framförallt tre frågor som kommer att diskuteras när det gäller kommentarerna till modellavtalet. För det första berörs frågan om kommentarernas förhållande till Wienkonventionen. För det andra berörs frågan om vilket rättskällevärde som kommentarerna har och frågan om de är bindande för medlemsländerna. Den tredje frågan som diskuteras är betydelsen av ändringar som gjorts i kommentarerna efter det att ett bilateralt avtal har slutits. Samtliga tre frågor har diskuterats ingående i doktrinen. I det följande behandlas de översiktligt.

Skatteavtal ingås vanligtvis mellan två staters regeringar (bilaterala avtal).²⁶² För Sveriges vidkommande har ett multilateralt avtal slutits med de nordiska länderna.²⁶³ Eftersom avtalen bygger på förhandlingar och kompromisser är proceduren för att sluta avtal mycket omfattande och kan ta åtskilliga år.²⁶⁴ Av naturliga skäl kan inte alla länder enas om samtliga principer för internationell beskattning. Av denna andledning finns såväl reservationer som anmärkningar från medlemsländerna bilagda modellavtalets kommentarer. En reservation innebär att en stat reserverar sig mot ordalydelsen av eller principen bakom en viss bestämd artikel.²⁶⁵ Ett land kan även lämna en anmärkning²⁶⁶. Detta

²⁶² Angående riksdagens möjlighet att delegera beslutanderätten till regeringen, se Lindencrona, G., 1994 s. 16 f. och Sandström, K.G.A., 1949 s. 52 ff.

²⁶³ Lag (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna, uppdaterad senast genom SFS 2008:1415.

²⁶⁴ För en genomgång av hur avtalen kommer till se Lindencrona, G., 1994 s. 12 ff. Avtalet med Portugal tog åtta år att förhandla fram!

²⁶⁵ OECD:s modellavtal, Inledningen punkt 31. I kommentarerna till 2005 års utgåva infördes att det inte är nödvändigt att en reservation görs mot ordalydelsen av en artikel om avsikten är att använda en alternativ skrivning som har kommit till uttryck i

innebär att landet inte ansluter sig till den tolkning som har gjorts i kommentarerna. Anmärkningarna kan ge värdefull vägledning om hur de anmärkande länderna kommer att tillämpa den aktuella artikeln.²⁶⁷

Modellavtalet är uppbyggt av sju kapitel. I det första kapitlet (artikel 1–2) bestäms avtalets tillämpningsområde. I artiklarna bestäms vilka personer och vilka skatter som omfattas av avtalet. I kapitel två (artikel 3–5) definieras vissa uttryck. De flesta av avtalets artiklar återfinns i kapitel 3 (artikel 6–21) där fördelningen av beskattningsrätten till inkomster regleras. I kapitel fyra (artikel 22) fördelas rätten till beskattning av förmögenhet. Hur den internationella juridiska dubbelbeskattningen undanröjs framgår av kapitel fem (artikel 23A och 23B). De särskilda bestämmelserna om bl.a. icke-diskriminering, ömsesidiga överenskommelser, utbyte av information m.fl. återfinns i kapitel sex (artikel 24–29). I det sista och sjunde kapitlet finns bestämmelser om ikraftträdande och upphörande (artikel 30–31).

Till varje artikel i avtalet finns utförliga kommentarer bifogade. Syftet med kommentarerna är att illustrera bestämmelserna i avtalet och att underlätta tolkningen av en avtalsbestämmelse som är baserad på modellen.²⁶⁸ OECD:s modellavtal utges numera i lösbladssystem för att löpande kunna uppdateras.²⁶⁹ Den senaste versionen av detta lösbladssystem är från juli 2010. Jag har dock använt mig av modellavtalet som är från år 2008. Några för avhandlingen relevanta ändringar synes inte ha skett i den nya versionen.²⁷⁰

Jag kommer som nämnts att diskutera tre frågor i förhållande till kommentarerna. *Den första frågan är förhållandet mellan Wienkonventionen och kommentarerna till OECD:s modellavtal.* Denna fråga har diskuterats ingående i såväl nationell som internationell doktrin.²⁷¹

kommentarerna eller för att bekräfta en tolkning som har gjorts i kommentarerna. Med anledning härav har antalet reservationer i 2005 års utgåva minskat i förhållande till tidigare utgåvor, se Skatteverket, 2010 s. 475.

²⁶⁶ I engelsk text används benämningen *observations*. Översättningen är hämtad från Francke, J. och Skurmick, H., 1995.

²⁶⁷ OECD:s modellavtal, Inledningen punkt 30.

²⁶⁸ OECD:s modellavtal, Inledningen punkt 28.

²⁶⁹ OECD:s modellavtal, Inledningen punkt 11.

²⁷⁰ Se vid fotnot 214 ovan.

²⁷¹ Ault, H.J., Intertax 1994 s. 144–148; Lindencrona, G., 1994 s. 82 f.; Lang, M., Intertax 1997 s. 7 f.; Vogel, K., 1997 Intro nr 79a–80; Vogel, K., BIFD 2000 s. 614 f.; Dahlberg, M., 2003 s. 150 f.; Barenfeld, J., 2005 s. 49–53; Erasmus-Koen, M. & Douma, S., BFIT 2007 s. 347 f.; Holmes, K., 2007 s. 76; Weiss, F., 2008 s. 157 ff. och Skatteverket, 2010 s. 493 f. För en något annan uppfattning av förhållandet mellan

Olika alternativa tolkningar av hur kommentarerna förhåller sig till Wienkonventionen har presenterats i litteraturen. Det ska här endast kort konstateras att doktrinen är ense om att kommentarerna kan användas. Grunden för att göra så varierar dock avsevärt. Att modellavtalet och dess kommentarer används som hjälp vid avtalstolkning framgår även av praxis.²⁷² Att detta är syftet med modellavtalet och dess kommentarer framgår av punkt 3 i inledningen till modellavtalet. Där framkommer att OECD:s råd har rekommenderat att medlemsstaterna följer modellavtalet såsom det har tolkats i kommentarerna. Kommentarna, såsom de förändras från tid till annan, bör även följas när avtal som baserats på modellen tolkas och tillämpas.²⁷³ Detta uttalande leder oss in på den andra frågan: *Vilket rättskällevärde har kommentarerna till modellavtalet?* Även denna fråga har väckt stor uppmärksamhet i doktrinen.²⁷⁴ Den mest företrädde uppfattningen är att kommentarerna inte är juridiskt bindande.²⁷⁵ Detta framgår även av punkt 29 i inledningen till modellavtalet.²⁷⁶

Wienkonventionen och kommentaren, se Ward, D., BFIT 2006 s. 98 f. Se även Ward, D., m.fl., 2005 s. 15–37.

²⁷² I RÅ 1987 ref. 158 hänvisade Regeringsrätten till punkt 6 i kommentaren till artikel 24 i 1977 års OECD-modell. Jfr dock Mattsson, N. 2002 s. 212 som menar att denna hänvisning inte bör övertolkas. Regeringsrätten använde snarare kommentaren som ett stöd för en redan gjord tolkning. RÅ 1995 not 68; RÅ 1996 ref. 84; RÅ 1997 ref. 35 och RÅ 2001 ref. 38. Även OECD-rapporter har använts av Regeringsrätten som tolkningsdata i RÅ 1991 ref. 107. Även EU-domstolen hänvisar till OECD:s modellavtal och dess kommentarer. Se exempelvis C-256/04 *Bouanich*; C-336/96 *Gilly*; C-279/93 *Schumacker* och C-470/04 *N*.

²⁷³ Inledningen till modellavtalet punkt 3.

²⁷⁴ Se exempelvis Lindencrona, G., 1994 s. 82 och inledningen till modellavtalet punkterna 15 och 29; Dahlberg, M., 2000 s. 90 f.; Dahlberg, M., 2003 s. 137–155; Ward, D., m.fl., 2005 s. 38–63; Douma, S. & Engelen, F., 2008.

²⁷⁵ Se Dahlberg, M., SN 2003 s. 143; Ward, D., m.fl., 2005 s. 38; Pijl, H., ET 2006 s. 224; Ward, D., BFIT 2006 s. 99; Engelen, F., BFIT 2006 s. 105 och Erasmus-Koen, M. & Douma, S., BFIT 2007 s. 344.

²⁷⁶ Engelen synes vara av delvis motsatt uppfattning. Han har lanserat två teorier om att kommentarerna kan vara bindande på grund av *samtycke* eller på grund av *"estoppel"*. Teorierna går i mycket förenklade och kortfattade drag ut på att eftersom ett land inte uttryckligen har tagit avstånd från ett uttryck i kommentarerna så anses landet indirekt ha samtyckt. Estoppel-teorin går ut på att landet genom sitt beteende föranleder den andra avtalsslutande staten att tro att man har accepterat uttrycket. Se Engelen, F., BFIT 2006 s. 106 f. och Erasmus-Koen, M. & Douma, S., BFIT 2007 s. 342 ff. Engelen teorier har såvitt jag kunnat utläsa inte vunnit gehör i allt för stor utsträckning. Se Erasmus-Koen, M. & Douma, S., BFIT 2007 s. 352; Pijl, H., 2008 s. 125; Ward, D., 2008 s. 89. Prof. Ellis synes dock dela Engelen uppfattning, Ellis, M., BFIT 2006 s. 104. Se även Ward, D., m.fl., 2005 s. 51 f. och Barenfeld, J., 2005 s. 55.

Om kommentarerna inte är juridiskt bindande, vilket rättskällevärde har de då? Dahlberg har i en artikel från 2003 diskuterat denna fråga. Baserat på rekommendationen från OECD:s råd, introduktionsavsnittet till modellavtalet, Wienkonventionen och kommentarernas genomslagskraft vid tolkning av skatteavtal drar Dahlberg slutsatsen att de har ett betydande rättskällevärde.²⁷⁷ Denna slutsats har stöd även på annat håll.²⁷⁸ I samma artikel gör Dahlberg en intressant distinktion mellan de olika kommentarerna till de olika artiklarna. Han menar att kommentaren inte bör ses som ett paket utan att olika delar av kommentarerna kan ha olika rättskällevärde.²⁷⁹ Ju längre tid en kommentar har funnits utan att ändras, desto större rättskällevärde torde den ha. Jag delar Dahlbergs (m.fl.) uppfattning att kommentarerna har ett stort rättskällevärde och att de inte bör ses som ett "paket".²⁸⁰ Det är av denna anledning som jag företrädesvis använder uttrycket i pluralis (kommentarerna).

Den tredje frågan är *på vilket sätt som ändringar i kommentarerna påverkar desamma såsom tolkningsmedel för redan ingångna avtal*. Utgångspunkten borde rimligtvis tas i det modellavtal jämte kommentarer som var i kraft när det aktuella skatteavtalet slöts. Vissa författare uttrycker detta som att det modellavtal som gällde när avtalets slöts är bindande vid framtida tolkningar.²⁸¹ Jag delar inte uppfattningen att avtalet (eller dess kommentarer) är bindande, varför jag har svårt att ansluta mig till detta uttryckssätt.²⁸²

Huruvida senare ändringar i kommentarerna kan användas vid tolkning av redan ingångna avtal är en fråga som diskuterats ingående i

²⁷⁷ Dahlberg, M., 2003 s. 137–155.

²⁷⁸ Helminen, M., BFIT 2007 s. 26. Se även Mattsson, N., 2002 s. 211 f. som tillmäter kommentera stort rättskällevärde i form av redovisade expertsynpunkter. Se även Edwardson, A., m.fl., 1991 s. 49 samt lagstiftaren i prop. 2002/04:10 s. 99 för motsvarande slutsatser.

²⁷⁹ Dahlberg, M., 2003 s. 155. Dahlberg menar att kommentaren till 1963 års avtal torde kunna falla in under "ordinary mening" i artikel 31(1) i Wienkonventionen, 1977 års kommentarer under "special mening" i artikel 31(4) och att kommentarerna 1992 (och de därefter) kan falla in under artikel 32 i Wienkonventionen som supplementära tolkningsmedel. I en artikel 2006 diskuterar Pijl i liknande termer, se Pijl, H., ET 2006 s. 216 f.

²⁸⁰ Så har även börjat ske i utländsk doktrin de senaste åren. Se exempelvis Vogel, K., BIFD 2000 s. 612 och Erasmus-Koen, M. & Douma, S., BFIT 2007 s. 339.

²⁸¹ Vogel, K., 1997 nr 82a och Engelen enligt Erasmus-Koen, M. & Douma, S., BFIT 2007 s. 345.

²⁸² Se i anslutning till fotnot 275–276 ovan.

doktrinen.²⁸³ Svaret på frågan varierar kraftigt. Även sättet på vilka domstolarna använder sig av dessa senare ändringar varierar.²⁸⁴ I denna avhandling diskuteras frågan utifrån modellavtalet och tidigare doktrinuttalanden med målsättningen att komma till en egen uppfattning. Denna läggs sedan till grund för den fortsatta analysen i avhandlingens senare delar.

I introduktionskapitlet till modellavtalet tas frågan om förhållandet mellan tidigare ingångna avtal och nyare kommentaruttalanden inledningsvis upp i punkt 3 och därefter i punkterna 33–36. I punkt 3 sägs att skattemyndigheten bör följa kommentarerna, såsom de förändras från tid till annan med beaktande av de anmärkningar som har gjorts, när avtal som baseras på modellen tolkas och tillämpas. Detta uttalande lades dock till när modellavtalet uppdaterades år 1992, vilket skulle kunna illustrera problemet med just ändringar i kommentaren (se strax nedan).

Utgångspunkten (punkt 33–34) synes vara att skattekommittén anser att äldre skatteavtal ska tolkas i nyare OECD-avtals och kommentarers anda. I punkt 35 utvecklas denna fråga. Den första meningen tar sikte på en situation där en *artikel* i modellavtalet har ändrats och lyder:²⁸⁵

Ändringar i artiklarna i modellavtalet och sådan justeringar av kommentarerna som strikt följer av dessa ändringar saknar självfallet betydelse för tolkningen eller tillämpningen av avtal ingångna tidigare, i fall då bestämmelserna i dessa [tidigare ingångna] avtal avviker i sak från de artiklar som har ändrats.

Man skulle kunna säga att en statisk tolkningsmetod används i detta avseende. Materiella ändringar som sker efter ett avtals ikraftträdande kan inte anses ingå i den partsavsikt som fanns när avtalet ingicks.²⁸⁶

Den andra meningen i punkt 35 tar sikte på en situation där *kommentarerna* till artikeln har ändrats och lyder:

Övriga justeringar av eller tillägg till kommentarerna bör i regel anses gälla, när man tolkar och tillämpar avtal som har ingåtts innan dessa

²⁸³ Se Dahlberg, M., 2003 s. 144 ff.; Ward, D., m.fl., 2005 s. 104–111; Barenfeld, J., 2005 s. 53 ff.

²⁸⁴ Se exempelvis Ward, D., m.fl., 2005 s. 95–104.

²⁸⁵ Översättningen är hämtad från Francke, J. & Skurnik, H. Inlägget i [] är ett eget inlägg för att förtydliga hur jag tolkar artikeln.

²⁸⁶ Barenfeld, J., 2005 s. 54.

justeringar och tillägg blivit antagna, eftersom de avspeglar samstämmighet mellan OECD:s medlemsländer i fråga om den rätta tolkningen av gällande bestämmelser eller i fråga om tillämpningen av bestämmelserna på särskilda förhållanden.

Detta uttalande kan anses utgöra ett stöd för ett tyst samtycke. I doktrinen har uppfattningen om innebörden av det tysta samtycket kritiserats.²⁸⁷ En av kritikerna är Barenfeld. Han är kritisk till detta synsätt och menar att det kan finnas åtskilliga andra skäl än samtycke till att en stat inte anmäler en avvikande uppfattning. Han visar därutöver på de svårigheter som finns med den uppdelning i *förtydliganden* och *tillägg* som gjorts i tidigare doktrin. Den uppdelning som åsyftas är en distinktion mellan ändringar av formell (förtydliganden) och materiell (tillägg) natur. Om exempelvis ett tillägg i en kommentar utgör en materiell ändring bör den inte vara vägledande för tidigare ingångna avtal.²⁸⁸ Om ändringen endast utgör ett förtydligande (justering) torde detta kunna få betydelse även för redan ingångna avtal.²⁸⁹

I teorin låter denna uppdelning både lämplig och ändamålsenlig. I praktiken blir det dock svårt att göra en sådan distinktion.²⁹⁰ Barenfeld menar vidare att förtydliganden torde vara ovanliga och avse grammatiska eller andra språkliga tillrättalägganden.²⁹¹ Även utökade exempel eller ytterligare argument ges som ett exempel på ett förtydligande som skulle kunna ges betydelse vid redan ingångna avtal.²⁹² Det ovan gjorda uttalandet i punkt 3 ovan torde mot bakgrund av detta utgöra ett tillägg, vilket även bör gälla för punkt 34–36, då dessa synes ha tillkommit vid revideringen av 1992 års avtal.²⁹³

Tilläggen uppkommer vanligtvis när olika tolkningsmöjligheter finns. OECD kan i dessa fall ta ställning och förespråka ett av tolkningsalternativen. Ett sådant tillägg kan vara av materiell betydelse och även innebära något annat än vad parterna avsett. Av denna anledning

²⁸⁷ Barenfeld, J., 2005 s. 55 f.; Ward, D., m.fl., 2005 s. 94.

²⁸⁸ Barenfeld, J., 2005 s. 53–57. Se de Broe för liknande uppfattning, de Broe, L., 2008 s. 298.

²⁸⁹ Vogel, K., 1997 Intro nr 82b; Dahlberg, M. 2000 s. 95 f.; Dahlberg, M., 2003 s. 145 f.; Barenfeld, J., 2005 s. 55; Ward, D., BFIT 2006 s. 101. Ward menar att när kommentaren tar upp praxis från hur medlemsländerna agerar bör detta studeras utifrån om det är ett förtydligande eller ett tillägg. Om kommentaren vänder på ett tidigare uttalande bör det nya uttalandet inte ha någon betydelse (s. 102).

²⁹⁰ Barenfeld, J., 2005 s. 54 och Ault, H.J., 1993 s. 67–68.

²⁹¹ Barenfeld, J., 2005 s. 54–55.

²⁹² Ward, D., m.fl., 2005 s. 79–80.

²⁹³ Se van Raad, K., 2009/10 s. 60 f.

anser jag det mindre lämpligt att oreflekterat följa uttalanden i kommentarerna. Det finns även konstitutionella problem med detta ambulatoriska förhållningssätt till kommentarerna.²⁹⁴ Därutöver ansluter jag mig till uppfattningen att senare ändringar i kommentarerna kan tjäna som vägledning i form av uttalanden av högt kvalificerade skattejurister (doktrin) när dessa är väl motiverade.²⁹⁵

2.2.3.4 Övriga rättskällor

I detta avsnitt kommenteras kort den roll som de svenska förarbetena och Regeringsrättens praxis kan ha vid användandet av en folkrättslig tolkningsmetod.

Det har ovan konstaterats att de *svenska förarbetena* till införlivandelagarna inte utgör sådana tolkningsmedel som avses i artikel 32 i Wienkonventionen. Dahlberg menar dock att uttalanden i de interna förarbetena i vissa fall skulle kunna falla in under artikel 32 på så sätt att de uppgifter som återfinns i förarbetena kan utgöra en upplysning om innehållet i ett supplementärt tolkningsmedel.²⁹⁶ Dahlberg tar även upp frågan om de interna förarbetsuttalanden kan anses utgöra en del av det sammanhang som åsyftas i artikel 31 i Wienkonventionen. Han menar att för det fall att det svenska uttalandet kan bekräftas av ett motsvarande uttalande från den andra avtalsslutande staten så kan förarbeten utgöra ett sådant dokument som kan utgöra en del av sammanhanget som åsyftas i artikel 31.²⁹⁷ Jämfört med hur förarbetsuttalanden används i andra (interna) sammanhang framstår rättskällevärdet av dessa vid avtalstolkning som lågt.²⁹⁸ För en något avvikande uppfattning kan ett uttalande från Regeringsrätten nämnas. I RÅ 1997 ref. 35 uttalade Regeringsrätten att allmänna uttalanden i förarbeten till andra skatteavtal torde kunna bli tillämpliga inte bara på det aktuella avtalet utan även för redan existerade och kommande avtal. Bestämmer som har samma lydelse borde således tolkas på samma sätt såvida inte sammanhanget föranleder annat, menade Regeringsrätten. Även omständigheten att Regeringsrätten i RÅ 2008 ref. 24 likställde

²⁹⁴ Se Dahlberg, M., 2003 s. 146 och Barenfeld, J., 2005 s. 56.

²⁹⁵ Mattsson, N., 2002 s. 211 f.; Barenfeld, J., 2005 s. 57 och Helminen, M., BFIT 2007 s. 26. Se även Avery Jones för liknande argumentation. Avery Jones, J., BIFD 2002 s. 103.

²⁹⁶ Dahlberg, M., 2000 s. 75–80.

²⁹⁷ Dahlberg, M., 2000 s. 78.

²⁹⁸ Dahlberg, M., 2007 s. 165; Pelin, L., SN 1996 s. 297; Lindencrona, G., 1994 s. 82 f; Sundgren, P., SN 1996 s. 115. Samtliga författare förespråkar en folkrättslig tolkningsmetod.

införlivandelagen med annan svensk lag skulle kunna ses som ett argument för att förarbetena eventuellt bör ha en högre status i dessa sammanhang.²⁹⁹

Regeringsrättens praxis är prejudicerande. Praxis har i modern tid fått ökad betydelse som rättskälla. Även graden av ”bundenhet” vid prejudikat synes ha ökat i svensk rättstillämpning.³⁰⁰ Vid en folkrättslig tolkningsmetod utgör rättspraxis en rättskälla. Även praxis rörande andra skatteavtal än det i det konkreta fallet aktuella avtalet kan vara av betydelse.³⁰¹ I internationell doktrin förespråkas även att en utblick görs till praxis i den andra avtalsslutande staten, eftersom den kan ge vägledning för hur uttrycket ska tolkas i det andra landet och därmed skapa möjligheten till att samma tolkning görs i båda staterna.³⁰² Denna utblick accepteras av de flesta stater enligt en undersökning som IFA har gjort.³⁰³

2.2.4 Avslutande kommentarer och utgångspunkter för den fortsatta analysen

I avsnitt 2.2 har såväl tolkningsmetoder som rättskällor diskuterats. Detta har närmare bestämt gjorts i avsnitt 2.2.2 och 2.2.3. I det första av dessa avsnitt har de olika metoderna för att tolka avtal behandlats. En central målsättning vid avtalstolkning är att nå samma tolkning av ett uttryck i avtalet i de båda avtalsslutande staterna. En tolkningsmetod i fyra steg har identifierats:

1. Om ett uttryck finns *definierat* i avtalet ska den innebörd som ges där användas (folkrättslig tolkningsmetod). Som exempel kan nämnas definitionen av fast driftställe (artikel 5 i modellavtalet).

²⁹⁹ Se exempelvis Kellgren, J., 1997 s. 13 för uttalanden om att svenska förarbeten normalt sett har stor betydelse vid tolkning av skattelag. Se även förarbetsuttalandena som nämnts i fotnot 225 ovan.

³⁰⁰ Strömholm, S., 1996 s. 375.

³⁰¹ Se Lindencrona, G., 1994 s. 83 med vidarehänvisning till RÅ 1972 ref. 34.

³⁰² Vogel, K., 1997 Intro nr 74; Databas för tolkning av avtal: <http://online2.ibfd.org/cl/>. samt Wijnen, W.F.G., IUR 2007 s. 16–18.

³⁰³ Vogel, K. & Prokisch, R., 1993 s. 63; Bokström, K. & Ty Iström, R., 1993 s. 569; Vogel, K., 1997 Intro nr 83–88; Arnold, B.J., BFIT 2009 s. 4. Ward noterar dock (i en komparativ analys) en fara med att göra denna utblick. Han visar på fall där utländsk praxis har använts utan att den nationella domstolen reflekterat över huruvida den utländska praxisen förändrats pga. ändringar i modellavtalet eller dess kommentarer. Ward, D., IBFD 2007 s. 185–187.

2. I de fall avtalet *uttryckligen hänvisar* till den nationella rätten ska den utpekade rätten tillämpas (internrättslig tolkningsmetod). Båda dessa steg är relativt sett ovanliga i avtalssammanhang varför det tredje steget får störst genomslag.
3. Enligt den *allmänna tolkningsbestämmelsen* i artikel 3(2) i modellavtalet/nordiska avtalet ska företräde ges åt en folkrättslig tolkningsmetod.
4. För det fallet att det inte går att fastställa partstavsikten vid en folkrättslig tolkningsmetod kan en internrättslig tolkningsmetod tillämpas. Som framgått ovan utgör denna metod en sista utväg, eftersom den ofta kan leda till att olika tolkningar görs i de båda staterna.³⁰⁴

När en internrättslig tolkningsmetod tillämpas används de traditionella rättskällorna i den aktuella staten. I avsnittet 2.2.3 har en kort redogörelse gjorts över de rättskällor som en rättstillämpare använder vid en folkrättslig tolkningsmetod. Dessa utgörs främst av Wienkonventionen om traktaträtten och OECD:s modellavtal jämte kommentarer. Frågan om de svenska förarbetena till införlivandelagarna har fått en ökad betydelse i och med Regeringsrättens uttalande att införlivandelagarna har samma dignitet som annan svensk lagstiftning har identifierats.³⁰⁵ I den fortsatta analysen tar jag min främsta utgångspunkt i modellavtalet och dess kommentarer. Jag uppfattar att dessa har stöd i Wienkonventionen men utgör en mer specificerad vägledning i förhållande till skatteavtal än Wienkonventionen. Av avsnitt 2.2.3.3 framkommer dessutom att kommentarerna till modellavtalet har en stark ställning som rättskälla. Det har vidare konstaterats att ändringar i kommentaren bör beaktas med försiktighet. Den åtskillnad som görs mellan förtydliganden och tillägg har visat sig vara komplicerad. Förtydliganden torde dock kunna få större genomslag än materiella tillägg för redan ingångna avtal.

³⁰⁴ Se ovan samt Mattsson, N., 2002 s. 94.

³⁰⁵ Uttalandet skedde i RÅ 2008 ref. 24 och kan tolkas som ett argument för en internrättslig tolkningsmetod. Se även exemplen i förarbetena som nämnts i fotnot 225 ovan.

2.3 Regelkonkurrens

2.3.1 Allmänt

Inledningsvis kan det konstateras att skatteavtal (införlivandelagen) och regler i IL har samma rättsliga ställning.³⁰⁶ *Lex superior*-principen gäller såldes inte på skatteavtalsrättens område.³⁰⁷

Arbetsmetodologiskt bör man ändå först studera den interna rätten. I ett andra led studeras vad aktuellt skatteavtal säger.³⁰⁸ Den allmänna uppfattningen har fram till Regeringsrättens dom i RÅ 2008 ref. 24 varit att avtalet kan begränsa de skatteanspråk som den nationella rätten ställer. Rättsfallet kan dock tolkas som att en regelkonkurrens uppstår när avtalet begränsar den nationella rätten. De olika derogationsprinciperna ska tillämpas för att se vilken lag (IL eller införlivandelagen (skatteavtalet)) som ska ges företräde. I det a inledande avsnitt presenteras kort problemet med regelkonkurrens. I avsnitt 2.3.2 analyseras RÅ 2008 ref. 24 och tre förhandsbesked från Skatterättsnämnden närmare. Avsnittet avslutas (2.3.3) med kommentarer om några av de oklarheter som anses råda i dagsläget och avseende de utgångspunkter som tas för den efterföljande analysen i avhandlingen.

En situation av regelkonkurrens anses föreligga när två rättsregler är tillämpliga samtidigt, men då dessa omöjligt kan användas samtidigt.³⁰⁹ När man ser till problemet med regelkonkurrens finns en uppfattning i doktrinen att man bör skilja mellan skenbar och verklig regelkonkurrens.³¹⁰ En regelkonkurrens anses skenbar om en lagregel inskränker eller på annat sätt motsäger en annan lagregel, men då det av lagtexten, av lagens systematik eller på andra sätt framgår att en av reglerna ska ha företräde framför den andra. *Det är endast då det inte genom en tolkning går att avgöra om en bestämmelse ska ha företräde framför en annan som en verklig regelkonkurrens föreligger.*³¹¹ En förutsätt-

³⁰⁶ Se avsnitt 2.1.3 ovan och RÅ 2008 ref. 24.

³⁰⁷ Lang framhåller att *lex superior*-principen inte är en vanlig princip i skatteavtals-sammanhang. Se Lang, M., Intertax 2007 s. 151 med vidarehänvisning till Lang (ed.) Tax Treaty Interpretation (2001).

³⁰⁸ Se vid fotnot 207 ovan.

³⁰⁹ Aldén, S., 1998 s. 31.

³¹⁰ Aldén, S., 1998 s. 41; Grundström, K-J., SN 2010 s. 163.

³¹¹ Aldén, S., 1998 s. 41 med vidarehänvisningar. Se även Grundström, K-J., SN 2010 s. 163 f.

ning för att tillämpa derogationsprinciperna i en regelkonkurrenssituation är att regelkonkurrensen är verklig och inte endast skenbar. Arbetshypotesen borde vara att enbart en skenbar regelkonkurrens föreligger.³¹² Så synes även vara fallet beträffande en regelkonkurrens mellan en regel i ett skatteavtal och i intern rätt. Detta följer av avtalens syfte, uppbyggnad, mm. Man skulle kunna säga att i avsaknad av klara ställningstaganden som utsäger något annat så kan det förutsättas att regeringens utgångspunkt är att man i rättstillämpningen ska fullgöra Sveriges folkrättsliga åtaganden när dessa införlivas i den svenska rättsordningen.³¹³ Regelkonkurrensen framstår därvid som skenbar.

Det framstår även som lagstiftarens vilja, i de allra flesta fall, är att bestämmelser i skatteavtalen ska ges företräde. Stöd för detta antagande finns i att skatteavtalen i stor utsträckning skulle mista sin funktion, om regelkonkurrensen alltid skulle ses som verklig och lösas med stöd av derogationsprinciperna.

I vissa fall förekommer dock uttalanden i förarbeten att de interna reglerna ska gälla oavsett bestämmelser i skatteavtal. I de fallen torde en verklig regelkonkurrens föreligga och derogationsprinciperna bör användas.³¹⁴

De derogationsprinciper som ska användas vid en verklig regelkonkurrens är *lex specialis*-principen³¹⁵ och *lex posterior*-principen³¹⁶. *Lex specialis*-principen innebär att en allmän regel ska stå tillbaka framför en mer speciell bestämmelse.³¹⁷ Såväl Vogel som Dahlberg förespråkar detta synsätt och menar att skatteavtalen torde utgöra *lex specialis* i förhållande till intern rätt.³¹⁸

³¹² Aldén, S., 1998 s. 41.

³¹³ Se Svanberg och Werkells motivering i Skatterättsnämndens förhandsbesked dnr 131-08/D (2009-12-22), fråga 4. Se även i avsnitt 2.2.2 ovan om den fördragskonforma/intentionsbaserade tolkningsmetoden.

³¹⁴ Eventuellt skulle CFC-reglerna kunna vara ett sådant exempel. Se förarbetena till CFC-lagstiftningen prop. 2003/04:10 s. 100 f. Holmberg och Barenfeld synes mena att Regeringsrättens tolkning går att förena med uttalanden i förarbetena till den nya CFC-lagstiftningen. Författarna tolkar förarbetena så att lagstiftaren förordar en treaty override i detta fall. Se Holmberg, S-E. & Barenfeld, M., SN 2009 nr 10 s. 631. Se även Grundström, K-J., SN 2010 s. 164 ff.

³¹⁵ *Lex specialis derogat legi generali*, nedan benämnd *lex specialis*-principen.

³¹⁶ *Lex posterior derogat legi priori*, nedan benämnd *lex posterior*-principen.

³¹⁷ Aldén, S., 1998 s. 20.

³¹⁸ Vogel, K., 1997 Intro 135a och Dahlberg, M., särskilt yttrande i Skatterättsnämndens förhandsbesked dnr 73-08/D (2009-04-02) *Thailands-målet* och skiljaktig mening i Skatterättsnämndens förhandsbesked dnr 131-08/D *Schweiz-målet*. Se även exempelvis Wouters, J., & Vidal, M., 2006 s. 20.

Enligt *lex posterior*-principen får en nyare regel företräde framför en äldre regel.³¹⁹ I avtalssammanhang skulle det innebära att en senare tillkommen intern lag skulle ges företräde framför en bestämmelse i ett skatteavtal. Som nämnts redan i kapitel 1 förändras de skatterättsliga reglerna i IL i snabb takt. Dessa har därför ofta tillkommit eller ändrats senare än avtalen. *Lex posterior*-principen skulle innebära att dessa regler ska ges företräde.

Aldén redogör i sin avhandling för de olika derogationsprincipernas inbördes förhållande. *Lex specialis*-principen har högre rang än *lex posterior*-principen, varför den bör prövas först.³²⁰ Den förra kan dock endast användas vid situationer där det är fråga om inskränkningar mellan de aktuella reglernas tillämpningsområde.³²¹ Detta innebär att för att kunna bedöma om *lex specialis*-principen är tillämplig i en given situation måste ett klagörande göras huruvida den prövade regelns tillämpningsområde i sin helhet samtidigt utgör en mindre del av en annan bestämmelses tillämpningsområde.³²² Om den prövade regeln utgör en sådan del av en annan regel kan den förra anses vara *lex specialis* i förhållande till den andra bestämmelsen. Ett vanligt exempel på inskränkningar är medvetet lagstiftade undantag i förhållande till andra regler.³²³ Aldén drar slutsatsen att om man utgår från rättsregelns "lokala" svenska tillämpningsområde, är det möjligt att en avtalsregel kan betraktas som en inskränkning av en intern bestämmelse och således derogera den interna bestämmelsen med stöd av *lex specialis*-principen på så sätt att avtalets bestämmelser ges företräde.³²⁴ Att ge avtalet företräde med stöd av *lex specialis*-principen skulle också kunna motiveras mot bakgrund av avtalets folkrättsliga dimension.

Om *lex specialis*-principen inte fungerar bör en prövning av *lex posterior*-principen ske. Principen skulle leda till att den nyare av skatteavtalsbestämmelsen och den interna regeln skulle ges företräde. Som

³¹⁹ Aldén, S., 1998 s. 194.

³²⁰ Aldén, S., 1998 s. 205 med vidarehänvisning till maxime i *lex posterior generalis non derogat legi priori speciali* och till Frändberg (not 28).

³²¹ Aldén, S., 1998 s. 197 f. Inskränkningar måste skiljas från situationer där identitet föreligger mellan de två reglerna (samma tillämpningsområde) och där interferens (delvis överlappande tillämpningsområde) föreligger. Se även s. 231–234.

³²² Aldén, S., 1998 s. 196.

³²³ Aldén, S., 1998 s. 197.

³²⁴ Aldén, S., 1998 s. 233. Med "lokala" avses bestämmelsens betydelse för svensk del. Man bortser helt enkelt från det tillämpningsområde som avtalets bestämmelser har i den andra avtalsslutande staten.

framgår av annan litteratur finns många problem med en sådan tillämpning.³²⁵ Jag fördjupar mig inte i dessa problem.

2.3.2 Analys av praxis rörande frågan om regelkonkurrens

2.3.2.1 Inledning

Regeringsrätten har i två domar meddelade den 3 april 2008 gjort en intressant tolkning av förhållandet mellan en bestämmelse i ett skatteavtal och interna skatterättsliga regler i inkomstskattelagen.³²⁶ I det följande kommenteras det mål som sedermera blev referatmål, RÅ 2008 ref. 24. Efter Regeringsrättens domar har Skatterättsnämnden behövt förhålla sig till dessa. En diskussion om några av Skatterättsnämndens förhandsbesked förs i avsnitt 2.3.2.3. Såväl Regeringsrättens domar som Skatterättsnämndens förhandsbesked har lett till stor uppståndelse i doktrinen.³²⁷ Även denna beaktas i de följande avsnitten.

2.3.2.2 RÅ 2008 ref. 24

I RÅ 2008 ref. 24 prövades frågan om de svenska CFC-reglerna stred mot skatteavtalet med Schweiz. De svenska CFC-reglerna är tekniskt komplicerade och deras ställning i förhållande till såväl skatteavtal som EU-rätt får anses komplex.³²⁸ Målet var ett överklagat förhandsbesked. Skatterättsnämndens majoritet kom i sitt besked fram till att reglerna i skatteavtalet inte begränsade de svenska skatteanspråken utan att reglerna var förenliga.³²⁹ Rent arbetsmetodologiskt studerade nämnden först vad den nationella rätten ställde för beskattningsanspråk och sedan huruvida avtalet begränsade dessa. Detta sätt att angripa skatteavtalsrättsliga problem får anses vara det sätt som varit det rådande

³²⁵ Dahlberg, M., SN 2008 s. 482–489; Mutén, L., SvSkT 2008 s. 353–357; Mutén, L., DN Debatt (2008-08-07); Kleist, D., SN 2008 s. 708–714 och Hultqvist, A., SvSkT 2010 s. 520–534.

³²⁶ RÅ 2008 ref. 24 och RÅ 2008 not 61 *OMX-målet*.

³²⁷ Dahlberg, M., SN 2008 s. 482–489; Mutén, L., SvSkT 2008 s. 353–357; Mutén, L., DN Debatt (2008-08-07); Kleist, D., SN 2008 s. 708–714; Hilling, M., Intertax 2008 s. 455–461; Jermsten, H. & Sandström, G., 2009 s. 243–248; Holmdahl, S-E. & Barenfeld, M., SN 2009 s. 627–634; Grundström, K-J., SN 2010 s. 159–166; Sallander, A-S., SvSkT 2010 s. 177–204 och Hultqvist, A., SvSkT 2010 s. 520–534.

³²⁸ Se exempelvis punkt 23 och 26 i kommentarerna till artikel 1 i OECD:s modellavtal.

³²⁹ Skatterättsnämndens förhandsbesked dnr 147-04/D (2005-04-04).

arbetssättet (hitintills). Arbetssättet grundas som nämnts på syftet med avtalet, dvs. främst att fördela beskattningsrätten mellan de avtalsslutande staterna och att undvika dubbelbeskattning. Man skulle även kunna uttrycka det som att när ett skatteavtal ingås avstår Sverige från skatteanspråk som följer av svensk lag. Det var även på detta sätt som Regeringsrätten uttryckte sig i RÅ 2008 ref. 24. Dästo mer förvånande kan man därför uppfatta att det var när domstolen kom till slutsatsen att avtalet inte ens behövde analyseras. Regeringsrätten delade nämligen Skatterättsnämndens uppfattning att avtalet inte hindrade svensk beskattning, men grundade i motsatts till nämnden inte denna bedömning på en analys av avtalets innehåll. Istället konstaterade domstolen att en situation när två lagar är sinsemellan oförenliga ska frågan om vilken lag som har företräde lösas med utgångspunkt i de principer som tillämpas vid regelkonkurrens. För att kunna göra ett sådant uttalande torde rätten ha tolkat och tillämpat avtalet och kommit fram till att skatteavtalet ledde till ett annat resultat än en tillämpning av IL. Om så vore fallet hade det varit synnerligen lämpligt om rätten tydliggjort att så skett. För mig framstår det som att Regeringsrätten företar ett cirkelresonemang: Utgången av en tolkning av bestämmelserna i IL och skatteavtalet är att reglerna är oförenliga.³³⁰ Problemet löses genom att tillämpa derogationsprinciperna vid regelkonkurrens. Någon analys av avtalet behöver därför inte göras. Hur kom i så fall rätten fram till att bestämmelserna i avtalet och IL var oförenliga?

Stöd för att avtalet borde ha tolkats finns bl.a. i en artikel av två regeringsråd publicerade efter domen.³³¹ Regeringsråden menar att om två lagar inte går att förena med stöd av vanliga tolkningsmetoder (som t.ex. fördragskonform tolkning) så föreligger en regelkonflikt som får lösas med derogationsprinciperna. Regeringsråden skriver i anslutning till detta att:³³²

En fördragskonform tolkning är alltså inte aktuell när en på ett internationellt åtagande grundad lag inte går att förena med en annan lag.

³³⁰ Detta tolkar jag som att den ena lagen (IL) säger att Sverige kan beskatta inkomsten och den andra (avtalet med Schweiz) säger att Sverige inte kan beskatta inkomsten.

³³¹ I artikeln diskuterar regeringsråden huruvida de folkrättsliga förpliktelser som anses uppkomma i och med ingåendet av skatteavtalen även åligger domstolarna. Artikeln kan tolkas som att regeringsråden uppfattar att det är svenska statens uppgift att uppfylla folkrättsliga förpliktelser medan domstolens uppgift är att följa svensk lag. Jermsten, H. & Sandström, G., 2009 s. 243–248.

³³² Jermsten, H. & Sandström, G., 2009 s. 248.

Däremot är naturligtvis innehållet i åtagandet av avgörande betydelse om man gjort bedömningen att införlivandelagen ska ha företräde framför den andra lagen. Men det var alltså inte på det sättet i RÅ 2008 ref. 24.

Uttrycket *innehållet i åtagandet* tolkar jag som att avtalet de facto måste beaktas. Om exempelvis en fördragskonform tolkning³³³ görs och reglerna även efter denna tolkning framstår som oförenliga ska derogationsprinciperna användas, dvs. om en verklig regelkonkurrens föreligger.

När det gäller derogationsprinciperna ger Regeringsrätten *lex posterior-principen* fullt utslag i rättsfallet.³³⁴ Även en tillämpning av *lex specialis-principen* kan tolkas in i uttalandet *just det slag av verksamhet*.³³⁵ Regeringsrätten skriver:

Om två lagar skulle visa sig vara sinsemellan oförenliga får frågan om vilken lag som har företräde lösas med utgångspunkt i de principer som tillämpas vid regelkonkurrens. I detta hänseende kan konstateras att de aktuella CFC-reglerna har tillkommit efter det att skatteavtalet införlivades med svensk rätt och tar sikte på just det slag av verksamhet som det schweiziska bolaget bedriver. Vid sådant förhållande står det klart att CFC-reglerna har företräde och ska tillämpas oberoende av vad en tillämpning av bestämmelserna i avtalet kan ge för resultat. Någon analys av avtalet behöver därför inte göras.

Regeringsrättens lösning på problemet med regelkonkurrens har som nämnts utsatts för hård kritik i olika sammanhang.³³⁶ Kritiken har rört det faktum att *lex posterior* har använts. Detta har i doktrinen tolkats dels som att Regeringsrätten frångått en folkrättslig tolkningsmetod, dels som att Regeringsrättens agerande leder till treaty override/judicial

³³³ Även regeringsrådet Ebbesson ger i en artikel i samma bok uttryck för att Regeringsrätten genomgående bör tolka och tillämpa svensk rätt, så länge som möjligt, i överensstämmelse med internationell rätt. Ebbesson, J., 2009 s. 95.

³³⁴ Dahlberg, Mutén, Ebbesson, Björkman och Edlepil synes tolka rättsfallet som att *lex posterior*-principen gav full verkan. Hilling, Jermsten och Sandström och Kleist har även noterat att *lex specialis* synes ha tillmätts betydelse. Dahlberg, M., SN 2008 s. 485; Mutén, L., SvSkT 2008 s. 354; Björkman, B. & Edlepil, R., SvSkT 2008 s. 541; Hilling, M., Intertax 2008 s. 458; Kleist, D., SN 2008 s. 709 och Jermsten, H. & Sandström, G., 2009 s. 248.

³³⁵ I tidigare praxis har domstolen kommit fram till att senare ändringar i den nationella rätten inte påverkar tillämpligheten av en skatteavtalsbestämmelse. Rätten konstaterade i RÅ 1989 ref. 37 att Sverige åtminstone kunde hävda den beskattningsrätt som gällde när avtalet ingicks.

³³⁶ Se fotnot 327 ovan.

treaty override.³³⁷ Kritiken har även rört det faktum att Regeringsrätten inte tillämpade avtalet.³³⁸ Jag ansluter mig till mycket av den kritik som har framförts, men avser inte att fördjupa den ytter igare.

Regeringsrätten skulle dock ha kunnat komma till samma slut utan att ha orsakat osäkerhet om den folkrättsliga tolkningsmetodens rättsliga ställning. En lösning vore att: 1) konstatera att en regel i IL och en regel i införlivandelagen (skatteavtalet) har samma dignitet, 2) tolka den interna rätten och konstatera att skattskyldighet föreligger, 3a) konstatera att CFC-reglerna inte omfattas av skatteavtalet, med stöd av exempelvis uttalanden i kommentarerna till modellavtalet eller 3b) pga. att lagstiftaren uttryckligen uttalat att CFC-reglerna ska tillämpas oavsett en tillämpning av skatteavtal, pga. deras karaktär av internationellt erkända motverkansåtgärder. De båda tolkningsalternativen (3a–b) skulle innebära att 4) Sverige kunde beskatta enligt CFC-reglerna, utan att avtalet hindrade detsamma. Mot bakgrund av det sätt som Regeringsrätten uttalar sig i målet framstår det som att en tolkningsoperation inte har skett. Kanske att domstolens resonemang om att avtalet inte behöver tolkas kan förstås mot bakgrund av CFC-reglernas särställning som internationellt erkända motverkansåtgärder (tolkningsalternativ 3a–b ovan).

När det gäller tolkningsalternativ 3a) kan följande utvikning eventuellt anses befogad. I kommentarerna till modellavtalet framgår att CFC-regler som har införts efter avtalets ingående inte nödvändigtvis behöver omfattas av avtalet. Om man delar denna uppfattning behöver avtalet inte tillämpas och inte heller tolkas. Regeringsrättens uttalande (se citat nedan) kanske rent av tog sikte på dessa uttalanden i kommentarerna och inte på *lex posterior*-principen.

[i] detta hänseende kan konstateras att de aktuella CFC-reglerna har tillkommit efter det att skatteavtalet införlivades med svensk rätt och tar sikte på just det slag av verksamhet som det schweiziska bolaget driver.

Det som talar emot en sådan tolkning är att rätten uttryckligen hänvisar till de olika principerna som gäller vid regelkonkurrens. Dessutom borde Regeringsrätten ha kunnat stanna här, någon regelkonkurrens

³³⁷ Dahlberg, M., SN 2008 s. 487; Mutén, L., SvSkT 2008 s. 353–357 och Kleist, D., SN 2008 s. 712.

³³⁸ Hilling, M., Intertax 2008 s. 458 och min analys strax ovan.

torde inte föreligga. Man skulle dock kunna se dessa interna motverkansåtgärder som att de begränsas av avtalen och att en verklig regelkonkurrens därför föreligger.³³⁹ Med ett sådant synsätt kan derogationsprinciperna användas.

När det gäller tolkningsalternativ 3b) är en möjlighet att gå vägen via förarbetena till de svenska CFC-reglerna och konstatera att lagstiftarens syfte uttryckligen är att de svenska reglerna ska tillämpas oavsett innehållet i skatteavtalet. En sådan tolkning har gjorts i doktrinen, som menar att det då eventuellt kan handla om en verklig regelkonkurrens.³⁴⁰ Även en sådan tolkning skulle innebära att avtalet inte behöver tolkas och att derogationsprinciperna eventuellt skulle kunna användas.

Om vi efter denna korta utveckling om olika tolkningsmöjligheter återgår till domen, så uttalar domstolen som nämnts att *om* två lagar skulle visa sig vara sinsemellan oförenliga får frågan om vilken lag som har företräde lösas med utgångspunkt i de principer som tillämpas vid regelkonkurrens. Det är således tydligt att Regeringsrätten menar att om regelkonkurrens föreligger ska derogationsprinciperna användas. En välvillig uttolkare av uttalandet skulle anta att det handlar om en verklig regelkonkurrens. Detta skulle innebära att avtalet antagligen tolkades som att det begränsade den svenska beskattningsrätten³⁴¹ (vilket Regeringsrättens inte synes ha gjort) eller att ettdera av de båda tolkningsalternativen (3a–b) är tillämpligt.

En vanlig uppfattning är att en tillämpning av *lex posterior*-principen kan leda till treaty override. Treaty override innebär något förenklat att en stats interna lagstiftning ges företräde framför ett avtal.³⁴² Detta kan ske medvetet av lagstiftaren eller mer eller mindre

³³⁹ Se vidare kommentaren till artikel 1 punkt 23 och 26 och Sallander, A-S., SvSkT 2010 s. 193 och 196 (tolkningsalternativ 2).

³⁴⁰ Grundström, K-J., SN 2010 s. 164 fotnot 12. Se även Holmdahl, S-E. & Barenfeld, M., SN 2009 s. 631 och Benktsson, A. & Johansson, A., 2010 s. 760 med vidarehänvisningar till prop. 1993/94:50 s. 272. För motsatt uppfattning se Kleist, D., SN 2008 s. 713; Mutén, L., SvSkT 2008 s. 356 och Hilling, M., Intertax 2008 s. 457.

³⁴¹ Till denna slutsats kan man komma genom en tolkning av avtalet (Dahlberg, M., SN 2008 s. 484 och Hilling, M., Intertax 2009 s. 459). Enligt min uppfattning innebär detta tolkningsalternativ enbart att en skenbar regelkonkurrens föreligger. Avtalet borde ges företräde. Föreligger däremot en verklig regelkonkurrens ska derogationsprinciperna tillämpas.

³⁴² I OECD:s rapport "Tax Treaty Override" från år 1989 anges i paragraf 2 att med treaty override åsyftas "... a situation where the domestic legislation of a State overrides provisions of either a single treaty or all treaties hitherto having had effect in that State". Rapporten behandlar dock enbart treaty override som är avsiktlig och som står i uppenbar motsättning till åtaganden i skatteavtal. Se paragraf 5 i nyss nämnda rapport.

medvetet av exempelvis en domstol.³⁴³ Att agera så att treaty override föreligger anses som ett handlande i strid med folkrättsliga åtaganden. USA som tillämpar *lex posterior*-principen har utsatts för hård kritik i doktrinen.³⁴⁴

Även Regeringsrättens dom och hänvisning till *lex posterior*-principen har utsatts för hård kritik pga. de konsekvenser den kan få för Sveriges möjligheter att ingå skatteavtal med andra stater.³⁴⁵ Jag ansluter mig till denna kritik som har framförts avseende användandet av *lex posterior*-principen i skatteavtalssammanhang.³⁴⁶ En mer acceptabel lösning vore att tillämpa *lex specialis* och argumentera för att skatteavtalen utgör *lex specialis* i förhållande till reglerna i IL.³⁴⁷ En välvillig tolkning av Regeringsrättens hårt kritiserade dom är att rätten funnit att en (verklig) regelkonkurrens förelåg och att avtalet inte behövde tolkas pga. att CFC-reglerna utgjorde interna motverkansåtgärder. Principerna om *lex posterior* och *lex specialis* kanske också kan ses mot bakgrund av detta.

2.3.2.3 Skatterättsnämndens förhandsbesked

Skatterättsnämnden har under år 2009 prövat fyra mål där frågan om regelkonkurrens till viss del har uppmärksamrats. Tre av målen rörde tioårsregeln och benämns i det följande *Thailands-målet*, *Schweiz-*

³⁴³ Domstolens agerande skulle kunna ske av misstag, genom ignorering eller pga. att det handlar om avsevärda skattebelopp. Miller, A. & Oats, J., 2009 s. 112. Se även Vogel, K., 1997 s. Intro 124a-135a. för ytterligare varianter av treaty override.

³⁴⁴ I USA krävs ett medvetet ställningstagande att treaty override ska ske. USA har på senare tid använt sig av en mjukare framtoning i förhållande till treaty override, se Mutén, L., SvSkT 2008 s. 355 f. I övriga stater som tillämpar principen försöker man, som jag uppfattar det, tolka den senare lagen i överensstämmelse med internationella principer. Vogel, K. & Prokisch, R., 1993 s. 59 f. Även Danmark, som tillämpar ett dualistiskt synsätt, synes ansluta sig till USA:s linje, om det ställdes på sin spets. Michelsen, A., 2003 s. 52. Enligt Michelsen råder det i doktrinen enighet om att USA genom sitt synsätt handlar folkrättsstridigt. Michelsen, A., 2003 s. 54. Detsamma torde därmed även gälla Danmark.

³⁴⁵ Vogel, K. & Prokisch, R., 1993 s. 59; Aldén, S., 1998 s. 235; Dahlberg, M., SN 2008 s. 486 ff.; Mutén, L., SvSkT 2008 s. 356; Kleist, D., SN 2008 s. 714; Grundström, K.-J., SN 2010 s. 166; Sallander, A.-S., SvSkT 2010 s. 193 och Hultqvist, A., SvSkT 2010 s. 532.

³⁴⁶ Vogel, K. & Prokisch, R., 1993 s. 59; Aldén, S., 1998 s. 235; Dahlberg, M., SN 2008 s. 486 ff.; Mutén, L., SvSkT 2008 s. 356; Kleist, D., SN 2008 s. 714; Grundström, K.-J., SN 2010 s. 166; Sallander, A.-S., SvSkT 2010 s. 193 och Hultqvist, A., SvSkT 2010 s. 532.

³⁴⁷ Att avtalen utgör *lex specialis* i förhållande till intern rätt förespråkas i doktrinen av bl.a. Dahlberg och Vogel se fotnot 318.

målet och *Greklands-målet*.³⁴⁸ *Greklands-målet* är närmast identiskt med *Schweiz-målet* och endast det senare analyseras i det följande. Samtliga mål har överklagats till Regeringsrätten.³⁴⁹ I det första målet prövades tioårsregeln i dess lydelse från år 2008 i förhållande till skatteavtalet med Thailand (*Thailands-målet*).³⁵⁰ Det thailändska avtalet är från år 1989. En möjlighet för nämnden hade varit att beskatta den utflyttade personen med stöd av 2008 års tioårsregel enligt principen om *lex posterior*. Skatterättsnämndens majoritet nämnde inte RÅ 2008 ref. 24 utan konstaterade kort att Sverige är förhindrad att beskatta en kapitalvinst pga. skatteavtalet. En ledamot kommenterade däremot RÅ 2008 ref. 24 i ett särskilt yttrande. Ledamoten gav uttryck för uppfattningen att skatteavtal i normalfallet utgör *lex specialis* i förhållandet till intern rätt.

I det efterföljande målet, *Schweiz-målet*, deltog sju ledamöter. Fyra ledamöter var skiljaktiga. Därtill anmälde även sekreteraren sin avvikande mening. I målet finns således fem olika uppfattningar presenterade. Den nu aktuella frågan i målet var om en person kunde beskattas i Sverige för en kapitalvinst på andelar i ett utländskt holdingbolag. Enligt den nya tioårsregeln från år 2008 kan så ske.³⁵¹ Enligt skatteavtalet med Schweiz tilldelades Schweiz den exklusiva beskattningsrätten till den aktuella kapitalvinsten. Rättsföljden av de båda reglerna var således oförenliga. Tioårsregeln var tillkommen senare än avtalet med Schweiz.

Tre av nämndens ledamöter (majoriteten) inledde med att konstatera att det inte finns någon reglering i regeringsformen för hur regelkonkurrensen mellan vanliga lagar ska lösas. Därefter diskuterar nämnden

³⁴⁸ Skatterättsnämndens förhandsbesked dnr 73-08/D *Thailands-målet* (2009-04-02); dnr 131-08/D *Schweiz-målet* (2009-12-22); dnr 43-09/D *Greklands-målet* (2009-12-22) och dnr 13-09/D *Räntesnurra-målet* (2009-11-30).

³⁴⁹ Samtliga fyra förhandsbesked (fotnoten ovan) har överklagats till Regeringsrätten, se André, P., SN 2010 s. 95, 99 och 109. Eftersom Regeringsrätten inte har avgjort målen före publicering av denna avhandling kommenteras Skatterättsnämndens förhandsbesked i det följande. Tre av förhandsbeskeden rör dessutom en utflyttningsregel!

³⁵⁰ Skatterättsnämnden uppger att det är 2007 års utökade lydelse av tioårsregeln som tillämpas. Antingen har nämnden tolkat det som att den nya tioårsregeln gäller från och med 2007 eller så har nämnden skrivit fel. En alternativ tolkning är att regeln *antogs* år 2007. Enligt prop. 2007/08:12 s. 30 gäller den utökade lydelsen från den 1 januari 2008. Den utökade lydelsen innebär att även vissa utländska andelar omfattas. Se även SFS 2007:1122.

³⁵¹ Även i detta förhandsbesked anger Skatterättsnämnden att den nya tioårsregeln gällde från år 2007, denna eventuella felaktighet påverkar inte utgången i målet.

huruvida skatteavtalen skulle kunna utgöra *lex superior* (precis som EUF-fördraget) i förhållande till vanliga lagar. Synsättet underkändes som nämnts³⁵² av Regeringsrätten i RÅ 2008 ref. 24 varför nämnden inte ansåg sig kunna tillämpa detsamma. Som en andra lösning på konflikten undersökte nämnden huruvida skatteavtalet kunde ses som *lex specialis* i förhållande till tioårsregeln. Nämnden studerade förarbetena till den ändrade tioårsregeln för att få vägledning men fann att det inte gick att utläsa vad lagstiftaren åsyftat i denna fråga. Nämnden fann att någon säker bedömning rörande denna fråga inte kunde göras. Av denna anledning och med stöd av kravet på förutsebarhet och likformighet föll nämnden tillbaka på Regeringsrättens tagna ståndpunkt att den senare av de båda lagarna hade företräde (*lex posterior*-principen).³⁵³ Resultatet i *Schweiz*-målet blev att tioårsregeln gavs full effekt och att en beskattning i Sverige ansågs kunna ske, trots skatteavtalet med Schweiz. Nämnden följde med andra ord inte det synsätt som den tillämpat i *Thailands*-målet. En förklaring till detta skulle kunna finnas i nämndens uttalande om att den nya tioårsregeln "tog sikte på just det förfarande" som var aktuellt i *Schweiz*-målet. Eventuellt uppfattade nämnden att tioårsregeln utgjorde en intern motverkansåtgärd i detta fall.³⁵⁴

En ledamot av nämnden kom till samma slutsats som majoriteten, men med stöd av en annan motivering.³⁵⁵ Två ledamöter³⁵⁶ delade majoritetens uppfattning att en regelkonflikt förelåg mellan de båda reglerna. Ledamöterna ansåg inte att *lex specialis*-principen kunde användas eftersom tioårsregeln var alltför allmänt formulerad jämfört med exempelvis CFC-reglerna (som prövades i RÅ 2008 ref. 24). Precis som majoriteten studerade de två ledamöterna förarbetena till den nya utvidgade tioårsregeln för att försöka ta reda på vilken avsikt regeringen hade med den utvidgade regeln. Följande förarbetsuttalande avser 2008 års utvidgning av tioårsregeln:³⁵⁷

³⁵² Se avsnitt 2.1.3 ovan.

³⁵³ När det gäller behovet av förutsebarhet och likformighet kan detta problematiseras något. Sverige ingick sitt första skatteavtal 1929. Numera finns ca 90 avtal. (Skatteverket, 2010 s. 471.) I drygt 80 år har en fördelning enligt avtal där den exklusiva beskattningsrätten tilldelats en av staterna inneburit att avtalen har begränsat de skatteanspråk som ställs enligt den interna rätten. Mot bakgrund av detta kan man ställa frågan om majoritetens tolkning gagnar förutsebarhet och likformighet.

³⁵⁴ Se vidare avsnitt 3.2 och frågan: (x) omfattas den utflyttande personen av avtalet?

³⁵⁵ Se avsnitt 4.1 nedan.

³⁵⁶ Även föredraganden anslöt sig till denna uppfattning.

³⁵⁷ Prop. 2007/08:12 s. 19.

Regeringen anser dock inte att skatteavtalens utformning påverkar bedömningen av behovet att utvidga tioårsregeln. Tioårsregeln är en intern svensk beskattningsregel. Det ligger i skatteavtalens natur att tillämpningen av interna regler kan komma att påverkas av det aktuella skatteavtalet. De svenska beskattningsanspråken enligt 3 kap. 19 § IL har i vissa fall begränsats genom bestämmelser i skatteavtal. Sverige har skatteavtal med cirka 80 stater. Många av dessa avtal har tillkommit före införandet av tioårsregeln. Sedan tioårsregeln infördes 1983 har det dock varit svensk förhandlingspolicy att ha bestämmelser i skatteavtalen som ger Sverige rätt att i utflytningsfallen beskatta kapitalvinster vid avyttring av aktier och andra tillgångar. Sådana bestämmelser finns därför i flera skatteavtal som Sverige har ingått sedan införandet av tioårsregeln.

De två ledamöterna uppfattade att det vore osannolikt att regeringen med dessa uttalanden skulle ha haft för avsikt att ge utvidgningen i 3:19 IL generellt företräde framför bestämmelser i tidigare ingångna skatteavtal. Mot bakgrund av att klara ställningstaganden saknades fann ledamöterna det lämpligt att förutsätta att regeringens utgångspunkt var att man i rättstillämpningen skulle fullgöra Sveriges folkrättsliga åtaganden när dessa införlivas i den svenska rättsordningen.³⁵⁸ Personligen uppfattar jag denna tolkning som mer tilltalande än den som företrädades av majoriteten. Än mer tilltalande och i enlighet med min egen uppfattning är den uppfattning som presenterades av nämndens sekreterare. Uppfattningen återspeglar den tolkning som har presenterats i avsnitt 2.3.2.2 ovan, dvs. att regelkonflikten mellan tioårsregeln och artikel 13(3) i avtalet mellan Sverige och Schweiz endast är skenbar³⁵⁹ eftersom den går att lösa med stöd av tolkning och presumptionen att Sverige ämnar fullgöra sina åtaganden.³⁶⁰

Ytterligare en ledamot var skiljaktig och menade att skatteavtalets begränsande verkan måste ges företräde framför tioårsregeln. Det är ledamotens uppfattning att skatteavtalen utgör *lex specialis* i förhållande till rent intern rätt.

³⁵⁸ Motsvarande tolkning gjordes av sekreteraren i nämnden (se strax nedan) och av föredraganden. Se även Holmgren, S-E. & Barenfeld, M., SN 2009 s. 634.

³⁵⁹ Sekreteraren använder inte benämningen skenbar regelkonkurrens utan uttrycker det som att någon konkurrens inte föreligger. Steget med skenbar regelkonkurrens kan ses som ett pedagogiskt verktyg, som jag ser det.

³⁶⁰ Jag uppfattar att detta kan ses som liktydigt med den fördragskonforma/intentionsbaserade tolkningen som Kleist diskuterar. Se avsnitt 2.2.2 ovan och Kleist, D., SN 2008 s. 711 f.

2.3.3 Avslutande kommentarer och utgångspunkter för utflyttningsskatternas del

I avsnitt 2.3 har problem med regelkonkurrens diskuterats. Problemet med regelkonkurrens får anses ny på skatterättens område. När en konflikt uppstår mellan en regel i IL och en regel i ett skatteavtal har Regeringsrättens dom i såväl doktrin som praxis tolkas som att den senast tillkomna av dessa ska ges företräde.³⁶¹ I avsnittet har försök till en något mer välvillig tolkning föreslagits.

Att tillämpa *lex posterior*-principen i detta fall på det sätt som Regeringsrätten har gjort har i doktrinen uppfattats som treaty override.³⁶² Ett sådant slutresultat av en tillämpning av ett skatteavtal är svårt att förena med de folkrättsliga förpliktelser som Sverige åtagit sig och bör med rätta kritiseras.³⁶³ Det är en sak att skatteavtalet har samma dignitet som intern rätt, men en helt annan att låta *lex posterior*-principen få sådant utslag att traktatbrott föreligger. Även om avtal och intern rätt har samma dignitet torde en lösning av regelkonflikten mellan två interna regler (varav en utgör ett skatteavtal) kunna ske på så sätt att ett traktatbrott inte inträffar. Skatteavtalet utgör en folkrättslig förpliktelse och dess folkrättsliga karaktär fräntas inte genom att den införlivats i svensk rätt. Ett ändamålsenligt sätt vore att endera tolkningsvägen konstatera att regelkonkurrensen endast är skenbar eller att ge avtalen status som *lex specialis*.

Personligen förespråkar jag synsättet att man genom att tolka avtalet i de flesta fall kommer fram till att regelkonkurrensen endast är skenbar och att det mot bakgrund av Sveriges folkrättsliga förpliktelser är avtalet som ska ges företräde med de begränsningar det kan få på den interna rätten. Undantagsvis kanske en tolkning kan leda till att de interna reglerna bör ges företräde pga. att de utgör interna motverkansåtgärder mot skatteflykt och att detta tydligt framgår av lagtexten eller av förarbeten.³⁶⁴ I ett sådant fall behövs i och för sig inte avtalet tolkas på så sätt som Regeringsrätten framhåller.³⁶⁵ Å andra sidan föreligger i så fall inte heller regelkonkurrens med min terminologi. De interna

³⁶¹ Se exempelvis Skatterättsnämndens tolkning i *Schweiz*-rätlet och litteraturen omnämnd i fotnot 327 ovan.

³⁶² Se fotnot 337 ovan.

³⁶³ Jämför artikel 27 i Wienkonventionen.

³⁶⁴ Eventuellt skulle CFC-reglerna kunna utgöra en sådan lagstiftning.

³⁶⁵ Motsvarande tolkning kan som nämnts ovan göras mot bakgrund av uttalanden i kommentarerna till modellavtalet. Se tolkningsalternativ 3a) i avsnitt 2.3.2.2 ovan.

reglerna kör helt enkelt över avtalets regler, oavsett vad de innebär. Ett av de mest problematiska uttalandena i domen är därför att avtalet inte behöver tolkas, men att regelkonkurrens ändå föreligger. Antingen borde man ha tolkat avtalet och konstaterat huruvida en verklig eller skenbar regelkonkurrens förelåg, eller så tolkade man inte avtalet och skulle kunna komma fram till att de interna reglerna skulle ges företräde exempelvis mot bakgrund av uttalanden i förarbetena eller i kommentarerna till modellavtalet.

Kanske detta trots allt är en lek med ord där för mycket vikt läggs vid ordalydelsen i domen. Kanske Regeringsrätten helt enkelt menade att om en verklig regelkonkurrens uppstår bör regelkonflikten lösas med stöd av derogationsprinciperna. Även Skatterättsnämndens prövning i *Thailands-* och *Schweiz-*målen går att förstå mot bakgrund av detta. I *Thailands-*målet förelåg inte "just en sådan situation som lagstiftningen tog sikte på", vilket var fallet i *Schweiz-*målet (jfr ovan om interna motverkansåtgärder). Som framgår ovan delar jag dock inte denna bedömning av tioårsregeln vilken innebär att man ger tioårsregeln karaktär av intern motverkansåtgärd som ska ha företräde framför avtal.³⁶⁶ Om förhandsbeskeden fastställs av Regeringsrätten uppstår stor rättsosäkerhet och stor vikt måste läggas på omständigheterna i det enskilda fallet, för att bedöma om den interna rätten tar sikte på just en sådan situation som lagstiftningen tar sikte på.

En högst intressant fråga för utflyttningsskatternas del är de förhandsbesked som överklagats till Regeringsrätten rörande den nya tioårsregeln. I *Schweiz-*målet var nämnden oenig och flera skiljaktiga och avvikande meningar presenterades, vilket eventuellt kan tolkas som en markering mot Regeringsrätten och lagstiftaren om det ohållbara i situationen. Majoritetens uttalande om kravet på förutsebarhet och likformighet som skäl att tillämpa Regeringsrättens dom kan också tolkas som ett tecken på att nämnden inte instämmer i Regeringsrättens bedömning.³⁶⁷

Utgångspunkten tas i det följande i att regler i skatteavtal och intern rätt har samma dignitet. Om en regelkonkurrens mellan en regel i ett skatteavtal och en regel i intern rätt föreligger bör en tolkning av reglerna företas. Regelkonkurrensen skulle i de flesta fall enbart framstå

³⁶⁶ Se vid fotnot 358 ovan.

³⁶⁷ Grundström, K-J., SN 2010 s. 163 och Sallander, A-S., SvSkT 2010 s. 200.

som skenbar.³⁶⁸ Kan en sådan tolkning inte göras exempelvis pga. uttalanden i förarbetena eller pga. avtalen får derogationsprinciperna tillämpas. Om denna utgångspunkt gäller bör Regeringsrätten ge skatteavtalen företräde i de nu överklagade förhandsbeskeden 1) pga. att enbart en skenbar regelkonkurrens föreligger och 2) eftersom såväl förbetsuttalanden som avtalens utformning talar för att avtalen kan begränsa de svenska skatteanspråken. Uttalandena i RÅ 2008 ref. 24 bör begränsas till CFC-reglerna. Ett alternativ vore att Regeringsrätten även ser den nya tioårsregeln som en sådan intern motverkansåtgärd mot skatteflykt i vissa situationer (*Schweiz*-målet) att avtalet inte behöver tillämpas. En sådan väg skulle dock leda till stor rättsosäkerhet och en fall-till-fall prövning i enskilda situationer.

Om avtalet fördelar beskattningsrätten till inflyttningsstaten begränsas utflyttningsstaten i sina skatteanspråk (enligt avtalet). I dessa fall föreligger en regelkonkurrens, med Regeringsrättens synsätt. När denna regelkonkurrens anses föreligga, har jag i det följande låtit den begränsning som en tillämpning av skatteavtalet ger bestå. Detta kan förklaras med stöd av att regelkonkurrensen endast kan ses som skenbar (genom en fördragskonform/intentionsbaserad tolkning).³⁶⁹ Mot bakgrund av syftena med avtalen är denna tolkning mest ändamålsenlig.³⁷⁰

2.4 Sammanfattning

Syftet med detta kapitel har varit att redogöra för några centrala skatteavtalsrättsliga utgångspunkter, tolknings- och metodfrågor i vilka avhandlingen tar sin utgångspunkt. Inledningsvis har skatteavtalens funk-

³⁶⁸ Denna tolkning kan baseras på endera teorin om skenbar regelkonkurrens eller en fördragskonform/intentionsbaserad tolkning.

³⁶⁹ Se även Sallander för motsvarande uppfattning. Sallander, A.-S., SvSkT 2010 s. 197.

³⁷⁰ Se avsnitt 2.1.2 ovan om syftena med avtalen. En annan konstig effekt om man fortsättningsvis tillämpar Regeringsrättens synsätt (och tolkar det som en generell princip att *lex posterior* alltid ska ges företräde) vore att den utökade tioårsregeln (som skulle kunna ges företräde framför äldre ingångna skatteavtal) skulle kunna medföra att Sveriges beskattningsrätt för begränsat skattskyldiga u.flyttade personer skulle sträcka sig längre än för obegränsat skattskyldiga personer som flyttat. Den obegränsade skattskyldigheten skulle nämligen baseras på den äldre regeln om väsentlig anknytning. I ett sådant fall, till skillnad från fallet med den begränsat skattskyldige, skulle skatteavtalen (nyare) kunna begränsa beskattningsrätter för utflyttningsstaten.

tion framhållits. Skatteavtalen syftar främst till fyra saker: 1) fördela beskattningsrätten mellan staterna, 2) undanröja internationell juridisk dubbelbeskattning, 3) förhindra skatteflykt och 4) förhindra diskriminering. I den fortsatta framställning är det främst det andra syftet som kommer att lyftas fram. Även syftet att förhindra skatteflykt kommer att diskuteras i avsnitt 3.2. Detta utgör en del av frågeställningen huruvida skatteavtal är tillämpliga på utflytningsskatter.

I och med RÅ 2008 ref. 24 har frågan om förhållandet mellan nationell rätt och skatteavtal fått förnyad aktualitet. I avsnitt 2.1.3 har skatteavtalens rättsliga ställning i svensk rätt diskuterats. Den härskan- de uppfattningen har tidigare varit att avtalen hade företrädde framför intern rätt.³⁷¹ Detta har inneburit att skatteavtalen har respekterats och tillämpats trots att de har begränsat den beskattningsrätt som följer av intern rätt.³⁷² Regeringsrätten är klar och tydlig: Införlivade skatteavtal och övrig intern rätt har samma dignitet. Avtalen har inte företrädde framför regler i exempelvis IL på grund av att de har högre dignitet. *Lex superior*-principen är således inte tillämplig. Uttalandet är dessutom så pass allmänt hållet att det är svårt att tro att Regeringsrätten enbart avsåg CFC-reglerna som prövades i rättsfallet. Mot bakgrund av den förklaring som Aldén lämnar när det gäller de kompetensregler som skatteavtalen grundas på och den position som de normgivande organen har anser jag att det mycket väl går att komma till den slutsats som Regeringsrätten gör i denna fråga.³⁷³

I avsnitt 2.2 har olika tolkningsmetoder vid tolkning av skatteavtal analyserats. Här råder osäkerhet mot bakgrund av Regeringsrättens domar från våren 2008. Kritik har framförts mot Regeringsrättens uttalande att skatteavtalet inte behöver analyseras. Detta uttalande bör förklaras i de överklagade förhandsbeskeden. Jag har tagit min utgångspunkt i att en prövning om avtalet är tillämpligt måste ske. Om avtalet är tillämpligt kan en tolkningsoperation i fyra steg användas där såväl den internrättsliga som den folkrättsliga tolkningsmetoden ingår. Jag har dock tagit ställning för den folkrättsliga tolkningsmetoden där de avtalsslutande staternas avsikt vid avtalstidpunkten är vägledande.

Även olika rättskällor till stöd för att fastställa avtalsstaternas parts-avsikt har diskuterats. Den främsta av dessa, på skatteavtalsområdet, är

³⁷¹ Denna uppfattning baserades antingen på *lex specialis*-principen eller på en, enligt min uppfattning felaktig, tolkning av den gyllene regeln.

³⁷² Grundström, K-J., SN 2010 s. 159.

³⁷³ Se avsnitt 2.1.3 ovan.

OECD:s modellavtal och dess kommentarer. Viss försiktighet måste dock tas när uttalanden i kommentarerna ändras efter det att ett skatteavtal har ingåtts.

Slutligen har frågan om hur en situation av regelkonkurrens mellan en regel i IL och en regel i (ett skatteavtal) införlivandelagen ska lösas analyserats (avsnitt 2.3). Regeringsrättens domar har i doktrinen tolkats som att principerna om att senast tillkommen lag (*lex posterior principen*) och principen om *lex specialis* ska ges företräde i en situation av regelkonkurrens, mellan de båda reglerna (IL och införlivandelagen). I avsnittet har ett försök till en inte fullt så kategorisk tolkning av domarna gjorts. Domarna och efterföljande förhandsbesked behöver inte nödvändigtvis motsäga den principiella utgångspunkten att skatteavtalen normalt sett begränsar den interna rätten. Utgångspunkten baseras på att regelkonkurrensen enbart är skenbar. En verklig regelkonkurrens skulle kunna föreligga om det uttryckligen framgår av lagtext eller förarbeten att avtalet ska ges företräde (exempelvis pga. att de utgör interna motverkansåtgärder). Som framgår ovan delar jag dock inte Skatterättsnämndens slutsats, vilken kan tolkas som att tioårsregeln skulle kunna utgöra en intern motverkansåtgärd. Rättsläget får anses oklart i väntan på Regeringsrättens avgöranden i de överklagade förhandsbeskeden. Utgångspunkten i det följande är att jag låter den eventuella begränsning som en tillämpning av skatteavtalen medför bestå i de olika utflyttningssituationerna.

3 Skatteavtalsrättsliga metodfrågor med fokus på utflyttningsskatter

3.1 Inledning

Varken modellavtalet eller de avtal som Sverige har ingått tar sikte på de situationer då utflyttningsbeskattning aktualiseras. Skatteavtal fördelar i vanliga fall beskattningsrätten till löpande inkomster som uppkommer efter utflyttningstillfället eller beskattningsrätten till inkomster som uppkommer i ett annat land än det där den skattskyldige har hemvist. Mot bakgrund av detta uppstår flera problem vid tillämpning av avtal på utflyttningsbeskattningsregler.

Syftet med detta kapitel är att identifiera skatteavtalsrättsliga problem som uppstår pga. utflyttningsbeskattning. Problemen identifieras i förhållande till den arbetsmetod som presenteras i detta inledande avsnitt. En fördjupad analys av flera av dessa problem görs i kapitel 4.

Dahlberg har i sin lärobok (år 2007) ställt upp sju frågor för hur man rent arbetsmetodologiskt prövar om ett avtal är tillämpligt.³⁷⁴

1. Föreligger en dubbelbeskattningssituation?
2. Vilka är de inblandade staterna som ställer beskattningsanspråken?
3. Vilket svenskt skatteavtal är tillämpligt?
4. Omfattas den eller de aktuella skatterna av skatteavtalet?
5. Vilken stat är hemviststat respektive källstat enligt skatteavtalet?
6. Vilken fördelningsartikel är tillämplig?
7. Vad medför tillämpningen av avtalets metodartikel?

Dispositionen i detta kapitel följer dessa steg (frågor) i arbetsmetoden. Viss modifikation sker dock, vilken kommer att belysas i slutet av kapitlet. I avsnitt 3.2 analyseras tillämpningsområdet för skatteavtalen (fråga 1–4). Även andra tillämpningsfrågor än dessa uppkommer i

³⁷⁴ Dahlberg, M., 2007 s. 154–157.

förhållande till utflyttningsskatterna. En uppfattning som förekommer är nämligen att avtalen är tillämpliga på personer först *efter* det att de har flyttat och att de är tillämpliga på inkomster som uppkommer först *efter* en sådan flytt (underförstått när avtalet har blivit tillämpligt). Uppfattningen innebär att en omedelbar beskattning före flytten inte omfattas av avtalens tillämpningsområde. Detsamma gäller för redan realiserade inkomster som har uppkommit före flytten. Dessa två frågor hade med fördel kunnat analyseras i avsnitt 3.2. För att kunna företa en sådan analys i förhållande till de i avhandlingen relevanta utflyttningsreglerna krävs fördjupad kunskap om aktuella fördelningsartiklar. Av denna anledning har jag valt att presentera frågorna först i kapitel 4, efter det att aktuella fördelningsartiklar har analyserats.

I avsnitt 3.2 diskuteras även fråga 5 om vilken stat som ska ses som hemviststat (respektive källstat) enligt avtalet. I avsnitt 3.3 diskuteras de olika fördelningsartiklar som vanligtvis blir tillämpliga när det handlar om kapitalökningar för individer (fråga 6). De metoder som vanligtvis blir aktuella för att undanröja den (eventuellt) dubbla beskattningen behandlas i avsnitt 3.4 (fråga 7). Analysen i detta kapitel sker dels utifrån allmänna iakttagelser, dels med inriktning på de problem som utflyttningsskatterna kan föranleda. En mer fördjupad diskussion av de två sista frågorna i förhållande till utflyttningsskatter och de olika kategorierna av dessa förs i kapitel 4.

3.2 Skatteavtalens tillämpningsområde

Det vanligaste sättet att påbörja tolkningen och tillämpningen av ett skatteavtal i förhållande till den interna rätten är att en situation av juridisk dubbelbeskattning har uppstått. Detta är sannolikt skälet till Dahlbergs första fråga:

(1) *Föreligger en dubbelbeskattningssituation?*

Det är den internationella juridiska dubbelbeskattningen som åsyftas till skillnad från den ekonomiska dubbelbeskattningen.³⁷⁵ Internationell dubbelbeskattning föreligger om ett uttagande av jämförbara skatter i

³⁷⁵ Försättningsvis använder jag mig av uttrycket dubbelbeskattning. För de fall där ekonomisk dubbelbeskattning avses skrivs detta uttryckligen ut. Med ekonomisk dubbelbeskattning avses ofta fall där två personer beskattas för samma inkomst (jfr punkt 2 i kommentaren till artikel 23 i modellavtalet).

två (eller fler) stater sker från samma skattskyldig på samma underlag och för samma tidsrymd.³⁷⁶

Ett argument som förekommer i doktrinen när det gäller utflyttningsskatter är att utflyttningsskatter inte omfattas av skatteavtalen pga. att någon dubbelbeskattning inte föreligger.³⁷⁷ Av denna anledning ska en kort utveckling i ämnet göras. Förespråkarna för ståndpunkten att utflyttningsskatterna inte omfattas av skatteavtalen menar att någon internationell juridisk dubbelbeskattning inte föreligger då det *inte är fråga om samma tidsrymder*. Som exempel kan nämnas att en stat utflyttningsbeskattar latent värdeökningar på egendom vid utflyttningstillfället, enligt en OL-regel. Inflyttningssstaten beskattar vid en senare avyttring hela den värdestegring som har skett på egendomen från den dag den anskaffades till den dag då den avyttras. I detta exempel skulle det kunna passera flera år mellan utflyttningen och avyttringen. Gapet i tidsrymden framhålls som ett argument för att definitionen av internationell juridisk dubbelbeskattning inte är uppfyllt. Innebörden av uttrycket tidsrymd kan dock problematiseras. Är det tidsrymden för *uppbörd* som åsyftas eller avses att beskattningen ska avse *samma tidsperiod*?³⁷⁸

Personligen ansluter jag mig till dem som menar att det inte är tidpunkten för uppbörd som är avgörande för om dubbelbeskattning sker eller inte. Det som åsyftas torde vara att beskattningen berör samma tidsperiod.³⁷⁹ Med detta avses att värdeökningen som uppstod i utflyttningssstaten *under den tid då den skattskyldige bodde där* beskattas två gånger, en gång i utflyttningssstaten och en gång i inflyttningssstaten. Ytterligare stöd för detta synsätt finns i punkt 1 i kommentaren till artikel 23 A och B. Där definieras den juridiska dubbelbeskattningen *utan tidsmoment*:

Dessa artiklar behandlar s.k. juridisk dubbelbeskattning, när samma inkomst eller förmögenhet beskattas hos samma person av flera stater än en.

Det är min uppfattning att argumentet - att skatteavtalen inte omfattar utflyttningsskatter pga. att någon dubbelbeskattning inte föreligger -

³⁷⁶ OECD:s modellavtal inledning punkt 1. För en analys av innebörden av definitionen se exempelvis Ewalds, N., 2008 s. 186–190 med vidarehänvisningar.

³⁷⁷ Se Sneum, J. & Rasmussen, M., SU 1991 s. 114 f. Detta synsätt har med rätta kritiserats i dansk doktrin, se Ketelsen, H., SU 1991 s. 158 f.; Weizman, L., ET 1994 s. 79.

³⁷⁸ Weizman, L., ET 1994 s. 79; de Broe, L., 2002 s. 65; Ketelsen, H., SU 1991 s. 160.

³⁷⁹ Se även Ewalds, N., 2008 s. 190 och Michelsen, A., 2003 s. 27 f.

dels utgör en feltolkning avseende tidsmomentet enligt ovan, dels saknar betydelse.

Huruvida internationell dubbelbeskattning föreligger eller inte är nämligen *inte* en förutsättning för att ett skatteavtal ska vara tillämpligt.³⁸⁰ Skatteavtalen har som nämnts ovan numera flera syften, varav ett är att förhindra dubbelbeskattning. Det som avgör om avtalen är tillämpliga eller inte är artikel 1 och 2 i avtalen och inte huruvida internationell juridisk dubbelbeskattning förekommer. Se strax nedan om artikel 1 och 2 i modellavtalet och det nordiska avtalet.

Mot bakgrund av detta skulle man kunna stryka Dahlbergs första fråga, eftersom avtalet kan tillämpas i andra syften än att undvika dubbelbeskattning.³⁸¹ När det gäller just utflyttningsbeskattning utgör dock syftet att undvika dubbelbeskattning en vanlig anledning till att frågan om avtalen ska tillämpas aktualiseras. Jag har inte heller kommit på en bättre frågeställning men vill ändå poängtera att avtalet kan tillämpas utan att en dubbelbeskattningssituation föreligger. Däremot delar jag Dahlbergs uppfattning att den andra och tredje frågan framstår som adekvat. Frågorna har ett nära samband och lyder:

(2) Vilka är de inblandade staterna som ställer beskattningsanspråken?

(3) Vilket svenskt avtal är tillämpligt?

Som en följd av resonemangen rörande den första frågan kan nämnas att ett alternativt sätt att formulera den andra frågan vore att sätta *beskattnings* inom parentes i ordet *beskattningsanspråk*. Detta skulle kunna ske för att tydliggöra att även andra anspråk kan omfattas, eftersom någon dubbelbeskattning inte nödvändigtvis behöver föreligga. Detta torde innebära att inte heller dubbla beskattningsanspråk nödvändigtvis behöver krävas. En viktig aspekt med aktuellt avtal är att det har trätt i kraft. Även den tredje frågan skulle därför kunna omformuleras något: (3) Finns det ett ikraftvarande avtal mellan staterna?

I det enskilda utflyttningsfallet torde det gå att konstatera att om en person har kommit så långt i sina utflyttningsstankar att det utlöser en

³⁸⁰ Kort, J.W.J., Intertax 2003 s. 104; Kleist, D., SN 2007 s. 414 f. Jämför för en (eventuellt) motsatt uppfattning Ewalds, N., 2008 s. 186 och Brokelind, C., SvSkT 2002 s. 667 f.

³⁸¹ Ett avtal skulle, i vart fall i teorin, kunna bli tillämpligt på en rent intern situation. En sådan tillämpning skulle leda till att hemviststaten tilldelades beskattningsrätten till inkomsterna (jfr artikel 6–22 i modellavtalet). Vissa svårigheter att besvara fråga 2–3, i Dahlbergs arbetsmetod, skulle dock föreligga. Sett mot bakgrund av avtalets funktion synes en sådan ”intern tillämpning” inte heller ändamålsenlig.

utflyttningskatt så finns det i de allra flesta fall ett identifierbart land till vilket vederbörande har eller kommer att flytta (och i de flesta fall ett aktuellt skatteavtal).³⁸² Om det handlar om en utsträckt skattskyldighet i Sverige har personen redan flyttat och saken torde (i teorin) vara enkel att identifiera. Även dessa båda frågor lämnas härmed.

Som en fjärde fråga, i Dahlbergs metod, ska det prövas om den aktuella skatten omfattas av avtalet. Denna fråga regleras i artikel 2 i såväl modellavtalet som i det nordiska avtalet. Innan denna fråga besvaras anser jag att frågan om den utflyttade personen omfattas av avtalet bör besvaras.

(x) *Omfattas den utflyttande personen av avtalet?*

Denna fråga regleras av artikel 1 i avtalen. För att omfattas av avtalet krävs att personen har hemvist i åtminstone ett av de båda avtalsslutande länderna.³⁸³

Vad som avses med hemvist och hur det bedöms framgår av artikel 4 i modellavtalet. Kort kan sägas att det inte räcker med att ha inkomst från en stat för att omfattas, utan det krävs bosättning eller liknande omständighet. Omedelbart före utflyttningen har vederbörande hemvist i vart fall i Sverige. Rekvisiten i artikel 1 torde därmed vara uppfyllda.³⁸⁴

Artikel 1 kan dock problematiseras, trots utgångspunkten att den skattskyldige omedelbart före utflyttningen har hemvist i en av staterna. Av kommentaren till artikel 1 framgår nämligen att nationella regler som syftar till att förhindra missbruk inte nödvändigtvis måste begränsas av avtalet. Detta kan tolkas som att om ett missbruksförfarande är för handen så kan den nationella rätten tillämpas oavsett vilket land som tilldelas beskattningsrätten enligt avtalet.³⁸⁵ Detta är en intressant tolkning i synnerhet mot bakgrund av att många utflyttningsskatter kan

³⁸² Som noterats i avsnitt 2.1.2 har Sverige avtal med samtliga EU:s medlemsländer.

³⁸³ Artikel 1 i modellavtalet lyder: "This Convention shall apply to persons who are residents of one or both of the Contracting States." Artikel 1 i det nordiska avtalet lyder: "Detta avtal tillämpas på personer som har hemvist i en eller flera av de avtalsslutande staterna." Skillnaden beror på att det nordiska avtalet är ett multilateralt avtal.

³⁸⁴ Liknande bedömning görs av det danska skatteministeriet, se Willumsen, A., TfS 1987 s. 668; Michelsen, A., 2003 s. 345. Det kan även tilläggas att utflyttningsbeskattningen aktualiseras p.g.a. hemvistbytet (jfr 1.1.3 ovan), varför personen bör omfattas av avtalet.

³⁸⁵ Som framgår av avsnitt 2.1.2 synes ett otillbörligt förfarande avses med uttrycket missbruk.

motiveras med s.k. skatteflyktsskäl.³⁸⁶ Än mer intressant blir det när man studerar kommentarerna till OECD:s modellavtal. Där nämns exempel på olika former av missbruk. Ett sådant exempel avser situationen när en fysisk person ändrar hemvist i syfte att kringgå beskattning av värdeökningar på aktier. Detta förfarande är enligt modellavtalet ett exempel på konstruktion som utgör ett sätt att otillbörligt använda avtalen.³⁸⁷

Mot bakgrund av detta uppkommer två frågor som båda har diskuterats i kommentarerna till modellavtalet. Den första frågan är huruvida stater måste medge en förmånlig tillämpning av ett skatteavtal vid missbruksförfaranden. Frågan besvaras på ett tydligt sätt i kommentarerna. Medlemsstaterna har enats om att en förmånligare tillämpning inte behöver ske om det huvudsakliga syftet med transaktionen var att uppnå en förmånligare situation.³⁸⁸ Den andra frågan är om nationella regler som syftar till att förhindra missbruk står i strid med skatteavtalen. Den andra frågan behandlas i punkt 22 i kommentaren till artikel 1.³⁸⁹ Punkt 22.1–2 lyder:

22.1 Such rules³⁹⁰ are part of the basic domestic rules set by domestic tax laws for determining which facts give rise to a tax liability; these rules are not addressed in tax treaties and are therefore not affected by them. Thus, as a general rule and having regard to paragraph 9.5, there will be no conflict. For example, to the extent that the application of the rules referred to in paragraph 22 results in a recharacterisation of income or in a redetermination of the taxpayer who is considered to derive such income, the provisions of the Convention will be applied taking into account these changes.

22.2 Whilst these rules do not conflict with tax conventions, there is agreement that Member countries should carefully observe the specific obligations enshrined in tax treaties to relieve double taxation as long as there is no clear evidence that the treaties are being abused.

³⁸⁶ Weizman, L., ET 1994 s. 73. Se även de svenska reglerna om väsentlig anknytning, prop. 1984/85:175 s. 12.

³⁸⁷ Kommentaren till artikel 1 punkterna 8–9. Uttrycket konstlad juridisk konstruktion används.

³⁸⁸ Kommentaren till artikel 1 punkterna 9.1–9.5. Detta synsätt kan även stämma överens med artikel 31 i Wienkonventionen, se de Broe, L., 2008 s. 316. Tilläggen i kommentarerna infördes vid 2003 års revidering av modellavtalet.

³⁸⁹ Se även punkt 9.1 andra strecksatsen i kommentaren till artikel 1.

³⁹⁰ "Substance-over-form" och generella "anti-abuse" regler nämns som exempel. Detta skulle fritt översatt (och satt i en svensk kontext) kunna avse Regeringsrättens praxis om genomsyn och skatteflyktslagen.

Jag uppfattar dessa punkter i kommentaren som att majoriteten av OECD:s medlemsländer anser att omständigheter som i nationell rätt stadgar skattskyldighet i syfte att hindra otillbörligheter inte behandlas i avtalen (dvs. de faller utanför skatteavtalens tillämpningsområde).³⁹¹ Ett sådant exempel kan eventuellt de svenska CFC-reglerna vara.³⁹²

Frågan är dock om uttalandet i kombination med det som sagts ovan om utflyttning och exemplet om aktieförsäljningar kan tolkas så vitt att utflyttningsskatter som syftar till att hindra skatteflykt faller utanför tillämpningsområdet för skatteavtalen. För att frågan ska vara relevant är det i detta sammanhang underförstått att det primära syftet med utflyttningsskatten är att hindra skatteflykt.

Ett exempel får illustrera: Enligt reglerna om väsentlig anknytning (3:3, 7–8 IL) anses en person som flyttar från Sverige vara obegränsat skattskyldig i Sverige efter det att han flyttat om han har en väsentlig anknytning hit. Under de första fem åren efter utflyttningen föreligger (i vissa fall) en presumtion för att en väsentlig anknytning föreligger. Reglerna om väsentlig anknytning infördes ursprungligen med syfte att bekämpa internationell skatteflykt och att förhindra skenbosättningar utomlands.³⁹³ Om den här diskuterade frågan skulle ges den vida tolkning som nämnts ovan torde samtliga skatteavtal i sin helhet kunna förpassas till papperskorgen. Tolkningen skulle innebära att artikel 4, som är den centrala utgångspunkten i de flesta skatteavtal då den fördelar hemvistet enligt avtalet, skulle mista sin funktion. De svenska reglerna om väsentlig anknytning skulle helt enkelt ta över. En sådan tolkning skulle inte vara ändamålsenlig mot bakgrund av syftena med avtalen och torde knappast ha varit åsyftat när OECD författade punkt 22 i kommentaren. Jag anser att en sådan vid tolkning inte bör göras. Utflyttningsskatter som syftar till att hindra skatteflykt torde inte falla utanför tillämpningsområdet för skatteavtalen. Däremot är det viktigt att undanröja den dubbla beskattningen som sådana interna regler kan

³⁹¹ Van Weeghel, S., 2010 s. 25. I punkterna 27.6, 27.7 och 27.9 i kommentaren till artikel 1 har Luxemburg, Nederländerna respektive Schweiz lämnat anmärkningar till tolkningen av uttalandet i punkt 22.1. Punkterna ändrades vid 2003 års uppdatering av modellavtalet. Se Betten, R., 1998 s. 137 f. för de äldre kommentarernas relevans för utflyttningsskatter.

³⁹² En sådan tolkning har presenterats ovan som en förklaring till RÅ 2008 ref. 24. Se avsnitt 2.3.2.2 ovan.

³⁹³ Prop. 1984/85:175 s. 12; se även Lindencrona, G., 1994 s. 37.

medföra. Detta ska ske såvida inte det huvudsakliga syftet är missbruk.³⁹⁴

Mot bakgrund av denna slutsats kan uttalandet i kommentaren om den utflyttande aktieförsäljaren te sig märkligt. Jag har svårt att förklara uttalandet men menar att det är viktigt att skilja mellan *bona fide* utflyttningar (dvs. riktiga utflyttningar) och artificiella utflyttningar (konstlade juridiska konstruktioner).³⁹⁵ Om en person de facto flyttar till en annan stat (med allt vad det innebär) bör avtalet vara tillämpligt, oavsett syftet med flytten. Mot denna slutsats talar den första frågan som behandlats ovan.³⁹⁶ Det har konstaterats att en förmånligare behandling inte behöver ske om det huvudsakliga syftet med transaktionen var att uppnå en förmånligare situation. Som exempel kan nämnas att en person flyttar till en stat som medges exklusiv beskattning av kapitalvinster enligt avtalet men att dessa endast beskattas i ringa omfattning.³⁹⁷ Uttalandena i kommentarerna talar för att utflyttningsstaten borde kunna låta bli att tillämpa avtalet i denna situation om det huvudsakliga syftet var att uppnå den lindrigare beskattningen. En sådan folkrättslig tolkningsmetod förutsätter även att båda staterna klassificerar agerandet som skatteflykt.³⁹⁸ Min uppfattning avviker som nämnts från slutsatsen att avtalen inte behöver tillämpas. Förklaringen är att situationen snarare bedöms handla om skatteplanering än om skatteflykt. Enligt svensk skatterätt är skatteplanering laglig och bör därför inte heller (just i detta led) leda till skatteavtalsrättsliga problem. Sverige synes således inte se den ovan nämnda situationen som skatteflykt ur ett internrättsligt perspektiv. Stöd för min tolkning (av den svenska uppfattningen) att skatteavtal bör tillämpas även i det nu diskuterade fallet finns även i den praktiska tillämpningen av exempelvis avtalet mellan Sverige och Österrike såsom det löd fram till år 2006. I avtalet hade Sverige inte förbehållit sig rätten att beskatta utflyttade personer för kapitalvinster enligt tioårsregeln. Situationen motsvarade den ovan beskrivna. Avtalet tillämpades och beskattningsrätten gavs

³⁹⁴ Kommentaren till artikel 1 punkterna 9.5 och 22.2. Som framgår av avsnitt 2.3.2.3 kan en förklaring av majoritetens uppfattning i Skatterättsnämndens förhandsbesked i *Schweiz*-målet vara att nämnden såg agerandet som missbruk. Se ovan vid fotnot 354.

³⁹⁵ Se även Betten, R., 1998 s. 96. Se fotnot 387 ovan.

³⁹⁶ Fotnot 388 ovan.

³⁹⁷ Se exempelvis skatteavtalet mellan Sverige och Österrike innan det omförhandlades år 2006. Se även Wiman, B., 2007 s. 464.

³⁹⁸ Se även van Weeghel om att detta torde utgöra en folkrättslig tolkningsmetod. Van Weeghel, S., 1998 s. 152.

till Österrike.³⁹⁹ Stöd för slutsatsen att avtalen kan tillämpas kan även hämtas i den komparativa studie som företagits i IFA:s regi år 2010.⁴⁰⁰ Efter att ha konstaterat att personen omfattas av avtalet ska Dahlbergs fjärde fråga behandlas. Den fjärde frågan lyder:

(4) Omfattas den eller de aktuella skatterna av skatteavtalet?

Frågan om aktuella skatter regleras i artikel 2. Enligt artikel 2(1) tillämpas avtalet på skatter på inkomst och förmögenhet. Indirekta skatter såsom exempelvis mervärdesskatt faller därmed utanför tillämpningsområdet. Vidare krävs att skatten ska ha påförts för en avtalslutande stats, dess politiska underavdelningars eller lokala myndigheters räkning. I artikel 2(2) i modellavtalet förklaras vad som avses med *skatt på inkomst och förmögenhet*:

There shall be regarded as taxes on income and on capital all taxes imposed on total income, on total capital, or on elements of income or of capital, including taxes on gains from the alienation of movable or immovable property, taxes on the total amounts of wages or salaries paid by enterprises, as well as taxes on capital appreciation.

Artikel 2(2) i det nordiska avtalet är i princip identisk med motsvarande bestämmelse i modellavtalet. Den enda skillnaden är att uttrycket *skatter på sammanlagda beloppet av företags lönebetalningar* inte finns med i det nordiska avtalet.⁴⁰¹

I artikel 2(2) är det som nämnts skatt på inkomst och förmögenhet som definieras. Någon definition av begreppet skatt finns inte i modellavtalet. Lang har i en artikel diskuterat begreppet skatt i artikel 2. Lang ser till de karakteristika som utgör en skatt. Dessa är i huvudsak: vem som påför skatten, uppbördsförfarandet, destinationen och att det är en skatt på inkomst eller förmögenhet.⁴⁰²

Sverige inför vanligtvis även en bestämmelse motsvarande artikel 2(3) i modellavtalet.⁴⁰³ I denna nämns de skatter på vilka avtalet tilläm-

³⁹⁹ Se även Paulin, I., Pointlex 2006.

⁴⁰⁰ Van Weeghel, S., 2010 s. 28 f. För motsatt uppfattning se majoriteten i Skatterättsnämndens förhandsbesked i *Schweiz-målet* (avsnitt 2.3.2.3 ova 1).

⁴⁰¹ Skälet till att dessa har uteslutits är att det klart ska framgå att de svenska socialavgifterna inte ska omfattas av avtalet, se Skatteverket, 2010 s. 479 f.

⁴⁰² Lang, M., BIFD 2005 s. 216–220.

⁴⁰³ Sundgren, P., IUR 1999 s. 4. Modellavtalets artikel 2(3) anses vara exemplifierande (De för närvarande utgående skatterna ... är särskilt:) medan exempelvis det nordiska avtalet anses vara uttömmande (De för närvarande utgående skatterna ... är:). Se Skat-

pas. Skatterna utgör vanligtvis de skatter som var i kraft när avtalet ingicks. Artikel 2(3) i det nordiska avtalet lyder:

De för närvarande utgående skatter på vilka avtalet tillämpas är f) i Sverige 1) den statliga inkomstskatten, däri inbegripet sjömannsskatten och kupongskatten, 2) den särskilda inkomstskatten för utomlands bosatta, 3) den särskilda inkomstskatten för utomlands bosatta artister m.fl., 4) expansionsmedelsskatten, 5) den kommunala inkomstskatten, och 6) den statliga förmögenhetsskatten,^[404] (i det följande benämnda 'svensk skatt').

För att avtalen inte ska behöva omförhandlas när nya skatter tillkommer finns ofta en regel som möjliggör att avtalets tillämpningsområde kan utvidgas. Denna regel återfinns ofta i artikel 2(4). Artikel 2(4) stadgar att avtalet även tillämpas på skatter av samma eller i huvudsak likartat slag som de skatter som var i kraft vid avtalets undertecknande. Artikel 2(4) tillämpas således på skatter som införts efter det att avtalet har trätt i kraft. Lang tolkar artikel 2(4) som att jämförelsen ska göras mot de skatter som radats upp i artikel 2(3) vid bedömningen om revisitet samma eller i huvudsak likartat slag är uppfyllt. Lang menar dock att även motsvarigheten till artikel 2(1) och 2(2) i modellavtalet är tillämpliga i dessa situationer. Artiklarna 2(1) och 2(2) är inte begränsade till skatter som införts när avtalet ingicks. På så sätt, menar Lang, att nya skatter kan falla in under avtalets tillämpningsområde genom den allmänna definitionen av skatt på inkomst och förmögenhet (artikel 2(2)), utan att för den skull vara samma eller likartad som de skatter som räknas upp i artikel 2(3).⁴⁰⁵ Artikel 2(4) stadgar även att

teverket, 2010 s. 480 f.; Lang, M., BIFD 2005 s. 220 och kommentaren till artikel 2 punkt 6.

⁴⁰⁴ Enligt Sundgren omfattas förmögenhetsskatten endast om den andra staten har en förmögenhetsskatt (jfr artikel 22), Sundgren, P., IUR 1999 s. 5.

⁴⁰⁵ Lang, M., BIFD 2005 s. 222. För mig framstår detta resonemang som lite teoretiskt. Det normala torde vara att de skatter som radas upp i artikel 2(3) också kvalar in under den vida definition som ges i artikel 2(2). Ett undantag har dock identifierats. Om man följer Langs resonemang torde exempelvis fastighetsavgiften (som enligt förarbetena utgör en skatt, prop. 2007/08:27 s. 69 f.) kunna utgöra en skatt enligt artikel 2(2) även om den inte radas upp i artikel 2(3). I Skatteverkets ställningstagande dnr 131 286969-09/111 om avräkning av utländska sociala avgifter uppger verket att den definition av skatt som finns i artikel 2(2) i modellavtalet i allmänhet inte finns med i svenska avtal, utan att endast uppräknningen enligt punkt 3 brukar tas med. Artikel 2(2) finns dock med i det nordiska avtalet varför fastighetsavgiften, med Langs resonemang, skulle kunna omfattas av det nordiska avtalet.

behöriga myndigheter i respektive stat varje år ska meddela varandra vilka ändringar som har gjorts i respektive lands lagstiftning.

En utgångspunkt är att sådana utflyttningsskatter som fanns när avtalet ingicks omfattas av avtalet såvida de inte uttryckligen är undantagna.⁴⁰⁶ Flera utflyttningsskatte regler är dock nyare än de avtal som Sverige har ingått, varför frågan uppkommer hur vida de skatter som dessa regler föranleder omfattas av avtalen.⁴⁰⁷ Som exempel på ett gammalt avtal kan det svensk-grekiska avtalet från 1960-talet nämnas.⁴⁰⁸ I och med skattereformen på 1990-talet breddades de svenska skattebaserna. När Sverige blev medlem av EU infördes även nya skatteregler. Ett exempel på regler som har införts efter det att Sverige och Grekland slöt sitt avtal är reglerna om uppskov vid och framskjuten beskattning av andelsbyten. Omfattas de skatter som dessa nya regler ger upphov till av skatteavtalen?

Som exempel på skatter som omfattas av de svenska avtalen nämns oftast den *statliga och kommunala inkomstskatten* (artikel 2(3)). Detta torde innebära att nya skatteregler omfattas av avtalen utan att någon prövning enligt 2(4) behöver göras, så länge dessa leder till skatter som radas upp i artikel 2(3). Detta innebär att en stat i princip kan bredda sina skattebaser, höja sina skattesatser och införa en mängd nya regler så länge dessa föranleder exempelvis *statlig eller kommunal inkomstskatt* och under förutsättning att den andra staten informeras.⁴⁰⁹

Ett sådant exempel när den interna rätten relativt ingående förändrades var, som nämnts, genom 1990 års skattereformen. Detta skedde utan att redan ingångna skatteavtal upphörde att vara tillämpliga. Vid reformarbetet bibehölls begreppen kommunal och statlig inkomstskatt.

Ett argument mot att nytillkomna utflyttningsskatter ska omfattas av redan ingångna avtal är att de kan rubba den balans av fördelningen av beskattningsrätten som det ingångna avtalet vilar på. Detta argument kommer att diskuteras mer ingående i avsnitt 4.2.2.2 nedan.

Slutligen ska en kort notering göras mot bakgrund av Regeringsrättens mål RÅ 2008 ref. 24. Målen har diskuterats i avsnitt 2.3 ovan. Om

⁴⁰⁶ Se även Toifl, G., 1996 s. 128.

⁴⁰⁷ Se även Zimmer för liknande frågeställningar. Zimmer, F., 2007 s. 484; Zimmer, F., 2009 s. 319.

⁴⁰⁸ Kungörelse (1963:497) om tillämpning av ett mellan Sverige och Grekland den 6 oktober 1961 ingånget avtal för undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt beträffande skatter å inkomst och förmögenhet.

⁴⁰⁹ Simsek, E., 2007 s. 194; Se även Nilsson, L., SvSKT 2008 s. 251 f. som menar att skatteavtal mycket väl kan omfatta hela IL. Jag delar denna uppfattning.

man tolkar målet som att Regeringsrätten förespråkade en allmän tillämpning av *lex posterior*-principen i skatteavtalssammanhang utan att analysera avtalet skulle det få märkliga följder även för artikel 2. Artikel 2 skulle mista sin funktion. Vilka skatter som omfattas av avtalet torde med ett sådant synsätt sakna betydelse – eftersom den senare tillkomna utflyttningsskatten med enkelhet kan köra över hela avtalet (artikel 2 inbegripet). I avsnitt 2.3 har dock andra tolkningsmöjligheter av Regeringsrättens dom presenterats.

Sammanfattningsvis kan konstateras att nyligen införda utflyttningsskatte regler som leder till en skatt som är uppräknad i artikel 2(3) i ett avtal torde omfattas av avtalets tillämpningsområde, även om utflyttningsskatten infördes efter det att avtalet slutits.⁴¹⁰ En utgångspunkt för den fortsatta analysen är att utflyttningsskatter som leder till en (kommunal) eller statlig inkomstskatt omfattas av avtalen.

En central fråga vid skatteavtalstillämpning är frågan om vilken stat som är hemviststat enligt avtalet. Denna fråga inryms i den femte frågan i arbetsmetoden:

(5) Vilken stat är hemviststat respektive källstat enligt skatteavtalet?

Frågan om hemvist är central i tre situationer. Den första situationen är, som nämnts tidigare, för att fastställa avtalets tillämpningsområde enligt artikel 1 (vilka personer som omfattas). De två andra situationerna är för att avgöra fall då dubbelbeskattning uppkommer till följd av dubbelt hemvist eller till följd av beskattning i hemviststaten och i källstaten.⁴¹¹ Innan man börjar fundera över aktuell fördelningsartikel är det därför viktigt att först fastställa vilken stat som är hemviststat enligt avtalet. Detta görs med stöd av artikel 4. Artikel 4(1) i modellavtalet lyder:

For the purposes of this Convention, the term “resident of a Contracting State” means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of manage-

⁴¹⁰ Se ovan angående skyldigheten att meddela behörig myndighet vilka ändringar som har gjorts, artikel 2(4).

⁴¹¹ Punkt 1 i kommentaren till artikel 4. Det är inte alltid så att det finns en källstat, mer korrekt är egentligen att använda sig av uttrycket ”den andra staten”. I det följande används dock beteckningen källstat när den andra staten åsyftas. En mer korrekt benämning hade varit att med källstat avse den stat från vilken inkomsten har sin källa. Denna användning görs också i avhandlingen. Med benämningen källstat i avhandlingen avses således en ”äkt källstat” såväl som ”den andra staten”. Se även Dahlberg, M., 2007 s. 156.

ment or any other criterion of a similar nature, and also includes that State and any political subdivision or local authority thereof. This term, however, does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State or capital situated therein.

Artikel 4(1) i såväl modellavtalet som i det nordiska avtalet⁴¹² är ett tydligt exempel på ett fall där avtalet hänvisar till de definitioner som finns i nationell rätt (internrättslig tolkningsmetod, steg 2).⁴¹³ I svensk rätt är det 3:3–8 IL om obegränsad skattskyldighet för fysiska personer som åsyftas. I huvudsak innebär dessa regler att en person som är bosatt i Sverige, stadigvarande vistas här eller har väsentlig anknytning hit är obegränsat skattskyldig i Sverige.⁴¹⁴ En obegränsat skattskyldig person är skattskyldig i Sverige för alla sina inkomster från såväl Sverige som utlandet. Med skattskyldig (liable to tax) avses även situationer där inkomsten är skattepliktig även om den aktuella staten inte påför skatten.⁴¹⁵ Ett exempel på en sådan situation i svensk rätt är sexmånaders- och ettårsregeln. Den sista meningen i artikel 4(1) innebär att en begränsat skattskyldig person inte omfattas av definitionen och därför inte kan anses ha hemvist i Sverige enligt avtalet.⁴¹⁶

Ett exempel får illustrera. Antag att A flyttar från Sverige den 1 juli och bosätter sig i land X. Under första halvåret anses A ha hemvist enligt avtalet i Sverige och under andra halvåret i land X.

Om A däremot även efter utflyttningen anses ha väsentlig anknytning till Sverige med stöd av 3:7 IL kan situationen inte lösas med stöd av artikel 4(1). Situationen behandlas i artikel 4(2) där den s.k. stegen finns. Bedömningen enligt artikel 4(2) kan vålla åtskilliga problem, på

⁴¹² Artikel 4(1) i det nordiska avtalet har följande lydelse i här aktuella delar: "Hemvist

1. Vid tillämpningen av detta avtal åsyftar uttrycket "person med hemvist i en avtals-slutande stat" person som enligt lagstiftningen i denna stat är skattskyldig där på grund av domicil, bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet, och inbegriper också denna stat, dess politiska underavdelningar, lokala myndigheter och offentligt rättsliga institutioner. Uttrycket a) inbegriper in e person som är skattskyldig i denna stat endast för inkomst från källa i denna stat eller för förmögenhet belägen där, och b) [...]"

⁴¹³ Se exempelvis RÅ 1987 not 309. Jämför om olika tolkningsmetoder avsnitt 2.2.

⁴¹⁴ Särskilda regler finns för vissa yrkesgrupper, se närmare 3:4–6 IL.

⁴¹⁵ Se 3:9–13 IL och punkt 8.5 i kommentaren till artikel 4 i modellavtalet. Se även RÅ 1987 ref. 162 (fysisk person); RÅ 1996 ref. 84 (bolag) och RÅ 2004 ref. 29 (norsk stiftelse).

⁴¹⁶ Se 3:17–21 IL och punkt 8.2 i kommentaren till artikel 4 i modellavtalet.

liknande sätt som de svenska reglerna om väsentlig anknytning. I det följande redogörs endast för huvuddragen i artikeln. Artikel 4(2) i modellavtalet lyder:

Where by reason of the provisions of paragraph 1 an individual is a resident of both Contracting States, then his status shall be determined as follows:

a) he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has a permanent home available to him; if he has a permanent home available to him in both States, he shall be deemed to be a resident only of the State with which his personal and economic relations are closer (centre of vital interests);

b) if the State in which he has his centre of vital interests cannot be determined, or if he has not a permanent home available to him in either State, he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has an habitual abode;

c) if he has an habitual abode in both States or in neither of them, he shall be deemed to be a resident only of the State of which he is a national;

d) if he is a national of both States or of neither of them, the competent authorities of the Contracting States shall settle the question by mutual agreement.

3. [...]

Artikel 4(2) i det nordiska bygger även den på modellavtalet och är i princip likalydande.⁴¹⁷ Huvudregeln är att den stat i vilken den skatt-

⁴¹⁷ Artikel 4 överensstämmer i sak med OECD:s modellavtal, men har fått multilateral form, prop. 1983/84:19 s. 142. Artikel 4(2) i det nordiska avtalet lyder: "Då på grund av bestämmelserna i punkt 1 fysisk person har hemvist i flera avtalsslutande stater, bestäms hans hemvist på följande sätt: a) han anses ha hemvist endast i den stat där han har en bostad som stadigvarande står till hans förfogande; om han har en sådan bostad i flera stater, anses han ha hemvist endast i den stat med vilken hans personliga och ekonomiska förbindelser är starkast (centrum för levnadsintressena); b) om det inte kan avgöras i vilken stat han har centrum för sina levnadsintressen eller om han inte i någon stat har en bostad som stadigvarande står till hans förfogande, anses han ha hemvist endast i den stat där han stadigvarande vistas; c) om han stadigvarande vistas i flera stater eller om han inte vistas stadigvarande i någon av dem, anses han ha hemvist endast i den stat där han är medborgare; d) om han är medborgare i flera stater eller om

skyldige har sin bostad är hemviststat enligt avtalet. Alla typer av bostäder räknas. Det spelar således ingen roll huruvida det är en ägd villa eller ett hyrt möblerat rum.⁴¹⁸ Det centrala i detta fall är att bostaden är av stadigvarande karaktär.

Om A har en bostad i båda stater måste en bedömning göras till vilket land han anses ha starkast personliga och ekonomiska förbindelser (centrum för levnadsintressen). I kommentaren till artikel 4 nämns som exempel på omständigheter som kan inverka på denna bedömning arbete och familj.⁴¹⁹ Om en sådan bedömning inte låter sig göras, eller om han saknar bostad i båda staterna, anses den stat där han stadigvarande vistas i som hemviststat. Om han vistas stadigvarande i båda stater är den stat i vilken han är medborgare hemviststat. I ett sista steg får en ömsesidig överenskommelse göras. Bedömningen som måste göras enligt artikel 4 kan vara relativt komplicerad.

I det följande utgår jag från att den skattskyldige före utflyttningen har hemvist enligt avtalet i Sverige och efter utflyttningen har hemvist enligt avtalet i den andra staten om ingenting annat sägs.⁴²⁰

Det är det avtalsrättsliga hemvistet som fastställs enligt artikel 4. Om hemvistet efter utflyttningen är i inflyttningssstaten hindrar det dock inte Sverige från att enligt IL behandla den utflyttade som obegränsat skattskyldig i Sverige med stöd av reglerna om väsentlig anknytning.⁴²¹

I avsnittets inledning nämndes att det är viktigt att fastställa hemvistet i tre situationer. Den första avsåg frågan om att fastställa tillämpningsområdet för avtalet (artikel 1). Den andra och tredje avsåg situationer när det uppkommer dubbelbeskattning till följd av dubbelt hemvist eller till följd av beskattning i hemviststaten och i källstaten. Dessa situationer behandlas i följande avsnitt.

han inte är medborgare i någon av dem, avgör de behöriga myndigheterna i berörda avtalsslutande stater frågan genom ömsesidig överenskommelse.”

⁴¹⁸ Punkt 13 i kommentaren till artikel 4.

⁴¹⁹ Punkt 15 i kommentaren till artikel 4.

⁴²⁰ Se för liknande resonemang Wiman, B., 2007 s. 464 och Wiman, B., 2005 s. 268. Situationer där dubbel hemvist föreligger redan före utflyttningen avgränsas i det följande bort.

⁴²¹ RÅ 1995 ref. 69 *Kenya I* jämfört med RÅ 1996 ref. 38 *Kenya II*.

3.3 Aktuella fördelningsartiklar

3.3.1 Inledning

Om en dubbelbeskattning uppstår till följd av exempelvis dubbelt hemvist (enligt den nationella rätten i respektive stat) kan artikel 6–22 i modellavtalet (de s.k. fördelningsartiklarna)⁴²² aktualiseras. Detta sker i enlighet med den sjätte frågan i Dahlbergs arbetsmetod, efter det att det avtalsrättsliga hemvistet (fråga 5) har bestämts. Den sjätte frågan lyder:

(6) Vilken fördelningsartikel är tillämplig?

Fördelningsartiklarna är uppbyggda genom att de använder uttrycken *beskattas endast* eller *får beskattas*. För det fallet att uttrycket beskattas endast (exklusiv beskattningsrätt) används ska den andra staten avstå från att beskatta inkomsten. Som exempel kan nämnas artikel 13(5) i modellavtalet där den exklusiva beskattningsrätten till vinster på aktier tilldelas hemviststaten. Den dubbla beskattningen undanröjs således genom att endast en av staterna (hemviststaten i detta fall) tillerkänns rätten att beskatta inkomsten.⁴²³ I de fall där även källstaten får beskatta inkomsten uppkommer dubbelbeskattning. Det framstår därför som viktigt vilken effekt den aktuella fördelningsartikeln får vid tillämpningen. Av denna anledning skulle jag vilja lägga till en bisats till Dahlbergs fråga. Frågan skulle lyda: Vilken fördelningsartikel är tillämplig och vad medför den?

I de fall då fördelningsartikeln inte ensamt undanröjer den dubbla beskattningen tillhandahåller modellavtalet två metoder för att undanröja den dubbla beskattningen; undantagandemetoden (artikel 23A), och avräkningsmetoden (artikel 23B).⁴²⁴ Dessa kommenteras kort i avsnitt 3.4 nedan.

I detta avsnitt behandlas de två fördelningsartiklar som vanligtvis blir aktuella när det gäller fördelning av beskattningsrätten till kapitalökningar. De två artiklarna är artikel 13 om realisationsvinster och

⁴²² Benämningen fördelningsartiklar (distributive rules) myntades ursprungligen av Klaus Vogel och översattes av Lindencrona, se Vogel, K., 2003 s. 546.

⁴²³ Vogel, K., 2003 s. 556.

⁴²⁴ Undantagandemetoden benämns även exempt-metoden eller friställandemetoden, se Dahlberg, M., 2007 s. 191. Avräkningsmetoden benämns även credit-metoden. Även när en exklusiv beskattningsrätt föreligger är det nödvändigt att studera metodartiklarna eftersom de kan innehålla exempelvis progressionsförbehåll.

artikel 21 om annan inkomst. Uttrycken kapitalvinst och realisationsvinst används som synonymer.⁴²⁵

3.3.2 Beskattning av realisationsvinst (artikel 13)

3.3.2.1 Inledning

I detta avsnitt tolkas artikel 13 i modellavtalet och dess motsvarighet i det nordiska skatteavtalet. Flera centrala men svårtolkade rekvisit identifieras. I avsnittet framkommer på vilket sätt som det nordiska skatteavtalet skiljer sig från modellavtalet. Det kan också noteras att kommentarerna till artikel 13 i modellavtalet i nu aktuella delar i sak är i princip oförändrade sedan 1963.⁴²⁶

Syftet med detta avsnitt är primärt att företa en allmän analys av artikel 13. Även vissa problem som uppstår vid utflyttningsbeskattning av kapitalökningar identifieras. I kapitel 4 företas en fördjupad analys av dessa problem i förhållande till de olika kategorierna av utflyttningsskatter. Inledningsvis nämns kort hur kapitalökningar beskattas internationellt sett.

3.3.2.2 Beskattning av kapitalökningar ur ett internationellt perspektiv

Hur kapitalinkomster och i synnerhet kapitalvinster (och förluster) beskattas varierar högst avsevärt mellan olika länder. I detta avsnitt kommenteras ytterst kortfattat några av de frågor som har väckt stor debatt i doktrinen. Syftet med avsnittet är att ge en bakgrund som kan underlätta den fortsatta förståelsen för de olika resonemangen i dessa mer internationella delar av avhandlingen.

De principer som styr utformningen av inkomns begreppet i allmänhet och kapitalvinstbeskattningens utformning i synnerhet är många. Dessa principer har diskuterats utförligt i tidigare forskning och lämnas

⁴²⁵ I KL och SIL användes termen realisationsvinst. I och med införandet av IL används numera i intern rätt termen kapitalvinst. Denna terminologiska ändring har inte slagit igenom i rubriksättningen av artikel 13 i skatteavtalen.

⁴²⁶ Van Raad, K., (ed) 2008/2009:1 s. 275–278, 283–284. För nollt sett har dock 2003 års uppdatering av modellavtalet medfört att artikel 13(5) är tillämplig i stället för artikel 21(1) när den fasta egendomen är belägen i hemviststaten eller i tredje land. Se även OECD, 2010.

därför utanför ramen för denna avhandling.⁴²⁷ En kort summering lämnas dock för att tydliggöra den variationsrikedom som finns i den allt mer globaliserade världen.

Frågan vad som utgör en kapitalvinst är nära förknippad med frågan vad som avses med en inkomst och hur systemet för beskattning är strukturerat. Omfattas kapitalvinster av det skatterättsliga inkomstbegreppet? Behövs en definition av begreppet kapitalvinst?⁴²⁸ Inledningsvis kommer diskussionen om *vad* som avses med en inkomst nämnas. Därefter nämns de vanligaste systemen för *hur* och *när* kapitalvinster beskattas.

Ekonomerna definierar inkomst på olika sätt, liksom lagstiftare världen över.⁴²⁹ Någon enhetlig definition av *vad* som ska omfattas finns inte. I vissa inkomstbegrepp omfattas den löpande värdeökningen på egendom.⁴³⁰ I andra omfattas endast den vinst som uppstår vid en avyttring av egendomen. Frågorna om vad och när är således starkt förknippade med varandra (se strax nedan). Olika principer för hur det skatterättsliga inkomstbegreppet ska utformas förändras genom tiderna och väger olika tungt i skilda länder.⁴³¹

Frågan vad som utgör en inkomst har diskuterats ingående i såväl juridisk som ekonomisk doktrin under en mycket lång tid. Mutén drog redan år 1959 slutsatsen:⁴³²

att det inte lönar sig att försöka konstruera någon enkel definition av de faktiskt tillämplande, skatterättsliga inkomstbegreppen. Det torde sannolikt också vara förspildt möda att söka anpassa den gällande rättens inkomstbegrepp till någon enhetlig definition. Man får acceptera, att beskattningsnormen bestäms genom en rad mer eller mindre kasuistiska bestämmelser, som tillsammans kan sägas dra gränsen, en krogig gräns, kring skattelagens inkomstbegrepp.

Internationellt sett finns det inget gemensamt system för *hur* kapitalvinster ska beskattas.⁴³³ I vissa system ingår som nämnts kapitalvins-

⁴²⁷ Se exempelvis Essers, P. & Rijkers, A., (eds.) 2005 och Holmes, K., 2001. I 2010 års uppdaterade version av modellavtalet har två punkter lagts till (punkterna 27.1–27.2).

⁴²⁸ Simontacchi, S., 2007 s. 121.

⁴²⁹ Mutén, L., 2005 s. 217.

⁴³⁰ Freedman, J., 2005 s. 193.

⁴³¹ För influenser från Davidsson-Schanz-Haig-Simons, se exempelvis: Mutén, L., 1959 s. 15; Melz, P., 1986 s. 12 f.; Holmes, K., 2001 s. 80 f.; Freedman, J., 2005 s. 193 och LLMS, 2009 s. 30.

⁴³² Mutén, L., 1959 s. 23.

terna i det skatterättsliga inkomstbegreppet. I andra system faller de utanför och kan vara skattefria. I ytterligare några kan kapitalvinster vara föremål för särskilda regleringar. Det är inte ovanligt att kapitalvinster beskattas på ett mer fördelaktigt sätt, med en lägre procentsats, än exempelvis arbetsinkomster.⁴³⁴

I svensk rätt kan man säga att kapitalvinster omfattas av det skatterättsliga inkomstbegreppet men är föremål för ett särskilt system, varför en definition av begreppet krävs. Denna definition återfinns i 41:2 IL. Med en *kapitalvinst* avses vinst vid avyttring av tillgångar, kursvinst vid betalning av skulder i utländsk valuta, och vinst på grund av förpliktelser enligt terminer, köp- eller säljoptioner och liknande avtal. Som kapitalvinster behandlas också återförda avdrag för kapitalförluster vid konkurs enligt 44:34 st. 3 IL. I denna avhandling avses med begreppet kapitalvinst vinster vid avyttring av tillgångar.⁴³⁵

Beskattningsstidpunkten för *när* kapitalvinstbeskattningen ska ske är också ett ämne som har lett till diskussion i litteraturen.⁴³⁶ Den mest centrala frågan är om beskattningen ska ske *löpande* när värdeökningen uppstår, när en *realisation* (avyttring) har skett eller vid *konsumtion*.⁴³⁷ Argument såväl för som emot samtliga dessa tre alternativ finns. I det följande nämns några av dessa. Det som talar mot att beskattning bör ske löpande är framförallt likviditetsaspekter och värderingsproblem. Omständigheten att utflyttningsskatter i viss utsträckning skulle kunna slopas kan dock vara ett argument för att en beskattning ska ske löpande.⁴³⁸ Beskattning av löpande värdeökningar på kapitalökningar är inte särskilt vanlig.⁴³⁹ Det som talar mot en beskattning vid avyttringstidpunkten (realisationsprincipen) är främst inlåsnings-effekter.⁴⁴⁰ Trots detta har beskattningstidpunkten internationellt sett

⁴³³ Simontacchi, S., 2007 s. 127. Se även kommentarerna till artikel 13 punkterna 1–3.

⁴³⁴ Mutén, L., 2005 s. 217 och Freedman, J., 2005 s. 196.

⁴³⁵ Se avsnitt 1.1.2 ovan.

⁴³⁶ Detta ämne benämns ömsom beskattningstidpunktens inträde ömsom skattskyldighetens inträde. Uttrycken används i det följande som synonymer.

⁴³⁷ För en diskussion om beskattning vid konsumtion se Melz, P., 1986 s. 28 och Lang, J., 2005 s. 24 f.

⁴³⁸ Se Kavelaars, P., 2005 s. 135 f. Se även Lodin, S-O., SN 2009 s. 119 där en förenklad utflyttningsskattproblematik till följd av ett schablonbeskattningssystem föreslås.

⁴³⁹ Simontacchi, S., 2007 s. 131.

⁴⁴⁰ Se för vidare läsning exempelvis Melz, P., 1986 avsnitt 2.4 och Kavelaars, P., 2005 s. 128 f. Kavelaars förordar en löpande beskattning. För att motverka inlåsnings-effekter förekommer olika uppskovsmöjligheter internationellt sett.

vanligtvis knutits till realisationen. Även i Sverige har skattskyldighetens inträde knutits till realisationstidpunkten för kapitalvinster.⁴⁴¹

3.3.2.3 Artikel 13 och dess särdrag

Artikel 13 i det nordiska avtalet bygger till stor del på artikel 13 i modellavtalet även om avvikelser förekommer. De båda artiklarna refereras i det följande. Artikel 13 i modellavtalet lyder:

ARTICLE 13 CAPITAL GAINS

1. Gains derived by a resident of a Contracting State from the alienation of immovable property referred to in Article 6 and situated in the other Contracting State may be taxed in that other State.
2. Gains from the alienation of movable property [...]
3. Gains from the alienation of ships or aircraft operated in international traffic, boats engaged in inland waterways transport or movable property [...]
4. Gains derived by a resident of a Contracting State from the alienation of shares deriving more than 50 per cent of their value directly or indirectly from immovable property situated in the other Contracting State may be taxed in that other State.
5. Gains from the alienation of any property, other than that referred to in paragraphs 1, 2, 3 and 4, shall be taxable only in the Contracting State of which the alienator is a resident.

Tre rekvisit synes återkomma i samtliga punkter: *gains* (vinst), *alienation* (överlåtelse) och *property* (egendom).

En jämförelse kan göras med artikel 13 i det nordiska avtalet.⁴⁴²

Artikel 13 Realisationsvinst

1. Vinst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar på grund av överlåtelse av fast egendom som är belägen i annan avtalsslutande stat, får beskattas i denna andra stat.

⁴⁴¹ Se avsnitt 1.2.2.1 ovan.

⁴⁴² Prop. 2007/08:146.

2. Vinst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar på grund av överlåtelse av aktie eller annan andel i bolag vars huvudsakliga ändamål är att inneha fast egendom och vars tillgångar (före avdrag för skulder) direkt eller indirekt till mer än 75 procent består av fast egendom som är belägen i en annan avtalsslutande stat, får beskattas i denna andra stat.

3. Vinst på grund av överlåtelse av lös egendom, som utgör del av rörelsetillgångarna i fast driftställe, vilket ett företag i en avtalsslutande stat har i annan avtalsslutande stat, eller av lös egendom, hänförlig till stadigvarande anordning för att utöva självständig yrkesverksamhet, som fysisk person med hemvist i en avtalsslutande stat har i annan avtalsslutande stat, får beskattas i denna andra stat. Detsamma gäller vinst på grund av överlåtelse av sådant fast driftställe (för sig eller tillsammans med hela företaget) eller av sådan stadigvarande anordning.

4. Vinst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar på grund av överlåtelse av skepp eller luftfartyg som används i internationell trafik eller lös egendom som är hänförlig till användningen av sådant skepp eller luftfartyg, beskattas endast i denna stat.

5. Vinst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar på grund av överlåtelse av containrar (däri inbegripet släpvagn och annan utrustning för transport av containrar) som används för transport av gods eller varor, beskattas endast i denna stat, utom då containern används uteslutande mellan platser i annan avtalsslutande stat.

6. Vinst på grund av överlåtelse av annan egendom än sådan som avses i punkterna 1–5 beskattas endast i den avtalsslutande stat där överlåtaren har hemvist.

7.[...] Vinst på grund av överlåtelse av aktie eller annan andel eller rättighet i bolag eller personsammanslutning som förvärvas av en fysisk person som har haft hemvist i en avtalsslutande stat och fått hemvist i annan avtalsslutande stat får – utan hinder av bestämmelserna i punkt 6 – beskattas i den förstnämnda avtalsslutande staten om överlåtelsen av aktien, andelen eller rättigheten sker vid någon tidpunkt under de tio år som följer närmast efter det år personen upphörde att ha hemvist i den förstnämnda staten. Den förstnämnda staten får dock endast beskatta den värdeökning som uppkommit innan den fysiska personen fick hemvist i den andra avtalsslutande staten. Med rättighet i bolag eller personsammanslutning avses vid tillämpningen av denna punkt rättighet eller annan tillgång som enligt lagstiftningen i den förstnämnda staten vid beskattningen behandlas på samma sätt som vinst på grund av överlåtelse av andel i bolag eller personsammanslutning.

Även i det nordiska avtalet är begreppen *vinst*, *överlåtelse* och *egendom* återkommande. Undantag finns dock i artikel 13(5) där en specifikation till contrainrar gjorts i stället för det mer generella begreppet *egendom* och i artikel 13(7) där uttrycket *aktie*, *andel* eller *rättighet* används. Artikel 13(7) fick sin nuvarande lydelse genom protokollet den 4 april 2008. Även rekvisitetet *förvärvar* återkommer i flera punkter i det nordiska avtalet (jfr *derived*⁴⁴³ i modellavtalet).

Det är framförallt kapitalökningar på aktier och fastigheter som behandlas i avhandlingen. Övriga specialfall har avgränsats bort. Det är således artikel 13(1) och 13(5) i modellavtalet respektive 13(1), 13(6) och 13(7) i det nordiska avtalet som kommer att analyseras i det följande.⁴⁴⁴

Som framkommit i avsnittet ovan varierar beskattningen av kapitalökningar avsevärt mellan olika länder.⁴⁴⁵ Även skatterna varierar mellan länderna. Vissa länder använder sig av särskilda realisationsvinstskatter, andra beskattar realisationsvinsterna som vanlig inkomst. Modellavtalet berör inte dessa frågor utan överlämnar åt de avtalsslutande länderna att avgöra om och i så fall hur vinsten ska beskattas.⁴⁴⁶

En annan viktig omständighet vid tolkningen av artikel 13 är att artikeln inte kan ge en stat rätt att beskatta en realisationsvinst om en sådan rätt inte finns föreskriven i dess inhemska lagstiftning. Denna begränsningsregel kommer till uttryck i punkt 3 i kommentaren till artikel 13 och lyder:⁴⁴⁷

3. The Article does not deal with the above-mentioned questions. It is left to the domestic law of each Contracting State to decide whether capital gains should be taxed and, if they are taxable, how they are to be taxed. The Article can in no way be construed as giving a State the right to tax capital gains if such right is not provided for in its domestic

⁴⁴³ Enligt Norstedts engelska ordbok kan *derived* översättas med *häröra* eller *erhålla*. I den nordiska avtalstexten, tillika i såväl Skatteverkets översättning av modellavtalet som Francke & Skurniks översättning av modellavtalet, används termen *förvärvar*. Mot bakgrund av den nordiska avtalstexten används denna senare terminologi.

⁴⁴⁴ Många av OECD:s medlemsstater har infört reservationer mot artikel 13(5) för att möjliggöra ett införande liknande FN Modellen, vilken möjliggör beskattning i bolagets hemviststat, se Daiber, C. & Offermanns, R., ET 2005 s. 580.

⁴⁴⁵ Se avsnitt 3.3.2.2 ovan.

⁴⁴⁶ Kommentaren till artikel 13 punkterna 1–3.

⁴⁴⁷ Se även kommentaren till artikel 1 punkt 9.2. För svenskt vidkommande finns en sådan gyllene regel för alla skatteavtalsbestämmelser (se avsnitt 2.1.3 ovan).

law. The Article does not specify to what kind of tax it applies. It is understood that the Article must apply to all kinds of taxes levied by a Contracting State on capital gains. The wording of Article 2 is large enough to achieve this aim and to include also special taxes on capital gains.

Vidare anges att artikeln förutsätts gälla alla typer av skatter som en avtalsslutande stat tar ut på realisationsvinster eller värdestegringar. Detta sista uttalande är synnerligen intressant. Kan värdestegringar (orealiserade inkomster) omfattas av artikel 13? För att besvara denna fråga krävs en analys av såväl vinstbegreppet som kravet på överlåtelse. En analys av de båda begreppen sker i de följande avsnitten, inledningsvis var för sig och därefter sammantaget.

3.3.2.4 Rekvisitet vinst

Artikel 13 i modellavtalet utgår från att det är beskattningsrätten till vinster som ska fördelas mellan de avtalsslutande staterna. Uttrycket *vinst* används i samtliga punkter i artikel 13 men definieras varken i modellavtalet eller i kommentaren. En första anmärkning som bör göras är att i rubriken till artikel 13 används termen *realisationsvinst* (*capital gains*) medan termen *vinst* (*gains*) används i den löpande avtalstexten. I kommentarerna till artikel 13 används termen *realisationsvinst* såväl i de inledande som i de allmänna anmärkningarna. I anmärkningarna till de olika punkterna i artikeln används däremot termen *vinst*.⁴⁴⁸ Vilken betydelse har detta? Simontacchi går i sin forskning igenom alla fördelningsartiklar i modellavtalet och jämför huruvida rubrik och skatteobjekt sammanfaller eller ej. Han drar slutsatsen att rubriken till avtalsartiklarna inte är avsedda att bestämma tillämpningsområdet för artiklarna utan endast indikera dess innehåll. Däremot kan rubrikerna tjäna som vägledning som en del av det sammanhang som nämns i den allmänna tolkningsbestämmelsen i artikel 3(2). Av detta drar Simontacchi slutsatsen att *realisationsvinst*begreppet torde omfatta alla typer av vinster som faller in under de olika punkterna i artikel 13.⁴⁴⁹

En central fråga för utflyttningsskatternas del är om orealiserade värdestegringar kan omfattas av artikel 13. En uppfattning som presen-

⁴⁴⁸ Simontacchi, S., 2007 s. 146.

⁴⁴⁹ Simontacchi, S., 2007 s. 145. Se även not 1 till kommentaren till artikel 15. Där kommenteras att en rubrikändring till artikel 15 inte på något sätt har som avsikt att påverka tillämpningsområdet för artikeln.

terats i doktrinen är nämligen att artikel 13(5) i modellavtalet ger uttryck för realisationsprincipen och därmed inte fördelar beskattningsrätten till latent värdestegringar.⁴⁵⁰ Frågan analyseras i detta avsnitt mot bakgrund dels av uttalanden i kommentarerna till modellavtalet, dels av uttalanden i doktrinen. Även i dansk doktrin har bland annat argumentet att modellavtalet endast omfattar realiserade inkomster förts fram. Detta argument baseras på två omständigheter. Den första är att en orealiserad inkomst endast utgör en möjlighet till inkomst och inte en inkomst i sig.⁴⁵¹ Det andra är att punkt 10 i kommentaren till artikel 13 utgör ett undantag till huvudregeln om realisationsprincipen. Att tolka detta som att orealiserade vinster kan beskattas med stöd av artikel 13 anses vara i strid mot artikelns ordalydelse.⁴⁵²

Innan artikel 13 studeras närmare görs en kort utvikning till artikel 2 där de skatter som avtalet omfattar nämns. Enligt artikel 2(2) omfattas *skatter på värdestegringar (taxes on capital appreciation)*. Frågan är vad som avses med värdestegringar. Avses endast realiserade värdestegringar eller även latent värdestegringar? I avtalstexten står det ”däri inbegripet skatter på vinst på grund av överlåtelse av lös eller fast egendom [...] samt skatter på värdestegring.” Detta tolkar jag som att utöver realiserade värdeökningar vid överlåtelse av egendom omfattas även latent värdeökningar.⁴⁵³ Skatter på latent värdeökningar synes därmed omfattas såvida de inte uttryckligen är undantagna.⁴⁵⁴ Som framgår ovan nämns skatter på värdestegringar även i artikel 2(2) i det nordiska skatteavtalet.

I punkt 7 i kommentarerna till artikel 13 stadgas att:

⁴⁵⁰ Lang, M., m.fl., IStR 2009 s. 674 f.; Kavelaars, P., 2005 s. 136. Se även den danska doktrinen i här följande fotnoter.

⁴⁵¹ Ravnkilde, J., TfS 2008 s. 1092.

⁴⁵² Ketelsen, H., SU 1991 s. 4. Se avsnitt 4.2.3.2 nedan för min tolkning av punkt 10 i kommentaren till artikel 13. Punkt 10 lyder: “In some States the transfer of an asset from a permanent establishment situated in the territory of such State to a permanent establishment or the head office of the same enterprise situated in another State is assimilated to an alienation of property. The Article does not prevent these States from taxing profits or gains deemed to arise in connection with such a transfer, provided, however, that such taxation is in accordance with Article 7.”

⁴⁵³ Kommentaren till artikel 2 punkt 3, tredje meningen lyder: “They also include taxes on profits and gains derived from the alienation of movable or immovable property, as well as taxes on capital appreciation.” Se även Simontacchi, S., 2007 s. 185 f.

⁴⁵⁴ Betten, R., 1998 s. 114. Förespråkarna för uppfattningen att endast realiserade vinster omfattas skulle kunna argumentera för att artikel 13 utgör ett sådant undantag.

[v]ärdestegring som inte har samband med överlåtelsen av förmögenhetstillgång beskattas i regel inte, eftersom realisationsvinsten existerar endast på pappret så länge ägaren ännu innehar tillgången i fråga.

Detta har i doktrinen tolkats som att en vinst är en värdestegring på en kapitaltillgång. Simontacchi studerar vidare vilka vinster som har omfattats av artikel 13 från år 1933 till år 2005. Av studien drar han slutsatserna att: 1) det inte är en tillfällighet att begreppet vinst används i stället för realisationsvinst och att begreppet vinst har en vidare innebörd än realisationsvinst eftersom det i princip inte är begränsat till överlåtelse av egendom⁴⁵⁵ och 2) att ett samspel mellan artikel 13 och artikel 7 (inkomst av rörelse) har beaktats.⁴⁵⁶

Detta stödjer tesen att såväl realiserade som orealiserade värdestegringar omfattas av artikel 13 om en stat beskattar dessa som "realisationsvinster". Ytterligare stöd för detta finns i punkterna 7–9 i kommentarerna till artikel 13 där ett exempel ges på när beskattning sker, av i bokföringen uppskrivna värden, utan att en överlåtelse har skett (se även avsnitt 4.2.3.2 nedan).⁴⁵⁷

I punkt 7–9 i kommentarerna till artikel 13 diskuteras en situation där en beskattning sker trots att någon överlåtelse inte äger rum (uppskrivning av bokförda värden). I kommentaren anges att vissa länder beskattar värdestegringar och uppskrivningar av rörelsetillgångar även om en överlåtelse inte sker. Skatterna på de uppskrivna värdena omfattas av artikel 2 i modellavtalet.⁴⁵⁸ Hur ska dessa uttalanden förstås och vad har det för betydelse för utflyttningsskatternas del? Jag tolkar det sagda som att det stödjer slutsatsen att beskattning av orealiserade värdestegringar på tillgångar omfattas av artikel 13.⁴⁵⁹ Situationen där beskattning av uppskrivna värden sker kan ses som ett förtydligande

⁴⁵⁵ Simontacchi, S., 2007 s. 150 f. och s. 161.

⁴⁵⁶ Att begreppet vinst har en vidare innebörd än begreppet realisationsvinst är svårt att förena med slutsatsen att realisationsvinsterbegreppet torde omfatta alla typer av vinster som faller in under de olika punkterna i artikel 13. Jämför dock densamma för en något modifierad uppfattning. Simontacchi, S., 2007 s. 145 och 160

⁴⁵⁷ Även Tenore drar en parallell mellan uttalandena i punkt 6 och 9 och konstaterar att orealiserade vinster omfattas av artikel 13. Se Tenore, M., *Intertax* 2006 s. 136. Även Pötgens synes dela denna uppfattning. Pötgens, F.P.G., *ET* 2010 s. 188.

⁴⁵⁸ Kommentaren till artikel 13 punkt 8.

⁴⁵⁹ Kommentarna till modellavtalet tar dock inte ställning till vilken fördelningsartikel som är tillämplig. Utgångspunkten är att fördelningen av beskattningsrätten ska följa samma princip och tillfalla samma land som om den underliggande tillgången hade överlåtits, punkt 9 i kommentaren till artikel 13.

till detta. Förtydligandena i kommentarerna tar sikte på en situation inom företagsfären. Huruvida detta gäller även utanför företagssektorn framstår dock som oklart. Simontacchi anser att även orealiserade värdestegringar utanför företagssektorn bör omfattas. Han finner ingen anledning till att behandla företagssektorn och den privata sfären olika. Vidare anför han att anledningen till att kommentaren diskuterar företagsinkomster kan vara att denna typ av beskattning är vanligare i företagsfären.⁴⁶⁰ Ytterligare argument för att beskattning av orealiserade värdeökningar kan omfatta situationer utanför företagsfären är att artikel 2(2) inte begränsar skatterna på värdestegringar till företagsfären.⁴⁶¹ Som framkommit kan uttalandena i kommentaren om beskattning av uppskrivna värden ses som ett exempel på när orealiserade värdeökningar omfattas av modellavtalet⁴⁶² och hänförs till diskussionen om vinstbegreppet.

Utgångspunkten torde därmed vara att latent värdestegringar omfattas av avtalet, om en stat beskattar dessa som en form av realisationsvinst. Denna utgångspunkt stämmer även överens med artikel 2(2) i modellavtalet. Av artikel 2(2) framgår att skatter på värdestegringar omfattas av avtalet. Detta har jag tolkat som att skatter på orealiserade värdestegringar (latent inkomster) kan omfattas.⁴⁶³

Med denna tolkning skulle begreppet vinst vara vidare än begreppet realisationsvinst. Med vinst skulle förstås en värdestegring på en till-

⁴⁶⁰ Simontacchi, S., 2007 s. 191.

⁴⁶¹ Se Betten för liknande resonemang utifrån tysk doktrin. Betten, R., 1998 s. 114.

⁴⁶² Huruvida en beskattning ska ske med stöd av artikel 7 eller 13 framgår inte. Enligt artikel 7(7) ska artikel 13 ges företräde. Av punkt 4 i kommentaren till artikel 13 framgår dock att samma resultat nås vid en tillämpning av båda dessa artiklar.

⁴⁶³ Wattel, P. & Marres, O., ET 2003 s. 69; Lang, M., BIFD 2005 s. 219. Se även fotnot 457 och 461. Liknande resonemang har förts i dansk doktrin. Det danska skatteministeriet tolkade vid införandet av den danska utflyttningsskatten (i 13 a §) punkt 6 (jämfört med punkt 5, 7 och 8) i kommentarerna till artikel 13 som att den inte förhindrade beskattning av värdeökningar. Vidare poängterade ministeriet att frågan om realisation har skett ska bedömas enligt nationell rätt. Ministeriet menade att Danmark vid beskattningstidpunkten var hemviststat enligt avtalet och att några konkurrerande skattekrav inte fanns. Uppfattningen finner även stöd i en dom från den tyska högsta domstolen BFH från 1997-12-17, målnr IB108/97. Ministeriets uppfattning har dock inte stått oemotsagd i dansk doktrin. Den främsta kritiken i just detta avseende har varit att Danmark traktatsrättsligt är förhindrad att använda något annat beskattningsutlösande kriterium än realisation. Att beskatta orealiserade värdeökningar urholkar den exklusiva beskattningsrätten menar motståndarna (se avsnitt 4.2.2.2 nedan). Se Wilumsen, A., TfS 1987 nr 380; Sneum, J. och Rasmussen, M., SU 1991 nr 123; Michelsen, A., 2003 s. 345; Ketelsen, H., TfS 1987 nr 128; Ketelsen, H., TfS 1990 nr 409 och Weizman, L., ET 1994 s. 79.

gång, medan realisationsvinstbegreppet även skulle innefatta ett krav på realisation (överlåtelse). Vad som avses med realisation avgörs av nationell lagstiftning.⁴⁶⁴

I modellavtalet har man valt att använda rekvisitet vinst och inte realisationsvinst i avtalstexten. Skälet till detta torde vara att begreppet realisationsvinst är ett begrepp som ofta används i de olika medlemsländernas interna skattelagstiftning och där ges en särskild innebörd.⁴⁶⁵ Som nämns i inledningen i kommentarerna till artikel 13 varierar beskattningen av realisationsvinster avsevärt mellan länderna och en gemensam överenskommelse skulle vara svår att nå. Av kommentarerna framgår som sagt även att frågan om realisation har skett eller inte måste avgöras enligt tillämplig inhemsk lagstiftning. Genom att använda uttrycket vinst på grund av överlåtelse kringgår man dessa problem. Jag tolkar därmed begreppet vinst som en värdestegring på en tillgång. Värdestegringen kan vara endera orealiserad eller realiserad (en s.k. realisationsvinst). Därtill kommer det faktum att artikel 2 är tillräckligt vid för att omfatta orealiserade värdestegringar.⁴⁶⁶

3.3.2.5 Rekvisitet överlåtelse

Även frågan om vad som avses med *överlåtelse (alienation)*⁴⁶⁷ i artikel 13 i modellavtalet är av central betydelse när det gäller utflyttningsskatterna. I avsnittet kommer den folkrättsliga innebörden av termen överlåtelse att fastställas. I kapitel 4 återkommer jag till rekvisitet och gör en fördjupad analys av detsamma i förhållande till utflyttningsskatterna.⁴⁶⁸

⁴⁶⁴ Kommentaren till artikel 13 punkt 6. I vissa stater anses inte en realisation ha skett när intäkten av överlåtelsen används för att skaffa nya tillgångar (byten). Realisationsprincipen för kapitalvinster kommer i svensk rätt till uttryck i 44:26 IL. Enligt den svenska innebörden av begreppet realisation omfattas även byten. Någon åtskillnad mellan byten och överlåtelse av realiserade vinster, på det sätt som görs i vissa stater (jfr ovan) görs inte i Sverige.

⁴⁶⁵ Begreppet vinst finns inte definierat i IL, men däremot begreppet kapitalvinst (tidigare realisationsvinst), se 41:2 IL och avsnitt 1.2.2.1 ovan. I det nordiska avtalet används inte begreppet kapitalvinst/realisationsvinst i avtalstexten utan det vidare begreppet vinst används.

⁴⁶⁶ Se artikel 2 och kommentaren till artikel 13 punkt 3, citerad i brödtexten vid fotnot 447 ovan.

⁴⁶⁷ Termen alienation är hämtad från en direkt översättning till engelskan. I engelskan används inte termen på detta sätt. Se Avery Jones, m.fl. BFIT 2006 s. 220.

⁴⁶⁸ En central fråga i förhållande till dessa är nämligen om en utflyttning kan jämföras med en överlåtelse (avsnitt 4.2.3.2 nedan).

Uttrycket överlåtelse definieras inte i avtalet.⁴⁶⁹ I punkt 5 i kommentaren till artikel 13 framgår att uttrycket *överlåtelse av egendom* används för att täcka *i synnerhet* realisationsvinster som uppkommer på grund av försäljning eller byte av egendom. Uttrycket anses även omfatta partiella överlåtelser, expropriation, överlåtelse till bolag i utbyte mot andelar, försäljning av rättigheter, gåvor och tom övergång av egendom vid dödsfall. Samtliga dessa exempel innebär att en äganderättsövergång av egendomen sker. Utgångspunkten får därmed anses vara att med överlåtelse avses en äganderättsövergång.⁴⁷⁰ I kommentarerna till artikel 13 berörs två situationer när en överlåtelse inte äger rum. De två situationerna rör uppskrivningar av det bokförda värdet (punkterna 7–9) och överföring av tillgångar från ett fast driftställe till ett huvudkontor (punkt 10). Båda dessa situationer kan ses som exempel där kravet på ägarrättsövergång (överlåtelse) inte sker men där beskattning ändå tillåts. Frågan om även en utflyttning kan utgöra ett sådant undantag till kravet på överlåtelse (alternativt jämföras med en överlåtelse) diskuteras i avsnitt 4.2.3.2 nedan i samband med frågan om artikel 13 kan tillämpas på en OL-regel.

De två rekvisiten vinst och överlåtelse har hitintills analyserats fristående från varandra. Slutsatsen har dragits att vinstbegreppet omfattar såväl realiserade som orealiserade värdeökningar och att kravet på överlåtelse innebär att en ägarrättsövergång ska ske (i de flesta fall). Av avtalstexten framgår dock att det är beskattningsrätten till *vinst på grund av överlåtelse* som ska fördelas. En viss kausalitet mellan de båda rekvisiten synes föreligga. Uttrycket innebär att vinster som uppstår pga. en överlåtelse ska fördelas, vilket således vanligtvis avser realisationsvinster. Man kan säga att uttrycket *på grund av* leder till att vinstbegreppet (som även avser orealiserade värdeökningar) starkt begränsas eftersom det ska uppstå pga. en äganderättsövergång. Det blir således endast i undantagsfall som artikeln kan tillämpas när det handlar om orealiserade värdeökningar. Två sådana fall har nämnts ovan och avsåg 1) uppskrivning av bokförda värden och 2) överföring

⁴⁶⁹ Simontacchi gör en historisk och komparativ återblick av termen överlåtelse som ger vid handen att begreppen försäljning och byte (sale or exchange) tidigare använts i avtal.

⁴⁷⁰ Motsvarande tolkning görs i kommentaren till det nordiska avtalet. Det framgår dock inte helt klart av sammanhanget om denna tolkning görs med stöd av en internrättslig eller folkrättslig tolkningsmetod. Anderson, E., m.fl., 1991, s. 170; Se även Toifl, G., 1996 s. 58. Kavelaars jämför överlåtelse med realisation, Kavelaars, P., 2005 s. 138 och Simontacchi, S., 2007 s. 149.

av egendom från ett fast driftställe till ett huvudkontor. Huruvida orealiserade vinster vid utflyttning kan omfattas av artikel 13 om man ser till uttrycket *vinst på grund av överlåtelse* i sin helhet, diskuteras nedan i avsnittet om OL-regler (4.2.3.2).

3.3.2.6 Rekvisiten egendom och förvärvar

Termen *egendom* är inte definierad i modellavtalet. Termen används dock i ett flertal av modellavtalets artiklar. Egendomsbegreppet omfattar såväl lös som fast egendom.⁴⁷¹

Begreppet *fast egendom* behandlas i artikel 6(2) i modellavtalet, till vilken artikel 13(1) hänvisar. Enligt artikel 6(2) i modellavtalet har uttrycket *fast egendom* den innebörd som det har enligt den lagstiftning i den avtalsslutande stat där egendomen är belägen. I artikeln radas dock vissa uttryckliga rättigheter upp som alltid omfattas av uttrycket. Som exempel kan nyttjanderätten till fast egendom nämnas. En central fråga är om även det svenska fenomenet med bostadsrätter omfattas av uttrycket *fast egendom*. Enligt RÅ 1989 ref 37 (avtalet mellan Sverige och Kenya) och RÅ 1995 ref 91 (nordiska avtalet) omfattas bostadsrätter av exemplet nyttjanderätt till fast egendom.⁴⁷²

Slutligen bör även begreppet *förvärvar (derived)* kort kommenteras.⁴⁷³ Termen finns inte definierad i modellavtalet eller dess kommentarer. Simontacchi drar slutsatsen att begreppet inte har någon större relevans utan att valet av term snarare är språkligt betingat.⁴⁷⁴ I det nordiska avtalet återkommer begreppet i artikel 13 punkt 1, 2, 4, 5 och 7 men saknas i punkt 3 och 6. I de sistnämnda fallen synes det vara underförstått att en skattskyldig förvärvar vinsten. Tenore skriver i en artikel att termen förvärvar är strikt relaterat till termen överlåtelse i artikel 13.⁴⁷⁵ Wattel och Marres ger begreppet förvärvad (*derived*) stor vikt vid besvarandet av frågan om fiktiva inkomster (såsom exempelvis orealiserade värdeökningar som anses uppkomma vid utflyttnings-tillfället) omfattas av avtalen.⁴⁷⁶ De menar att fiktiva inkomster inte kan omfattas av artikel 6–20 på grund av rekvisitet förvärvar. Fiktiva inkomster förvärvas inte utan anses uppkomma (därav fiktionen, se av-

⁴⁷¹ Simontacchi, S., 2007 s. 147–149; Holmes, K., 2007 s. 295. Även rättigheter av olika slag synes omfattas.

⁴⁷² Den aktuella artikeln i det nordiska avtalet är 3(1)f.

⁴⁷³ Se fotnot 443 ovan.

⁴⁷⁴ Simontacchi, S., 2007 s. 257.

⁴⁷⁵ Tenore, M., Intertax 2006 s. 136.

⁴⁷⁶ Wattel, P. & Marres, O., ET 2003 s. 67.

snitt 1.2.2.2 ovan). Däremot anser de båda författarna att fiktiva inkomster omfattas av artikel 21 i modellavtalet, eftersom ett krav på förvärvar inte finns i denna.⁴⁷⁷ Jag återkommer till rekvisitet förvärvar i artikel 21 i avsnitt 3.3.3 nedan.

När det gäller artikel 13 drar jag den preliminära slutsatsen att rekvisitet förvärvar har en stark koppling till rekvisitet överlåtelse och att i de punkter där rekvisitet förvärvar saknas, synes som underförstått. Termen förvärvar ges därmed ingen självständig betydelse såsom ett rekvisit. Det centrala rekvisitet för det beskattningsutlösande momentet i artikel 13 är snarare *på grund av överlåtelse*. Jag delar därmed såväl Simontacchis som Tenores uppfattningar att termen förvärvar endast utgör en språklig utfyllnad som är starkt kopplad till rekvisitet överlåtelse.

3.3.2.7 Sammanfattning

Avslutningsvis ska det noteras att artikel 13 i modellavtalet och artikel 13 i det nordiska avtalet innehåller samma rekvisit. Rekvisiten är *vinst*, *överlåtelse* och *egendom*. Begreppet *vinst* har tolkats som vidare än realisationsvinst på så sätt att även latent värdestegringar kan omfattas och att någon realisation inte krävs.⁴⁷⁸ Även begreppet *överlåtelse* har analyserats. Med överlåtelse avses en äganderättsövergång. Vid en första anblick kan det framstå som svårt att se att en beskattning vid utflyttning av orealiserade vinster uppfyller kravet på överlåtelse. Frågeställningen analyseras närmare i kapitel 4 om utflyttningsbeskattning enligt OL-regler. Begreppet *egendom* anses ha en vid innebörd. När det slutligen gäller termen *förvärvar* (i det nordiska avtalet) har slutsatsen dragits att denna term saknar självständig betydelse.

Vid en jämförelse mellan modellavtalet och det nordiska avtalet framkommer det att det nordiska avtalet har en särlösning (artikel 13(7)) när det gäller realisationsvinster. Såväl artikel 13(5) i modellavtalet som artiklarna 13 punkt 6 och 7 i det nordiska avtalets kommer att användas i analysen i kapitel 4.

⁴⁷⁷ Wattel, P. & Marres, O., ET 2003 s. 66.

⁴⁷⁸ Begreppet skulle kunna ges en snarlik innebörd som det jag givit uttrycket kapitalökning ovan, se 1.1.2. Realisationsvinst kan motsvaras av begreppet kapitalvinst (se avsnitt 1.2.2.1).

3.3.3 Beskattning av annan inkomst (artikel 21)

3.3.3.1 Inledning

I föregående avsnitt har frågeställningen huruvida det vid beskattning enligt en omedelbar beskattningsregel går att jämställa en utflyttning med en överlåtelse identifierats. Frågeställningen kommer att besvaras i avsnitt 4.2.3.2 nedan. Om ett sådant jämförelse inte kan ske, kan artikel 13 inte bli tillämplig. Av denna anledning kan det vara intressant att studera artikel 21 om annan inkomst.

Syftet med detta avsnitt är att identifiera de centrala rekvisiten i artikel 21 i modellavtalet och dess motsvarighet i det nordiska avtalet.

3.3.3.2 Artikel 21 och dess särdrag

Artikel 21 i modellavtalet såväl som artikel 22 i det nordiska avtalet reglerar annan inkomst. Tanken är att reglerna ska vara likalydande. Artikel 21(1) i modellavtalet lyder på engelska:

Items of income of a resident of a Contracting State, wherever arising, not dealt with in the foregoing Articles of this Convention shall be taxable only in that State.

Artikel 21(1) i svensk översättning och artikel 22(1) i det nordiska avtalet lyder:⁴⁷⁹

Inkomst som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar och som inte behandlas i föregående artiklar av detta avtal beskattas endast i denna stat, oavsett varifrån inkomsten härrör.

3.3.3.3 Rekvisitet förvärvar

I den engelskspråkiga versionen av modellavtalet förekommer inte termen *förvärvar* (*derived*), men väl i den svenska översättningen. I avsnitt 3.3.2.6 diskuterades termen förvärvar i förhållande till artikel 13. Slutsatsen drogs att termen inte hade någon självständig betydelse.

Ser man till den svenska översättningen innefattar artikel 21 till skillnad från artikel 13 inget annat beskattningsutlösande moment än förvärvar. Detta skulle kunna tala för att förvärvar utgör ett rekvisit i

⁴⁷⁹ Översättningen är hämtad från Skatteverket, 2010 s. 607 och från Francke, S. & Skurnik, H., 1995.

artikel 21. Att termen inte finns med i den engelska språkversionen talar dock mot en sådan slutsats.

I den engelska språkversionen finns som nämnts inte termen förvärv. Wattel och Marres drar av detta slutsatsen att fiktiva inkomster inte omfattas av artikel 13 men att de kan omfattas av artikel 21.⁴⁸⁰ Skälet är att en fiktiv inkomst inte kan ses som förvärvad eftersom någon reell inkomst inte finns utan enbart en fiktiv sådan (ansedd). De baserar sin slutsats på omständigheten att rekvisitet finns i artikel 13 men inte i artikel 21. Författarna synes därför ge termen en stor betydelse.

Att termen finns med i den svenska översättningen av artikel 21 men inte i den engelska språkversionen tyder dock på att den inte borde ges en avgörande och central roll. Av artikel 33 i Wienkonventionen framgår att ett avtal som är bestyrkt på två språk ska äga lika vitsord.⁴⁸¹ Som jag har förstått det är den svenska översättningen inte en officiell översättning av modellavtalet, vilket den engelska texten är. Den engelska texten innehåller dock inget beskattningsutlösande moment. Ett sådant synes underförstått. Min preliminära bedömning är att termen förvärv i artikel 21 (i den svenska översättningen, tillika artikel 22 i det nordiska avtalet) inte har någon självständig betydelse, utan att andra omständigheter framstår som mer centrala för att bedöma om artikeln är tillämplig. När det beskattningsutlösande momentet sker i artikel 21 synes vara av mindre betydelse. Andra rekvisit bör därför identifieras och analyseras. Ett sådant rekvisit skulle uttrycket *inkomst som inte behandlas i föregående artiklar av detta avtal* kunna vara. Uttrycket diskuteras i följande avsnitt.

3.3.3.4 Rekvisitet inkomst som inte behandlas i föregående artiklar av detta avtal

Artikel 21 behandlar inkomster som inte har behandlats tidigare i avtalet. Att inkomsten inte har behandlats i föregående artiklar i avtalet tar sikte på två olika situationer. Den första situationen är att inkomsten *som sådan* inte har behandlats tidigare i avtalet. Som exempel kan nämnas prispengar och barnbidrag. Dessa situationer benämns i engelskspråkig litteratur ibland för "extra-categorical income".⁴⁸² Den andra situationen är när *inkomsten härrör från ett territorium* som inte

⁴⁸⁰ Wattel, P. & Marres, O., ET 2003 s. 66

⁴⁸¹ Se avsnitt 2.2.3.2 ovan.

⁴⁸² Detweiler, A., 2009 s. 236.

tidigare har behandlats i avtalet. Denna situation kallas ibland "extra-territorial income".⁴⁸³ Som exempel på denna situation nämns i kommentarerna att inkomsten härrör från hemviststaten eller tredje land.⁴⁸⁴ Av punkt 22 i kommentarerna till artikel 13 framgår numera att artikel 21 inte är tillämplig vid beskattning av vinster på fastigheter belägna i den skattskyldiges hemviststat eller tredje land. För dessa situationer tillämpas artikel 13(5).⁴⁸⁵ När det gäller s.k. realisationsvinster synes därför artikel 21 bli tillämplig endast om det rör sig om en s.k. extra-categorical-income, dvs. att inkomsten *som sådan* inte har behandlats tidigare i avtalet. Frågeställningen vad som avses med att inkomsten som sådan inte har behandlats tidigare i avtalet utvecklas i det följande.

En första fråga att ta ställning till blir därför vad som avses med *inkomst* i artikel 21. I artikel 13 talar man om *vinst* och *vinst vid överlåtelse av egendom*. Jag har tolkat rekvisitetet *vinst* i artikel 13 som en värdestegring på en kapitaltillgång (kapitalökning).⁴⁸⁶ Med den tolkning som presenterats ovan ansåg jag att rekvisitetet *överlåtelse* (av egendom) tog sikte på det beskattningsutlösande momentet. Ett första tolkningsalternativ skulle kunna vara att med *inkomst* i artikel 21 avses vinsten i artikel 13. Enligt en sådan tolkning skulle inkomsten (vinsten) i form av latent värdeökningar ha behandlats i artikel 13. Med detta synsätt har inkomsten behandlats tidigare i avtalet och artikel 21 torde inte kunna tillämpas. Att artikel 13 inte har ansetts tillämplig med hänsyn till att kravet på *överlåtelse* brustit, torde sakna betydelse.⁴⁸⁷ Denna tolkning skulle resultera i att artikel 21 inte är tillämplig, eftersom rekvisiten inte är uppfyllda. Varken artikel 13 eller artikel 21 skulle anses tillämpliga. Artiklarna skulle därmed inte heller begränsa utflyttningsstaten från att omedelbart beskatta inkomsten. Denna tolkning kan även anses ha stöd av Ward m.fl. som skriver att artikel 21 inte är hel-

⁴⁸³ Detweiler, A., 2009 s. 237.

⁴⁸⁴ Kommentaren till artikel 21 punkt 1; Ward, D., m.fl., BTR 1990 s. 364, Kleist, D., SN 2005 s. 132–142 och van Raad, K., 2007 s. 350. Se exempelvis artikel 10(2), 11(1) och 12(1) i modellavtalet.

⁴⁸⁵ Se även van Raad som menar att artikel 13 har ett världsomfattande tillämpningsområde. van Raad, K., 2007 s. 351.

⁴⁸⁶ Se avsnitt 3.3.2.4.

⁴⁸⁷ Toifl gör en motsvarande tolkning men menar (om jag förstår honom rätt) att *eftersom* inkomsten har behandlats tidigare, men då ett rekvisit har brustit *så blir* artikel 21 tillämplig. Toifl, G., 1996 s. 60.

täckande och därmed inte omfattar alla typer av inkomster som faller utanför de andra artiklarna i avtalet.⁴⁸⁸

Ett andra tolkningsalternativ är att man tolkar artikel 21 i kombination med artikel 13 som att *inkomst* tar sikte på *vinst vid överlåtelse av egendom*. Med ett sådant synsätt har de orealiserade värdeökningarna som aktualiseras vid utflyttningstillfället inte behandlats tidigare, eftersom överlåtelse-rekvisitet i artikel 13 har begränsat dess tillämpning. Denna tolkning, där kausaliteten mellan vinst och överlåtelse beaktas, innebär att inkomsten inte har beaktats tidigare i avtalet. Artikel 21 kan därmed prövas.

Till samma slutsats, dvs. att artikel 21 är tillämplig, kan man komma genom att man anser att artikel 21 är uttömmande och har ett mycket vitt tillämpningsområde.⁴⁸⁹ Syftet med artikel 21 skulle kunna tänkas vara att fånga upp alla de fall där de tidigare fördelningsartiklarna inte har kunnat tillämpas. Om artikel 21 vore uttömmande borde den vara väl använd i praxis, vilket inte är fallet. Det är snarare vanligt att domstolarna försöker klassificera inkomsterna på så sätt att de faller in under artikel 6–20. Att artikeln inte används särskilt ofta i praktiken skulle snarare kunna ses som ett argument mot att se den som uttömmande.⁴⁹⁰

Vad som avses med *inkomst* framgår inte av avtalet eller kommentaren till modellavtalet. I detta avsnitt har två olika tolkningar presenterats. Med det första tolkningsalternativet ansågs artikel 21 inte tillämplig. En omedelbar beskattning faller vid en sådan tolkning utanför såväl tillämpningsområdet för artikel 13 som 21. Med det andra tolkningsalternativet var artikel 21 tillämplig och fördelade beskattningsrätten till utflyttningssstaten (hemviststaten). Denna andra tolkning är den som biträds i utländsk doktrin. Det framstår dock som att så vanligtvis sker utan att någon närmare analys företagits.⁴⁹¹ Efter att ha analyserat kausaliteten mellan vinst och överlåtelse i artikel 13 (på grund av) är jag dock benägen att ansluta mig till det andra tolkningsal-

⁴⁸⁸ Ward, D., m.fl., BTR 1990 s. 369. Uttalandet sker i ett annat sammanhang än det nu diskuterade. Som exempel nämner författarna inkomst från ett "partnership". Inkomst från denna typ av verksamhet har dock setts över efter det att artikeln skrevs, jfr kommentarerna till artikel 1 punkterna 2–6.7.

⁴⁸⁹ Wattel, P. & Marres, O., ET 2003 s. 69; Holmes, K., 2007 s. 90 och 347 samt Detweiler, A., 2009 s. 239.

⁴⁹⁰ David, C., 2008 s. 272.

⁴⁹¹ Toifl, G., 1996 s. 132; Lang, M., IFA 2001 s. 69; Carramaschi, B.M., TNI 2008 s. 291 och Lang, M., m.fl., IStR 2009 s. 674.

alternativet. Båda tolkningsalternativen innebär dock att skatteavtalen inte begränsar utflyttningsstaten från att beskatta inkomsten.

3.3.3.5 Sammanfattning

I avsnittet har artikel 21 i modellavtalet och artikel 22 i det nordiska avtalet analyserats i syfte att identifiera de centrala rekvisiten i artikeln. Till att börja med har det visat sig att termen *förvärvar* förekommer såväl i det nordiska avtalet som i den svenska översättningen av modellavtalet. Den engelska motsvarigheten till termen saknas i den engelska språkversionen av artikel 21. Denna omständighet har vållat viss diskussion då engelskspråkiga författare har tillmätt omständigheten att termen förekommer i artikel 13 men inte i artikel 21 stor betydelse. Min preliminära bedömning är att termen förvärvar inte har någon självständig betydelse. En liknande slutsats drögs rörande uttrycket i artikel 13 (se avsnitt 3.3.2.6 ovan). Större vikt har lagts vid uttrycket *inkomst som inte behandlas i föregående artiklar av detta avtal*. Olika tolkningsalternativ av detta uttryck har presenterats. Personligen förespråkar jag tolkningsalternativet där artikel 21 sätts i relation till artikel 13 och att med inkomst (i artikel 21) avses vinst på grund av överlåtelse av egendom (artikel 13). Tankningen innebär att inkomsten inte har behandlats tidigare i avtalet om ettdera av rekvisiten vinst eller överlåtelse brustit. Artikel 21 skulle kunna tillämpas i dessa fall. Artikel 21 tilldelar hemviststaten beskattningsrätten.

3.4 Metoder att undanröja dubbelbeskattning

Som framkommit i avsnittet ovan löser inte artikel 13 eller 21 nödvändigtvis en situation där dubbelbeskattning förekommer. Det kan därför vara rimligt att gå vidare i arbetsmetoden och analysera den sjunde frågan. Den sjunde frågan kan formuleras som:⁴⁹²

(7) Undanröjer metodartikeln (den eventuella) dubbelbeskattningen?

En dubbelbeskattning kan uppstå om avtalet fördelar beskattningsrätten till såväl hemviststaten som källstaten. Det primära ansvaret att undanröja den dubbla beskattningen åligger hemviststaten.⁴⁹³ Det finns

⁴⁹² En lätt språklig modifiering av Dahlbergs fråga har företagits, jfr avsnitt 3.1 ovan.

⁴⁹³ OECD:s modellavtal inledningen punkterna 19 och 23–25. Se även Mattsson, M., 2002 s. 161–173.

som nämnts ovan två metoder för att undanröja eller i vart fall lindra den dubbla beskattningen, undantags- och avräkningsmetoden. *Undantagsmetoden* innebär att inkomsten undantas (helt eller delvis) från taxering. Vid en tillämpning av *avräkningsmetoden* beräknas den interna skatten och först därefter avräknas den utländska skatten. Det står staterna fritt att välja den metod de önskar.

Kommentaren till metodartiklarna (artiklarna 23 A och B i modellavtalet) ändrades år 2005. Flera nytillkomna punkter är intressanta för utflyttningsskatternas del. I det följande redogör jag för dessa. Valet av metod och vilka effekter denna får lämnas därhän. Fokus ligger istället på mer övergripande frågor som exempelvis hur dubbelbeskattning bör lösas när en inkomst beskattas två gånger men vid skilda tidpunkter och fördelningsartiklarna vid respektive tidpunkt fördelar beskattningsrätten till hemviststaten. På grund av en utflyttning kan hemvistet ha bytts mellan dessa skilda tidpunkter.

I punkt 1 i kommentaren till artikel 23 A och B (benämns i det följande artikel 23) sägs att artikeln behandlar s.k. juridisk dubbelbeskattning. Med detta ska förstås att samma inkomst eller förmögenhet beskattas hos samma person av fler än en stat.⁴⁹⁴ I kommentaren till modellavtalet har tre situationer identifierats där dubbelbeskattning kan komma ifråga:⁴⁹⁵

- a) när personen anses obegränsat skattskyldig i två stater (hemvist-hemvist),
- b) när en person har hemvist i en stat och förvärvar inkomst från en annan stat och båda staterna tar ut skatt på inkomsten (hemvist-källstat) och
- c) båda staterna beskattar inkomst som förvärfvas från staten, utan att den skattskyldige har hemvist i någondera stat (källstat-källstat).

A-fallet ansågs fram till 2005 års ändringar av kommentaren lösas genom artikel 4, på så sätt att hemvistet enligt avtalet fastställdes. Någon situation av dubbelt hemvist enligt avtalet kunde därmed inte föreligga, eftersom a-fallet omvandlades till ett b-fall. B-fallet avser en

⁴⁹⁴ Jfr avsnitt 3.2 ovan och den definition som återfinns i inledningen till modellavtalet: Uttagandet av jämförbara skatter i två (eller flera) stater från samma skattskyldig på samma underlag och för samma tidsrymd.

⁴⁹⁵ Punkt 3 i kommentaren till artikel 23 A och B i modellavtalet.

situation när en person har hemvist i en stat och förvärvar inkomst från en annan stat och båda staterna tar ut skatt på inkomsten. Denna situation regleras i punkterna 5–10 i kommentarerna till artikel 23. Fördelningen av beskattningsrätten sker huvudsakligen på två sätt, antingen beskattas inkomsten endast (exklusiv beskattningsrätt) i en av staterna eller så får inkomsten beskattas i båda staterna. I det sistnämnda fallet blir artikel 23 tillämplig och det är hemviststaten som ska undanröja eller lindra den dubbla beskattningen.⁴⁹⁶

Av punkt 11 i samma kommentar och av ordalydelsen av artikel 1 framgår att c-fallet faller utanför tillämpningsområdet för skatteavtalet.⁴⁹⁷ Däremot skulle en ömsesidig överenskomst kunna komma till stånd i dessa situationer.⁴⁹⁸

Vid arbetet med 2005 års ändringar till modellavtalet identifierades problemet att alla a-fall inte kunde omklassificeras till b-fall. Problemet observerades först i samband med beskattning av personaloptioner.

Det är vanligt att anställda flyttar runt mellan en arbetsgivares företag i flera länder och dessutom erhåller personaloptioner från sin arbetsgivare. I dessa fall när personer flyttar runt uppstår problem i och med att olika stater beskattar personaloptioner vid olika tidpunkter.⁴⁹⁹ I kommentarerna nämns som exempel att en personaloptionen utfärdas medan den skattskyldige har hemvist i utflyttningsstaten. Personen flyttar till inflyttningsstaten och utnyttjar personaloptionen medan han har hemvist där. Utflyttningsstaten beskattar förmånen vid utfärdandet och inflyttningsstaten beskattar förmånen vid utnyttjandet. En dubbelbeskattning uppstår därför. Konflikten löses inte med hjälp av artikel 4 eftersom personen har hemvist i de två olika staterna vid de två olika beskattningstidpunkterna. Artikel 4 berör enbart frågan när hemvist föreligger i två stater samtidigt. Problemet med dubbelbeskattning kvarstod därför när två stater beskattade inkomsten vid två skilda tidpunkter med stöd av att de båda var hemviststat vid den aktuella tidpunkten. I det följande benämns detta problem *hemvist-hemvistbeskattning*.

I kommentarerna till artikel 15 föreslås två olika lösningar på det uppkomna problemet med personaloptioner, beroende av om arbetet har utförts i en av de båda staterna eller inte. Om arbetet har utförts i en

⁴⁹⁶ Kommentaren till artikel 23 punkterna 5–8.

⁴⁹⁷ Se avsnitt 3.2 ovan i brödtexten vid fotnot 383.

⁴⁹⁸ Kommentaren till artikel 23 punkt 11.

⁴⁹⁹ OECD-rapport 2004 s. 5 f.

av staterna anses den stat där arbetet har utförts bli källstat (jfr artikel 15). Detta benämns i det följande *utpekandeprincipen* eftersom en av staterna pekas ut (av kommentaren) till att bli källstat.⁵⁰⁰ Att förmånen (personaloptionen) beskattas vid olika tidpunkter i de båda staterna saknar betydelse enligt punkt 32.8 i kommentaren.⁵⁰¹ Punkten innebär att hemviststaten måste undanröja den dubbla beskattningen oavsett när skatten togs ut eller kommer att tas ut (i källstaten), om dubbla beskattningsanspråk uppstår.⁵⁰²

I de situationer då arbetet inte har utförts i en av de båda staterna är det svårt att utse en källstat enligt utpekandeprincipen. I kommentarerna föreslås att förfarandet om ömsesidig överenskommelse skulle kunna lösa dubbelbeskattningen i dessa situationer.⁵⁰³

Kommentarerna tar enbart upp exemplet för arbetsinkomster, till vilka förmåner av personaloptioner numera hänförs.⁵⁰⁴ Motsvarande problem kan dock uppstå vid exempelvis beskattning av värdeökningar på aktier i en utflyttningssituation. Problemet kan därmed generaliseras till att gälla alla typer av OL-inkomster (kapital, tjänst, näringsverksamhet). En central fråga är om de olika förslagen på lösningar (utpekandet av en källstat respektive förfarandet om ömsesidiga överenskommelser) kan användas även på kapitalökningar enligt artikel 13.

När det gäller utpekandet av en källstat i de olika situationerna anser jag att det är lämpligt att utgå från den aktuella fördelningsartikelns ordalydelse. Artikel 15(1) lyder i nu aktuella delar:

[...] beskattas [...] ersättning, som person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär på grund av anställning, endast i denna stat, såvida inte arbetet utförs i den andra avtalsslutande staten. Om arbetet utförs i denna andra stat, får ersättningen som uppbärs för arbetet beskattas där.

Före 2005 års ändring rådde stora olikheter i medlemsländerna beträffande beskattningen av personaloptioner. Dels beträffande hur man skulle klassificera personaloptionerna (arbets- eller kapitalinkomst), dels beträffande när dessa skulle anses beskattningsbara. Dessa problem har till stor del lösts i de ändringar som gjordes i kommentarerna

⁵⁰⁰ Kommentaren till artikel 15 punkt 12.1.

⁵⁰¹ Punkterna 4.2 och 32.8 i kommentaren till artikel 23 A och B i modellavtalet.

⁵⁰² Tenore, M., *Intertax* 2006 s. 142.

⁵⁰³ Se punkt 4.3 i kommentaren till artikel 23 A och B i modellavtalet för förslag på hur denna överenskommelse skulle kunna ta sig uttryck.

⁵⁰⁴ Punkt 4.1 i kommentaren till artikel 23 A och B i modellavtalet.

till artikel 15 år 2005 (punkt 12–12.15). Av vad som sagts ovan föreslås att ett av problemen löses genom att personaloptionen beskattas i den stat där arbetet utfördes när förmånen uppstod. Denna lösning är relativt enkel att förena med ordalydelsen av artikel 15(1) där en åtskillnad görs beroende av var arbetet utförs.

Ett sätt att lösa motsvarande problem med beskattning av kapitalökningar vore att låta den stat där den skattskyldige hade hemvist när värdeökningen uppstod beskatta inkomsten enligt den s.k. belöpandeprincipen. Det är min bedömning att detta förslag på lösning inte lika enkelt går att läsa in i artikel 13(5) i modellavtalet. Artikelns lyder:

Vinst på grund av överlåtelse av [...] egendom [...] beskattas endast i den avtalsslutande stat där överlåtaren har hemvist.

Det synes inte förenligt med avtalets ordalydelse att läsa in att beskattningen av värdeökningen ska ske i den stat där den skattskyldige hade hemvist när värdeökningen uppstod.⁵⁰⁵ Jag anser inte heller att det är lämpligt att dra analogier från artikel 15 till artikel 13, då detta inte är en situation som diskuterats avtalsstaterna emellan.

Avslutningsvis kan konstateras att de tillägg som gjordes i kommentarerna till artikel 15 år 2005 torde avse materiella ändringar. Frågorna som togs upp rörande personaloptioner har troligtvis inte diskuterats vid ingåendet av äldre avtal. Försiktighet i förhållande till dessa uttalanden bör därför iakttas. I tilläggen förordades en s.k. utpekandeprincip. I avsnittet ovan har frågan om denna kan användas på värdeökningar på egendom som uppstått i ett visst land för att bestämma vem som ska tilldelas den primära beskattningsrätten diskuterats. Jag har ställt mig tveksam till en sådan tillämpning på kapitalvinstbeskattningens område. Detta innebär att inte heller metodartiklarna har kunnat lösa den dubbla beskattning som kan uppstå pga. att en utflyttningsstat tillämpar en omedelbar beskattning och att inflyttningsstaten därefter beskattar en värdeökning vid exempelvis realisation. Ett annat sätt att lösa en situation av dubbelbeskattning är genom institutet ömsesidiga överenskommelser. Arbetsmetoden bör därför kompletteras med följande fråga:

⁵⁰⁵ Resonemangen rörande utpekandeprincipen torde även kunna prövas i förhållande till artikel 7(1) i modellavtalet. Ordalydelsen av artikel 7(1) i kombination med territorialitetsprincipens starka ställning när det gäller näringsverksamhet skulle kunna tala för att utpekarpincipen kan användas på dessa inkomster. Se Ståhl, K. & Persson Östermann, R., 2006 s. 158 f. om territorialitetsprincipens ställning.

(x) Finns det andra sätt att undanröja den dubbla beskattningen?

I artikel 25 i modellavtalet regleras institutet ömsesidiga överenskommelser (mutual agreement procedure).⁵⁰⁶ Institutet är centralt för de fall där en tillämpning av fördelningsartiklarna och metodartiklarna inte löser den dubbla beskattningen (fråga 6–7 i Dahlbergs metod). Det samma gäller om det visar sig att utflyttningsbeskattning inte omfattas av avtalen,⁵⁰⁷ vilket kan leda till en dubbelbeskattning.

Syftet med detta avsnitt är att mycket kortfattat diskutera frågan huruvida artikel 25 skulle kunna bli tillämplig i ett fall där skatteavtalet inte undanröjt den dubbla beskattning som en utflyttningsregel kan antas leda till. Hur förfarandet med ömsesidiga överenskommelser och skiljeförfarande sker behandlas inte i denna avhandling.⁵⁰⁸

I artikel 25(1) regleras det som Mattsson benämner *ömsesidiga överenskommelser i snäv mening*.⁵⁰⁹ Punkt 1 lyder:

Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, he may, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those States, present his case to the competent authority of the Contracting State of which he is a resident or, if his case comes under paragraph 1 of Article 24, to that of the Contracting State of which he is a national. The case must be presented within three years from the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of the Convention.

Det centrala budskapet i punkten är att en person som anser att en (eller båda) av de avtalsslutande staterna har vidtagit åtgärder som innebär att han beskattats (eller kommer att beskattas) *i strid mot bestämmelserna i avtalet* kan lägga fram saken för de behöriga myndigheterna i den avtalsslutande stat där han har hemvist. Enligt artikel 25(2) i modellavtalet ska den behöriga myndigheten, om den finner invändningen grundad, först pröva om den ensam kan få till stånd en tillfreds-

⁵⁰⁶ *Mutual agreement procedures* brukar vanligtvis förkortas MAP.

⁵⁰⁷ Se avsnitt 4.2.2 (omedelbar beskattning) och avsnitt 4.3.2 (realiserad inkomst) nedan.

⁵⁰⁸ För en fördjupad redogörelse för instituten hänvisas till de omfattande kommentarerna till artikel 25 i modellavtalet och Mattsson, N., 2002 s. 89–111. Vidare pågår ett doktorandprojekt vid internationella handelshögskolan i Jönköping avseende ömsesidiga överenskommelser (Ann-Sophie Sallander).

⁵⁰⁹ Mattsson, N., 2002 s. 98–100.

ställande lösning. Om så inte är fallet ska myndigheten söka avgöra saken genom en ömsesidig överenskommelse, med den behöriga myndigheten i den andra staten, i syfte att undvika beskattning som strider mot avtalet. I artikel 28(1) och 28(2) i det nordiska avtalet finns liknande bestämmelser om ömsesidiga överenskommelser i snäv mening.

I artikel 25(3) i modellavtalet regleras situationen som Mattsson kallar *ömsesidiga överenskommelser efter konsultation*.⁵¹⁰ Punkt 3 lyder:

The competent authorities of the Contracting States shall endeavor to resolve by mutual agreement any difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the Convention. They may also consult together for the limitation of double taxation in cases not provided for in the Convention.

Denna typ av överenskommelse kan bli aktuell i två situationer. Enligt 25(3) första meningen kan en ömsesidig överenskommelse ingås när det föreligger svårigheter eller tvistemål i fråga om *tolkning eller tillämpning av avtalet*. Enligt 25(3) andra meningen kan en ömsesidig överenskommelse ingås när dubbelbeskattning har uppstått i *situationer som inte omfattas av avtalet*. En liknande bestämmelse finns i artikel 28(3) i det nordiska avtalet.⁵¹¹ Denna typ av ömsesidig överenskommelse är av mer generell natur, till skillnad från den i snäv mening som endast behandlar det enskilda fallet.⁵¹² En viktig skillnad är att den skattskyldige kan ta initiativet till en ömsesidig överenskommelse i snäv mening, medan så inte kan ske beträffande överenskommelser efter konsultation. I det senare fallet är det den behöriga myndigheten i den avtalsslutande staten som tar initiativet.

⁵¹⁰ Mattsson, N., 2002 s. 100–104.

⁵¹¹ I punkt 3 andra meningen andra delen i det nordiska avtalet återfinns däremot en bestämmelse utan motsvarighet i modellavtalet. Bestämmelsen lyder: "De behöriga myndigheterna i avtalsslutande stater kan även överlägga för att undanröja dubbelbeskattning i sådana fall som inte omfattas av avtalet eller för att genom ömsesidig överenskommelse lösa frågor som, utan att vara reglerade i avtalet, på grund av olikhet i vederbörande staters principer för skattens beräkning eller av andra skäl kan uppkomma i fråga om de skatter som avses i artikel 2." Anledningen till att denna bestämmelse finns i det nordiska avtalet men inte i modellavtalet är att den förutsätter ett nära samarbete mellan länderna och relativt god kännedom om de andra ländernas skattesystem. Se Mattsson, N., 2002 s. 102

⁵¹² Mattsson, N., 2002 s. 100. Mattsson konstaterar även att det eventuellt kan föreligga konstitutionella hinder när det gäller denna typ av överenskommelse. Mattsson tar även upp de särlösningar som finns i det nordiska avtalet (s. 101 f.) och det tyska avtalet (s. 111).

I punkt 4 i det nordiska avtalet finns en bestämmelse utan motsvarighet i modellavtalet. Skälet till detta är att man har ansett det viktigt att tolkningen och tillämpningen blir enhetlig i hela avtalsområdet. Bestämmelsen lyder:⁵¹³

Innan beslut fattas i fråga som avses i punkt 3, skall resultatet av överläggningar som där avses snarast delges behöriga myndigheter i övriga avtalsslutande stater. Finner behörig myndighet i en avtalsslutande stat att överläggningar bör äga rum mellan de behöriga myndigheterna i samtliga avtalsslutande stater, skall på begäran av den behöriga myndigheten i den förstnämnda avtalsslutande staten sådana överläggningar äga rum utan dröjsmål.

I punkt 4 i modellavtalet regleras hur förfarandet går till. I 2008 års modellavtal infördes en femte punkt. Den femte punkten ger den skattskyldige möjligheten att få till stånd ett skiljeförfarande (arbitration) för det fall att någon ömsesidig överenskommelse i snäv mening inte har kunnat nås inom två år från det att ärendet presenterades för den avtalsslutande staten.⁵¹⁴ Skiljeförfarandet ses som en del av förfarandet om ömsesidiga överenskommelser.⁵¹⁵ Det är enbart bristande ömsesidiga överenskommelser i snäv mening som kan leda till ett skiljeförfarande.⁵¹⁶ Det står dock avtalsstaterna fritt att även införa ett sådant vid bristande ömsesidiga överenskommelser efter konsultation.⁵¹⁷ Någon regel om skiljeförfarande finns inte i det nordiska avtalet.⁵¹⁸

Som jag har uppfattat det är en ömsesidig överenskommelse i snäv mening såväl som skiljeförfarandet (i princip) bindande för de inblandade staterna.⁵¹⁹ Med detta avses att i de fall då en ömsesidig överenskommelse nås ska den tillämpas i det enskilda fallet (dvs. i den aktuella taxeringen). En ömsesidig överenskommelse i snäv mening kan dessutom initieras av den skattskyldige. Några möjligheter att initiera

⁵¹³ Denna punkt var tidigare införd i punkt 3 andra meningen. Se prop. 1983/84:19 s. 153 och Andersson, E., m.fl. 1991 s. 255 och 304 f.

⁵¹⁴ För den intresserade kan det nämnas att Mattsson och Lindencrona redan 1981 lade fram ett förslag om skiljeförfarande på skatteavtalens område. Se Mattsson, N. & Lindencrona, G., i Mattsson, N., 2002 s. 112-139 och Arbitration in Taxation Kluwer, 1981; Mattsson, N., 2003 s. 251-269.

⁵¹⁵ Russo, R., ET 2008 s. 464.

⁵¹⁶ För medlemsstaterna inom EU finns även Skiljedomskonventionen (90/436/EEG). Se närmare Ruiter, M., ET 2008 s. 493-499.

⁵¹⁷ Kommentaren till artikel 25 punkt 73.

⁵¹⁸ En regel om skiljeförfarande finns däremot i det tysk-svenska avtalet (artikel 41 punkt 5), Mattsson, N., 2003 s. 264.

⁵¹⁹ Artikel 25(2) andra meningen och 25(5); se även Ruiter, M., ET 2008 s. 495.

ett förfarande som kan tänkas leda till en ömsesidig överenskommelse efter konsultation finns däremot inte.⁵²⁰

Med detta översiktliga avsnitt om ömsesidiga överenskommelser vill jag visa på de två situationer då ömsesidiga överenskommelser primärt aktualiseras: 1) ömsesidig överenskommelse i snäv mening, dvs. när en skattskyldig tar initiativet i ett konkret fall och 2) ömsesidig överenskommelser efter konsultation, dvs. när två stater kommer överens om en mer generellt giltig lösning på ett uppkommet problem. Ömsesidiga överenskommelser efter konsultation kan förekomma i två skilda situationer, dels när det handlar om problemen vid avtalstolkning eller tillämpning, dels i situationer som inte omfattas av avtalet.

3.5 Sammanfattande slutsatser

I kapitlet har de olika stegen i den skatteavtalsrättsliga arbetsmetoden presenterats närmare. Fokus har legat på att identifiera problem vid tillämpningen av modellavtalet och det nordiska avtalet på utflyttningsskatter i generell bemärkelse. Tolknings- och tillämpningsproblem har identifierats i flera av de olika stegen i den skatteavtalsrättsliga arbetsmetoden. Jag har vid genomgången av dessa olika steg kunnat konstatera att de i viss mån kan förtydligas. Av denna anledning har jag skapat en något reviderad arbetsmetod bestående av nio frågor:

1. (Föreligger en dubbelbeskattningssituation?)
2. Vilka är de inblandade staterna som ställer (beskattnings-) anspråken?
3. Finns det ett ikraftvarande avtal mellan staterna?
4. Omfattas personen av avtalet?
5. Omfattas skatten av avtalet?
6. Vilken stat är hemviststat enligt avtalet?
7. Vilken fördelningsartikel är tillämplig och vad medför den?
8. Undanröjer metodartikeln (den eventuella) dubbelbeskattningen?
9. Finns det andra sätt att undanröja den dubbla beskattningen?

⁵²⁰ Någon garanti finns i och för sig inte beträffande ömsesidiga överenskommelser i snäv mening heller, men större möjlighet finns för den skattskyldige i och med möjligheten att initiera ett sådant ärende samt möjligheten att begära ett skiljeförfarande.

Dahlberg anger slutligen att även den svenska införlivandelagen bör konsulteras. Trots att han inte uppställer denna fråga i sin arbetsmetod så framkommer det att den är viktig. Införlivandelagen kan i vissa fall innehålla speciallösningar där Sverige avstått från sådan beskattningsrätt som avtalet har medgett.⁵²¹ Detta torde utgöra en egen fråga: (10) Begränsar införlivandelagen den rätt som tillkommer Sverige att beskatta en inkomst? I det följande studeras inte införlivandelagen närmare, eftersom den inte rör tillämpligheten av själva avtalet. Detta är antagligen skälet till att inte heller Dahlberg tar upp den i sin steg.

Sammanfattningsvis kan konstateras att det inte krävs att en dubbelbeskattning sker för att avtalet ska vara tillämpligt. Avtalet har fler syften än att undanröja dubbelbeskattning. Detta innebär i förlängningen att det egentligen inte heller krävs beskattningsanspråk från två stater. Ett skatteavtal skulle kunna vara tillämpligt på ett rent internt förhållande. Av naturliga skäl tillämpas ett avtal inte på en intern situation utan först när en gränsöverskridande situation föreligger. Den vanligaste situationen där avtalen tillämpas är pga. att dubbelbeskattning föreligger. I det stora flertalet av fall är frågan om vilka stater som är inblandade och vilket avtal som är tillämpligt förhållandevis enkla att besvara i en utflyttningssituation. Jag har ovan konstaterat att det även är viktigt att kontrollera om personen omfattas av avtalet (artikel 1). Frågan om avtalet blir tillämpligt om den skattskyldige flyttar med uppsåt att uppnå s.k. skatteflykt har ventilerats. I ett femte steg måste artikel 2 konsulteras för att bedöma om skatten omfattas av avtalet.⁵²² I samband med detta har en analys gjorts avseende frågan huruvida latent värdeökningar omfattas av avtalet (generellt sett). Slutsatsen har dragits att alla svenska utflyttningsskatter i IL omfattas av avtalet oavsett om de infördes före eller efter det att avtalet slöts. En sjätte fråga som har diskuterats är vilken stat som är hemviststat enligt avtalet. För den fortsatta analysen i avhandlingen har en utgångspunkt tagits. Utflyttningssstaten utgör hemviststat enligt avtalet fram till utflyttningen och inflyttningssstaten utgör hemviststat efter utflyttningen. I det följande antas samtliga dessa sex steg uppfylla i en utflyttningssituation.

⁵²¹ Dahlberg, M., 2007 s. 157.

⁵²² Även Hilling synes vara av uppfattningen att en tillämpning av skatteavtal bör prövas enligt metoden a) artikel 1, b) artikel 2 och c) fördelningsartiklarna. Se Hilling, M., Intertax 2008 s. 458–459.

Det sjunde steget gäller frågan om vilken fördelningsartikel som är tillämplig. I detta led har artikel 13 och artikel 21 presenterats och analyserats i förhållande till utflyttningsbeskattning. Flera centrala frågeställningar har identifierats som aktualiseras mot bakgrund av utflyttningsbeskattningens särdrag. Flera av dessa vidareutvecklas i nästa kapitel. Det åttonde steget handlar om hur metodartiklarna reglerar den aktuella frågan. Det är tyvärr inte i alla situationer som fördelnings- eller metodartiklarna löser en dubbelbeskattningssituation. Av denna anledning har även institutet ömsesidiga överenskommelser nämnts (steg 9). En första grund har lagts för att klargöra i vilka situationer som institutet kan bli aktuellt.

I kapitel 4 kommer de problem som en utflyttningsbeskattning kan föranleda i förhållande till frågorna 7–9 att analyseras närmare. Analysen kommer att ske utifrån de fyra kategorierna av utflyttningsskatter.

4 Skatteavtal och utflyttningsbeskattning av kapitalökningar

4.1 Inledning

I kapitel 3 har den skatteavtalsrättsliga arbetsmetoden presenterats. Enligt arbetsmetoden bör ett flertal frågor besvaras för att bedöma om ett skatteavtal är tillämpligt. Två frågor som inte behandlades i kapitlet var frågorna: 1) om en omedelbar beskattning kan omfattas av avtalens tillämpningsområde och 2) om en i utflyttningsögonblicket redan realiserad inkomst omfattas av avtalens tillämpningsområde.⁵²³

En uppfattning som nämnts är att avtalen är tillämpliga på personer *efter* det att de har flyttat från ett land och att de är tillämpliga på inkomster som har uppstått *efter* det att avtalet blev tillämpligt (underförstått *efter* det att personen flyttat).⁵²⁴ Uppfattningen innebär att en omedelbar beskattning inte omfattas av avtalen, utan ses som en intern angelägenhet i utflyttningsstaten. Inte heller en i utflyttningsögonblicket redan realiserad inkomst omfattas av skatteavtalens tillämpningsområde med detta synsätt. Mot bakgrund av vad som har sagts framförallt i avsnitt 3.2 om skatteavtalens tillämpningsområde finner jag denna uppfattning intressant. I avsnitt 4.2 om OL-regler diskuteras därför inledningsvis frågan om den omedelbara beskattningen kan omfattas av skatteavtalen. I avsnitt 4.3, som handlar om OR-regler, diskuteras frågan om en redan realiserad inkomst omfattas av skatteavtalen. Kan avtalen begränsa utflyttningsstatens beskattningsrätt för en inkomst som uppkommit och realiserats i utflyttningsstaten? Blir svaret på frågan olika beroende av om krav på skattebetalning ställs omedel-

⁵²³ Se avsnitt 3.1 ovan.

⁵²⁴ Se Franck, L., SvSkT 2009 s. 517. Franck antyder att den skattskyldige inte har skydd av avtalet före det att han flyttar. Se även skiljaktig motivering (Knutsson) s. 2 i RÅ 2008 ref. 30 *Malta*-målet och skiljaktig motivering (André) i skatterättsnämndens förhandsbesked dnr 43-09/D (2009-12-22) och dnr 131-08/D (2009-12-22) samt i förarbetena till de ändrade uttagsbeskattningsreglerna, prop. 2009/10:39 s. 14.

bart vid utflyttningstillfället (OR-regel) eller om en form av utsträckt skattskyldighet föreligger (UR-regel)? Denna fråga uppmärksammas i avsnitt 4.5.

Syftet med detta kapitel är utöver att analysera de nyss nämnda frågorna även att företa en fördjupad analys avseende det sjunde till nionde steget i den i kapitel 3.5 presenterade arbetsmetoden. Dessa steg kommer att analyseras i förhållande till utflyttningsskattning av kapitalökningar. Frågorna 7–9 lyder:

7. Vilken fördelningsartikel är tillämplig och vad medför den?
8. Undanröjer metodartikeln (den eventuella) dubbelbeskattningen?
9. Finns det andra sätt att undanröja den dubbla beskattningen?

I avsnitt 4.2–4.5 diskuteras de fyra kategorierna av utflyttningsskatter. I kapitel 3 har åtskilliga utgångspunkter för denna analys tagits. Som exempel kan nämnas att utflyttningsskatterna (även om de är tillkomna efter det att skatteavtalet slöts) antas omfattas av skatteavtalen, att utflyttningssstaten antas vara hemviststat fram till utflyttningen och att inflyttningssstaten är hemviststat därefter. Fyra typfall kommer att diskuteras. Dessa är:⁵²⁵

- beskattning vid utflyttningstillfället av en latent värdeökning på egendom (OL-regel),⁵²⁶
- beskattning vid utflyttningstillfället av ett tidigare erhållet uppskov med skattebetalningen på en kapitalvinst (OR-regel),
- en utsträckt skattskyldighet på en latent värdeökning på egendom (UL-regel) och
- en utsträckt skattskyldighet på en redan realiserad kapitalvinst i form av ett uppskov (UR-regel).

Den underliggande egendom som kapitalökningen avser i respektive typfall är fastigheter belägna i utflyttningssstaten och aktier. Analysen sker dels utifrån modellavtalet, dels utifrån det nordiska avtalet. Kapitellet avslutas med en sammanfattning där de slutsatser som dragits lyfts fram (avsnitt 4.6).

⁵²⁵ För exempel i svensk rätt se tabell II i kapitel 1.

⁵²⁶ Som exempel kan nämnas de franska och nederländska reglerna som prövades i C-9/02 *Lasteyrie* respektive i C-470/04 *N* samt artikel 13 a § i den danska Aktieavancebeskattningsloven från år 1987. Samtliga dessa regler avsåg aktier.

4.2 OL-regler

4.2.1 Inledning

Syftet med detta avsnitt är att analysera de problem som uppstår vid tillämpningen av modellavtalets och det nordiska avtalets bestämmelse om fördelning av beskattningsrätten till kapitalökningar som uppkommer vid tillämpning av en OL-regel. Den aktuella OL-regeln antas avse en värdestegring på egendom. Egendomen kan utgöra aktier eller en i utflyttningsstaten belägen fastighet. Utflyttningsstaten beskattar värdestegringen omedelbart vid utflyttningstidpunkten. Den ordinarie beskattningstidpunkten för värdestegringar antas i normalfallet (dvs. i ett icke utflyttningsfall) inträffa vid avyttring. Syftet med att beskatta värdestegringen vid utflyttningstillfället i stället för vid realisation är att utflyttningsstaten vill försäkra sig om att kunna beskatta inkomster som har uppkommit i landet under den tid då den skattskyldige var bosatt där.

Den första frågan är om en omedelbar beskattning kan omfattas av skatteavtalens tillämpningsområde. Analysen sker främst utifrån artikel 13 om realisationsvinster (4.2.2). Därefter diskuteras de problem som artikel 13 ger upphov till vid besvarandet av den sjunde frågan i arbetsmetoden (4.2.3). Den sjunde frågan lyder: "Vilken fördelningsartikel är tillämplig och vad medför den?" Vinster på aktier behandlas i modellavtalets artikel 13(5). Artikeln innebär att vinster på grund av överlåtelse av exempelvis aktier endast beskattas i hemviststaten. Enligt den tolkning som presenterades i avsnitt 3.5.2.4 omfattas även realiserade värdestegringar av artikeln.⁵²⁷

Artikel 13(1) behandlar vinst vid avyttring av fastigheter. Artikel 13(1) innebär att vinst vid överlåtelse av en fastighet som är belägen i den andra avtalsslutande staten, än den där den skattskyldige har hemvist, får beskattas i den stat där fastigheten är belägen. När det gäller beskattning enligt en OL-regel av en fastighet är artikel 13(1) inte tillämplig eftersom fastigheten är belägen i samma stat som den där den

⁵²⁷ Mot bakgrund av detta borde termen kapitalökning användas i dessa delar i stället för realisationsvinst. Så sker dock nödvändigtvis inte alltid eftersom uttrycket realisationsvinst i rubriksättningen till artikel 13 är väl etablerat.

utflyttande (strax före utflyttningen) har hemvist.⁵²⁸ Enligt punkt 22 i kommentaren till artikel 13 gäller numera artikel 13(5) i dessa fall.⁵²⁹

I det följande kommer artikel 13(5) i modellavtalet att analyseras i förhållande till en omedelbar beskattning av värdeökningar på aktier. Av det ovan sagda framgår att samma analys och resultat torde gälla om egendomen utgörs av en fastighet i utflyttningsstaten. Motsvarande bedömning görs avseende artikel 13(1) och 13(6) i det nordiska avtalet.

Rekvisitet överlåtelse i artikel 13 vållar vissa problem när en beskattning av latent värdeökningar äger rum omedelbart före utflyttningen. Mot bakgrund av vissa uttalanden i kommentarerna till artikel 13 analyseras frågan om en utflyttning kan jämföras med en överlåtelse. Med hänsyn till problemen kring kravet på överlåtelse kommer även innebörden av artikel 21 i modellavtalet och artikel 22 i det nordiska avtalet, om annan inkomst, att undersökas. Slutligen analyseras frågorna 8 och 9 om tillämpliga metoder och möjligheter att undanröja den dubbla beskattningen (4.2.4). Avsnittet avslutas med en sammanfattande bild i form av ett sökschema (4.2.5).

4.2.2 Omedelbar beskattning

4.2.2.1 Allmänt om frågeställningen

Syftet med detta avsnitt är att diskutera frågan huruvida en beskattning som sker i och med utflyttningen (omedelbar beskattning) över huvudtaget kan omfattas av tillämpningsområdet för skatteavtalen. En viktig utgångspunkt när det gäller den omedelbara beskattningen och skatteavtalen är huruvida man accepterar synsättet att skatten tas ut medan den skattskyldige fortfarande har hemvist i utflyttningsstaten och att den ansedda avyttringen anses äga rum medan den skattskyldige fortfarande har hemvist där (se avsnitt 1.2.2.2 och 3.2 ovan). Detta synsätt anses urholka den exklusiva beskattningsrätten som tilldelas inflyttningsstaten (den nya hemviststaten) i vissa fördelningsartiklar.⁵³⁰ Vad som avses med *den exklusiva beskattningsrätten* (uttrycket beskattas

⁵²⁸ Se ovan avsnitt 1.2.2.2 och avsnitt 3.2 (fråga 5).

⁵²⁹ Tidigare gällde artikel 21(1) i de fall då fastigheten var belägen i samma land som den skattskyldige hade hemvist. Ändringen gjordes i 2003 års uppdatering av modellavtalet och är endast av formell natur.

⁵³⁰ Weizman, L., ET 1994 s. 85; avsnitt 4.2.2.2 nedan och fotnot 559 ff. med vidare hänvisningar.

endast) i avtalen hänger därför samman med frågan om den omedelbara beskattningen.

Dessa frågor kommer primärt att analyseras utifrån artikel 13 och en beskattning av en latent värdeökning omedelbart före utflyttningen (OL-regel), men även kort utifrån artikel 7 (inkomst av rörelse) och 15 (enskild tjänst). Skälet till att även uttalanden i kommentarerna till artikel 7 och 15 studeras är att de kan ge en indikation på hur avtalsparterna ser på liknande problem och därigenom föröka uträna den s.k. partsavsikten.

4.2.2.2 Kan en omedelbar beskattning omfattas av skatteavtalens tillämpningsområde?

Frågan om en beskattning som sker före utflyttningen kan omfattas av tillämpningsområdet för artikel 13 i modellavtalet är central men svårbesvarad. Att skatten tas ut strax före det att utflyttningen sker kan ses som en fiktion.⁵³¹ Fiktionen om den "ansedda avyttringen" och den omedelbara beskattningen är vanligt förekommande inom hela världen.⁵³²

Frågan om en omedelbar beskattning kan omfattas av skatteavtalen har dock inte diskuterats särskilt ingående i doktrinen.⁵³³ Den diskussion som har förts är däremot relativt enig. Det framkommer med all tydlighet att de flesta i doktrinen såväl som lagstiftarna i olika länder anser att en omedelbar beskattning inte förhindras av skatteavtalen.⁵³⁴ I doktrinen uttrycks detta vanligtvis som att avtaler inte hindrar att en

⁵³¹ Se avsnitt 1.2.2.2 ovan och Betten för en diskussion om fiktioner. Betten, R., 1998 s. 121–135. För kritik av fiktionstänkandet se Ravnkilde, J., TfS 2008 s. 1094.

⁵³² De Broe, L., 2002 s. 37.

⁵³³ Anledningen till detta skulle kunna vara att flera av de länder som har (eller tidigare hade) denna typ av regel har kompletterat regeln med ett uppskovsförfarande. Jämför exempelvis de nederländska och franska reglerna som prövades i C-9/02 *Lasteyrie* och C-470/04 *N-målet* (se avsnitt 6.2 och 6.4 nedan). Beroende på hur dessa uppskovsregler är utformade kan reglerna falla inom kategorin för UL- eller UR-regler.

⁵³⁴ Willumsen, A., TfS 1987 s. 668; Weizman, L., ET 1994 s. 79; Betten, R., 1998 s. 116 och 153; de Broe, L., 2002 s. 65; Michelsen, A., 2003 s. 345 och Nelson, M., 2010 s. 441 f.. Se även exempelvis den svenske lagstiftaren i prop. 2009/10:39 s. 14 och 28 (footnot 546 nedan). Se också den tyska BFH 1997-12-17 mål nr IB108/97. Domstolen konstaterade att skatteavtalet med Belgien (1995) inte hindrade den tyska utflyttningsbeskattningen av värdeökningar på aktier. Domstolen menade att Tyskland hade rätt att beskatta den utflyttade personen precis före det att han upphörde att ha hemvist i Tyskland. Av nyligen publicerad litteratur framkommer att tolkningsalternativ b) nedan är den som företräds i tysk doktrin och även av senare tids tysk praxis. Linn, A., 2010 s. 346.

skatt tas ut omedelbart före utflyttningen pga. att den skattskyldige fortfarande har hemvist i utflyttningsstaten när skatten påförs.⁵³⁵ Hur ska detta tolkas? I det följande diskuteras tre olika tolkningsalternativ:

- a) man anser att skatteavtalet inte är tillämpligt (beskattningen utgör en intern angelägenhet i utflyttningsstaten),⁵³⁶
- b) man anser att skatteavtalet är tillämpligt och att avtalet fördelar beskattningsrätten till hemviststaten, som enligt fiktionen är utflyttningsstaten (enligt exempelvis artikel 13 eller 21)⁵³⁷,
- c) man anser att avtalet är tillämpligt men att rekvisiten i den aktuella fördelningsartikeln (artikel 13 eller 21) inte är uppfyllda. Avtalet skulle i praktiken inte gå att tillämpa, varför det skulle kunna ses som att det inte hindrar utflyttningsstatens beskattningsrätt.

Resultatet av samtliga tre tolkningar är att utflyttningsstatens beskattningsanspråk inte begränsas av avtalet. Vilken tolkning som uppbärs av de starkaste argumenten kan därför ses som en teoretisk diskussion, eftersom den praktiska tillämpningen blir densamma. Poängen med en omedelbar beskattning enligt förespråkarna för tolkningsalternativ a) är att kringgå skatteavtalens fördelningsregler.⁵³⁸ Dessa ska inte begränsa utflyttningsstatens skatteanspråk. Ett sådant synsätt kan återkopplas till uttalandena i kommentaren till artikel 1 (se avsnitt 3.2 ovan), att avtalen inte behöver tillämpas när syftet är att uppnå skatteflykt eller olika typer av skattefördelar. Ett sådant synsätt leder till att någon avtalsrättslig analys inte behövs. Ur den skattskyldiges perspektiv torde det vara bättre om ett avtal vore tillämpligt, eftersom ett avtal dels genom fördelningsartiklarna skulle kunna begränsa utflyttningsstatens anspråk, dels möjliggör för olika metoder att undanröja den dubbla beskattningen. En intressant fråga som analyseras i avhandlingen är därför om skatteavtalen tillgodoser syftet att undanröja den dubbla beskattningen *om* det tillämpas.⁵³⁹ Tillämpningen av en OL-regel resul-

⁵³⁵ Se exempelvis Betten, R., 1998 s. 153 och de Broe, L., 2002 s. 65.

⁵³⁶ Detta är uppfattningen i flera medlemsstater inom EU, enligt kommissionen, KOM(2006)825 slutlig s. 4. Se även de Broe, L. & Neyt, R., BFIT 2009 s. 92; Weizman, L., ET 1994 s. 79 och Peters, F.G.F. & Roelofsen, A., 2010 s. 563 f.

⁵³⁷ Den exklusiva beskattningsrätten av aktier och fastighet skulle exempelvis ges utflyttningsstaten enligt artikel 13(5) i modellavtalet, se även not 529 ovan. IFA:s generalrapportör uppfattar (år 2010) att detta är det synsätt som är det som flest nationa rapportörer ansluter sig till, van Weeghel, S., 2010 s. 28 f.

⁵³⁸ Wattel, P.J., IBFD 2007 s. 140 f.

⁵³⁹ Se avsnitt 4.2.4 (OL-regler) och 4.3.5 (OR-regler) nedan.

terar i många fall i dubbelbeskattning eftersom inflyttningsstaten vid en senare tidpunkt beskattar inkomsten. En intressant fråga är därför om besvarandet av frågorna 8 och 9⁵⁴⁰ i den skatteavtalsrättsliga arbetsmetoden och de metoder som står till buds för att undanröja en dubbelbeskattning kan komma att variera, beroende av hur man väljer att se på denna första mer allmänna fråga. De två situationerna 1) om avtalen inte är tillämpliga (a) och 2) om avtalen tillämpas (b–c) ställs mot varandra i slutet av avsnitt 4.2.4 nedan. En analys av de tre tolkningsalternativen (a–c) görs i det följande.

I dansk doktrin har frågan om förhållandet mellan en OL-regel och artikel 13 i skatteavtalen diskuterats i över tjugo år.⁵⁴¹ I dansk rätt finns en OL-regel där beskattning sker av realiserade värdeökningar på aktier.⁵⁴² Det danska skatteministeriet anser inte att regeln strider mot artikel 13 i skatteavtalen.⁵⁴³ Något utförligt resonemang sker tyvärr inte och ministeriets uttalande har tolkats som att såväl tolkningsalternativ a)⁵⁴⁴ som b)⁵⁴⁵ är det mest korrekta.

Även i svensk rätt kan uttalanden från finansdepartementet tolkas som att departementet förespråkar synsätt a) när det gäller en OL-regel då inkomsten är hänförlig till inkomstslaget näringsverksamhet. Departementet skriver:⁵⁴⁶

Ett skatteavtal omfattar av naturliga skäl endast inkomster som uppkommit efter att avtalet blev tillämpligt. Uttagsbeskattning enligt 22 kap. 5 § 4 och 5 IL avser inkomster eller skattemässiga övervärden som uppkommit innan bolaget fick sitt avtalsrättsliga hemvist i den andra staten. Det svenska beskattningsanspråket bestäms vid en tidpunkt omedelbart före bytet av hemvist. Uttagsbeskattning som sådan bör därför vara förenlig med skatteavtalen. Den omständigheten att den skattskyldige får anstånd med inbetalningen av skatten föranleder ingen annan slutsats.

⁵⁴⁰ 8) Undanröjer metodartikeln (den eventuella) dubbelbeskattningen?, 9) Finns det andra sätt att undanröja den dubbla beskattningen (exempelvis genom ömsesidiga överenskommelser)?

⁵⁴¹ Se exempelvis litteraturen till vilken hänvisas till i fotnot 543–545.

⁵⁴² Regeln infördes år 1987 och ändrades till viss del år 2003. Se Möll Pedersen, B., BFIT 2009 s. 104 f. för 2008 års ändringar. Se exempelvis Michelsen, A., 2002 s. 211 f. för de äldre reglerna.

⁵⁴³ Willumsen, A., TfS 1987 s. 668.

⁵⁴⁴ Ketelsen, H., TfS 1987 s. 698 och Michelsen, A., 2002, s. 223.

⁵⁴⁵ Ketelsen, H., TfS 1987 s. 254; Ketelsen, H., SU 1991 s. 3 och Weizman, L., ET 1994 s. 79 och Michelsen, A., 2003 s. 345.

⁵⁴⁶ Prop. 2009/10:39 s. 14.

Uttalandet kan tolkas som att en omedelbar beskattning utgör en intern angelägenhet som faller utanför tillämpningsområdet för avtalet och att avtalet därmed inte hindrar en omedelbar beskattning (tolkningsalternativ a)). Uttalandet kan eventuellt även tolkas som att departementet accepterar fiktionen och ser utflyttningsstaten som hemviststat fram till flytten. Artikel 7(1) tilldelar i så fall beskattningsrätten för bolagets inkomster till hemviststaten (tolkningsalternativ b)).

1999 års regler om omedelbar beskattning av andelsbyten i en utflyttningssituation motiverades med att beskattningsrätten, med stöd av en utsträckt skattskyldighet avseende uppskovsbeloppen var svår att upprätthålla i förhållande till ingångna avtal.⁵⁴⁷ Hur den omedelbara beskattningen av uppskovsbeloppen förhöll sig gentemot avtalen kommenterades däremot inte. Omständigheten, att avtalen inte kommenterades, kan uppfattas som att lagstiftaren ansåg att en omedelbar beskattning inte omfattades av avtalen (tolkningsalternativ a)). Omständigheten att ett lagförslag inte analyseras i förhållande till ingångna skatteavtal bör dock inte överdrivas. Det är relativt vanligt att sådana analyser utelämnas i förarbetena.⁵⁴⁸ Uttalandet vid 1999 års lagändring kan precis som vid 2010 års lagändring, om uttagsbeskattning, även förstås som att lagstiftaren stod bakom tolkningsalternativ b).⁵⁴⁹

Precis som uttalanden av det danska skatteministeriet har tolkats som att det förordar tolkningsalternativ a) eller b) kan motsvarande tolkning göras av uttalanden från den svenska lagstiftaren.

Tolkningsalternativ b) bygger på fiktionen att den skattskyldige har hemvist i utflyttningsstaten (enligt avtalet) fram till flytten och att värdeökningarna anses uppkomna strax före flytten. Beskattningsrätten till dessa värdeökningar tilldelas enligt artikel 13(5) hemviststaten (utflyttningsstaten).⁵⁵⁰

Skatteverket synes förespråka tolkningsalternativ b). I ett ställningstagande om avräkning av utländska utflyttningsskatter skriver verket [min kursivering]:⁵⁵¹

⁵⁴⁷ Prop. 1989/99:15 s. 180. Se avsnitt 4.5.2 nedan för kritik av denna slutsats.

⁵⁴⁸ Se exempelvis prop. 2009/10:24 s. 13 och prop. 2006/07:19 s. 34 där en bristfällig sådan företas.

⁵⁴⁹ Tolkningsalternativ b) innebär en beskattning där fiktionstanken accepteras och artikel 13 tilldelar beskattningsrätten till hemviststaten, dvs. utflyttningsstaten.

⁵⁵⁰ Se även Weizman, L., ET 1994 s. 79 och Willumsen, A., TfS s. 668.

⁵⁵¹ Avsnitt 4.1 i Skatteverkets ställningstagande dnr 131 230346-07/111 (2007-10-09).

I Danmark anses vinst på aktierna realiserad vid utflyttningen och skattskyldigheten inträder vid denna tidpunkt. Vid utflyttningstidpunkten har personen hemvist i Danmark och *enligt skatteavtalet* har endast Danmark rätt att beskatta vinsten.

Om man anser att rekvisiten i artikel 13 (realisationsvinst) är uppfyllda skulle artikel 13 fördela beskattningsrätten till aktievinster till hemviststaten (utflyttningsstaten). Skatteavtalet skulle med en sådan tolkning inte hindra utflyttningsstaten från att omedelbart beskatta värdeökningen på aktierna vid utflyttningen. Denna tolkning kan dock leda till tolkningsalternativ c) för det fall att exempelvis ett rekvisit vid tillämpningen av aktuell fördelningsartikel brister.⁵⁵²

Av vad som framkommit hitintills får det anses oklart hur den svenska lagstiftaren ser på frågan om omedelbar beskattning. Personligen delar jag Skatteverkets uppfattning att avtalen i princip kan vara tillämpliga före utflyttningen. Min uppfattning baseras främst på den diskussion som har förts i avsnitt 3.2 ovan om avtalets tillämpningsområde. Ordalydelsen i artiklarna om avtalet tillämpningsområde (artiklarna 1 och 2) är klara och tydliga varför avtalet bör ses som tillämpligt. Avtalets skyddsverkan kan sägas ha uppstått redan före flytten.⁵⁵³ I avsnitt 3.2 framgår dessutom att en dubbelbeskattningssituation inte är en förutsättning för att ett avtal ska vara tillämpligt.⁵⁵⁴ Det är min uppfattning att tolkningsalternativ a) inte är förenligt med ordalydelsen av artikel 1 och 2 i modellavtalet.⁵⁵⁵

Ytterligare argument för tolkningsalternativ b), dvs. att en omedelbar beskattning kan omfattas av avtalen, kan hämtas i kommentarerna till artikel 15 (enskild tjänst). Kommentarerna innehåller vissa intressanta uttalanden avseende omedelbar beskattning som bör kommenteras. Artikel 15 om arbetsinkomster ger till skillnad från artikel 13 den primära beskattningsrätten till källstaten om arbetet har utförts där. I kommentarerna till artikel 15 har ett tillägg rörande personaloptioner gjorts.⁵⁵⁶ Detta torde vara ett tillägg av materiell natur och beaktas i det följande som ett doktrinuttalande.

⁵⁵² Se avsnitt 3.3.3.4 i anslutning till fotnot 487 ovan där tolkningen presenteras att varken artikel 13 eller 21 kan tillämpas.

⁵⁵³ Nelson, M., 2010 s. 442 med vidarehänvisningar.

⁵⁵⁴ Jag uppfattar det som att även Betten gör denna tolkning. Fjetten, R., 1998 s. 116.

⁵⁵⁵ Jämför dock resonemangen ovan om skatteflykt och skatteundandragande och artikel 1 i kapitel 3.2 och strax ovan i detta avsnitt.

⁵⁵⁶ Punkterna 12–12.15 i kommentaren till artikel 15. Se avsnitt 3.4 ovan.

Beskattningen av personaloptioner varierar avsevärt mellan olika länder. Personaloptionerna är även ofta särreglerade i de olika ländernas interna lagstiftning.⁵⁵⁷ Av punkt 12.3 i kommentaren framgår att tidpunkten för när beskattning i källstaten (utförandestaten) sker saknar betydelse. Källstaten kan beskatta inkomsten exempelvis när optionen tilldelas, utnyttjas, säljs eller vid vilken annan tidpunkt som helst. Av efterföljande punkt (12.4) nämns även ett exempel med omedelbar beskattning som ett exempel på den frihet som källstaten har när det gäller att utöva sin primära beskattningsrätt till inkomsten. Källstaten skulle som exempel kunna påföra en skatt på personaloptionen när den anställde upphör att vara bosatt i landet. En sådan beskattning skulle vara tillåten enligt artikel 15. Dessa uttalanden i kommentarerna till artikel 15 kan tolkas som att en omedelbar beskattning av tjänstekomster omfattas av avtalet. Uttalandet får som nämnts ses mot bakgrund av att det bör ha status av ett doktrinuttalande. Uttalandet kan därmed ses som ytterligare ett argument för att omedelbar beskattning bör kunna omfattas av avtalet.

Mot bakgrund av att jag inledningsvis tagit min utgångspunkt i fiktionen om den omedelbara beskattningen, min tolkning av artikel 1 och 2 (se avsnitt 3.2 ovan) samt av vad som framkommit ovan om uttalandena rörande artikel 15⁵⁵⁸ är min preliminära slutsats att en omedelbar beskattning kan omfattas av skatteavtalen. Jag förespråkar således tolkningsalternativ b) ovan, vilket dock kan leda till resultatet enligt alternativ c).

Ett argument som vanligtvis anförs mot att låta avtalen omfatta även en omedelbar beskattning i utflyttningsstaten är att den kan anses stå i strid med *den exklusiva beskattningsrätten* som tilldelats hemviststaten (inflyttningsstaten i det här fallet) vid den framtida överlåtelsen (enligt artikel 13(5) i modellavtalet). Balansen i fördelningen av beskattningsrätten mellan staterna skulle därmed kunna kringgås och rubbas.⁵⁵⁹ Synsättet innebär att det inte är i enlighet med god tro att tillämpa en omedelbar beskattning.⁵⁶⁰ Detta synsätt skulle kunna vara baserat på

⁵⁵⁷ Punkt 12 i kommentaren till artikel 15.

⁵⁵⁸ Med den reservation det kan ha avseende senare ändringar i kommentaren mot bakgrund av tidigare ingångna avtal.

⁵⁵⁹ Betten, R., 1998 s. 118 med vidarehänvisning till Pötgens. Se även Franck, L., SvSkT 2009 s. 516. Pötgens har i vissa avseenden stöd för detta synsätt i den nederländska högsta domstolens praxis, Pötgens, F.P.G., ET 2010 s. 184, 187 f.

⁵⁶⁰ Den belgiska högsta domstolen anser exempelvis att den exklusiva beskattningsrätten skyddar mot en omedelbar beskattning av latent värdeökningar eftersom en sådan

artikel 31 i Wienkonventionen om traktaträtt.⁵⁶¹ Artikel 31 innebär att en traktat ska tolkas ärligt och i överensstämmelse med den gängse meningen av traktatens uttryck sedda i sitt sammanhang och mot bakgrund av traktatens ändamål och syfte. Ett uttryck ska också ges en speciell mening om det har fastställts att det var parterna avsikt. Det är den objektiva partsavsikten som ska fastställas. Det framgår av avsnitt 2.2.3.3 ovan att kommentaren till OECD:s modellavtal kan användas som ett tolkningsmedel i dessa sammanhang. Syftet i det följande är att undersöka innebörden av den exklusiva beskattningsrätten. Stöd för tolkningen av uttrycket (beskattas endast) hämtas i kommentarerna till modellavtalet.

I kommentarerna till modellavtalet förklaras innebörden av den exklusiva beskattningsrätten som att det endast är en stat som får beskatta. Det innebär ett hinder för den andra staten att beskatta och att det är på detta sätt som den dubbla beskattningen undviks.⁵⁶² Den exklusiva beskattningsrätten har även tolkats som att den innebär att det är den tilldelade statens exklusiva rätt att bestämma huruvida inkomsten ifråga ska bli föremål för beskattning över huvud taget.⁵⁶³ Stöd för denna tolkning har jag funnit i kommentarerna till artikel 21 som behandlar exklusiv beskattning av "annan inkomst". Av punkt 3 i kommentarerna framkommer att den exklusiva beskattningsrätten innebär att källstaten är förhindrad att beskatta inkomsten även om hemviststaten inte utövar sin beskattningsrätt.⁵⁶⁴ Man kan tolka den exklusiva beskattningsrätten som ett hinder för en omedelbar beskattning. En sådan tolkning skulle innebära att någon dubbelbeskattning inte kan äga rum. Denna tolkning skulle ligga i linje med skatteavtalens syfte att undvika dubbelbeskattning.

reglering inte kan baseras på god tro. Se närmare de Broe, L. & Neyt, R., BFIT 2009 s. 92 (fotnot 53).

⁵⁶¹ Se avsnitt 2.2.3.3 ovan.

⁵⁶² Kommentaren till artikel 23 punkt 6. De Broe tolkar detta som att den omedelbara beskattningen är oförenlig med skatteavtalen, de Broe, L., 2002 s. 65. I punkt 19 i inledningen till modellavtalet förklaras innebörden av den exklusiva beskattningsrätten som att den andra staten är förhindrad att beskatta, vilket leder till att dubbelbeskattningen undviks.

⁵⁶³ Weizman, L., ET 1994 s. 80. Pelin uttrycker det som att i de fall då det i ett skatteavtal har bestämts att endast en stat ska beskatta viss inkomst så är den andra staten folkrättsligt förhindrad att beskatta inkomsten ifråga. Pelin, L., SN 1996 s. 294 f. Se även Ketelsen, H., SU 1991 s. 8 f. och Michelsen, A., 2003 s. 345 ff. för diskussion av frågan.

⁵⁶⁴ Se även kommentaren till artikel 13 punkt 21 om subject-to-tax artiklar.

Å andra sidan kan det anföras att det inte finns något som hindrar den nya inflyttningsstaten från att vid en framtida överlåtelse beskatta värdeökningen även om den tidigare har beskattats i utflyttningsstaten.⁵⁶⁵ Stöd för synsättet att en beskattning i hemviststaten kan ske vid flera av varandra oberoende tillfällen och därmed leda till en dubbelbeskattning (hemvist-hemvistbeskattning) bekräftas av kommentarerna till artikel 15 och 23.⁵⁶⁶ I de ändringar som gjordes år 2005 identifierades situationen att personaloptioner ofta beskattas vid två skilda tillfällen i två skilda stater som båda var hemviststat enligt avtalet vid de olika beskattningstidpunkterna.⁵⁶⁷ Modellavtalet hindrar inte en sådan tolkning utan stödjer snarare uppfattningen att hemvistet bestäms vid en specifik tidpunkt (beskattningstidpunkten). Den exklusiva beskattningsrätten torde därmed inte innebära ett förbud för utflyttningsstaten att påföra en skatt vid utflyttningen. Därtill kan nämnas att om en stat är missnöjd med den andra avtalsstatens handlande så kan den alltid säga upp avtalet.⁵⁶⁸ Ytterligare ett argument mot att fördelningen av beskattningsrätten rubbas vid en omedelbar beskattning är att syftet med skatteavtalen inte är att upprätthålla en balans utan snarare att förhindra dubbelbeskattning och skatteflykt.⁵⁶⁹

Det framstår som att uttalanden kan hämtas, på skilda håll i kommentarerna, till stöd för såväl som emot att den omedelbara beskattningen strider mot god tro och avyttringsstatens (inflyttningsstatens) exklusiva beskattningsrätt.

I dansk doktrin har som nämnts ovan en relativt ingående diskussion förts rörande den danska OL-regelns förhållande till artikel 13 i skatteavtalen.⁵⁷⁰ Ett av de tyngsta argumenten för att OL-regeln strider mot ingångna skatteavtal är just den exklusiva beskattningsrätten. I dansk rätt finns nämligen en regel som säger att om en värdeökning på

⁵⁶⁵ Weizman, L., ET 1994 s. 79 f.

⁵⁶⁶ Se avsnitt 3.4 ovan.

⁵⁶⁷ Dessa ändringar som gjordes i kommentaren framstår som mer än bara förtydliganden. Det torde vara tyngden i argumenten som får anses vara vägledande, för tidigare ingångna avtal.

⁵⁶⁸ Möjligheten att säga upp avtalet påverkas i praktiken av att avtalsparterna känner till de förändringar som sker i det andra landet. För att möjliggöra detta föreslår modellavtalet att de behöriga myndigheterna i respektive stat årligen ska meddela varandra de ändringar som har gjorts i respektive stats skattelagstiftning. I artikel 2(4) i det nordiska avtalet stadgas att staterna ska meddela varandra de "väsentliga ändringar" som gjorts. Se även Betten, R., 1998 s. 119 f.

⁵⁶⁹ Betten, R., 1998 s. 119 f.

⁵⁷⁰ Se källorna i fotnot 543–545 ovan.

aktier som har varit föremål för beskattning i Danmark vid utflyttningen vid en senare avyttring blir beskattad i inflyttningsstaten (hemviststaten) så ska Danmark avräkna den utländska skatten (omvänd avräkning). Detta leder i många fall till att någon dansk skatt inte tas ut. Regeln om omvänd avräkning har tolkats som ett bevis för att hemviststaten (inflyttningsstaten) har en exklusiv beskattningsrätt och att de danska reglerna om omedelbar beskattning strider mot avtalet. Att en omvänd avräkning medges är endast för att undgå en konfrontation med inflyttningsstatens beskattningsmyndigheter om de danska reglernas förenlighet med avtalet.⁵⁷¹ Det danska skatteministeriet menar dock att reglerna om omvänd avräkning inte syftar till att säkra danska beskattningsanspråk utan snarare syftar till att förhindra dubbel skattefrihet. Att undvika dubbel skattefrihet är ett av syftena med OL-regeln.⁵⁷²

Ytterligare ett argument som brukar tas upp när den danska regeln diskuteras i förhållande till den exklusiva beskattningsrätten är att Danmark i flera av de skatteavtal som ingåtts, efter det att OL-regeln infördes år 1987, har förhandlat till sig ett källstatsförbehåll. Förbehållet finns även i det nordiska avtalet och innebär att avtalet inte hindrar Danmark från att beskatta enligt sin OL-regel vid en utflyttning från Danmark.⁵⁷³ Källstatsförbehållet har tolkats som en bekräftelse på att OL-regeln strider mot skatteavtalet och den exklusiva beskattningsrätten.⁵⁷⁴ När detta tillägg finns som uttryckligen medger att Danmark tillerkänns beskattningsrätt enligt avtalet gäller inte reglerna om omvänd avräkning. Även detta har tolkats som ett erkännande att den exklusiva beskattningsrätten har en så vid innebörd att den hindrar en omedelbar beskattning vid utflyttningen.⁵⁷⁵

Argument såväl för som emot att den exklusiva beskattningen förhindrar en omedelbar beskattning har diskuterats i detta avsnitt. Vilken sida som uppbärs av de starkaste argumenten framstår som oklart. Det

⁵⁷¹ Ketelsen, H., TfS 1990 s. 766–767 och Michelsen, A., 2002 s. 218.

⁵⁷² Willumsen, A., TfS 1987 s. 668; Sneum, J. & Rasmussen, M., SU 1991 s. 115.

⁵⁷³ Se tillägget i protokollspunkt IV i det nordiska avtalet. Enligt artikel IX gäller protokollspunkt IV numera alla avtalsländer; prop. 2007/08:146 s. 46.

⁵⁷⁴ Ketelsen, H., TfS 1990 s. 767; Ketelsen, H., TfS 1991 s. 7–8; Weizman, L., ET 1994 s. 74; Michelsen, A., 2003 s. 346 och Ravnkilde, J., TfS 2008 s. 1098.

⁵⁷⁵ Michelsen, A., 2002 s. 218; Ketelsen, H., SU 1991 s. 6. Sneum, J. & Rasmussen, M., anför, som representanter för det danska skatteministeriet, att tillägget är infört på initiativ av de andra avtalslutande staterna och att det är därför en omvänd avräkning inte medges i denna situation. Denna uppfattning torde vara felaktig. Jfr författarna SU 1991 s. 115 med de svenska förarbetena till det nordiska avtalet, prop. 1996/97:44 s. 52.

framstår även som högst osäkert vad som kan ha varit den objektiva partsavsikten, när det gäller denna fråga. Ser man däremot till det nordiska avtalet och det tillägg som gjorts i dess protokoll så framgår det att den omedelbara beskattningen kan omfattas. Personligen lutar jag åt att inte ge den exklusiva beskattningsrätten en så vid innebörd som delar av den danska doktrinen förespråkar och som innebär att den omöjliggör en omedelbar beskattning. Dessutom kan det bli en mer intressant analys om man utgår från att ett skatteavtal (i vart fall i teorin) kan bli tillämpligt på en omedelbar beskattning (tolkningsalternativ b)) än om så inte sker.⁵⁷⁶

4.2.2.3 Utgångspunkter för den fortsatta analysen

I avsnittet har frågan huruvida omedelbar beskattning över huvudtaget omfattas av skatteavtalens tillämpningsområde analyserats. Argument för såväl som emot att så är fallet har presenterats. Ordalydelsen av artikel 1 och 2 talar för att den omedelbara beskattningen kan omfattas. Om en sådan tolkning görs finns även en möjlighet (om än liten) att skatteavtalet hindrar utflyttningsstaten från att beskatta, vilket skulle kunna leda till att ett av syftena med avtalet uppnås (förhindra dubbelbeskattning). Om motsatt tolkning görs, dvs. att den omedelbara beskattningen inte omfattas finns inget skydd för den skattskyldige att hämta i avtalet. Även innebörden av den exklusiva beskattningsrätten har analyserats i förhållande till den omedelbara beskattningen.

Utgångspunkten i det följande är att den omedelbara beskattningen kan omfattas av avtalets tillämpningsområde.⁵⁷⁷ Den tagna utgångspunkten baseras på slutsatsen att det finns väl underbyggda argument för såväl tolkningsalternativ a) som b). Att förespråka tolkningsalternativ b) framför a) innebär en möjlighet för den skattskyldige att få den dubbla beskattningen undanröjd med stöd av skatteavtalen. Analysen i det följande avseende OL-regler och OR-regler får visa om detta antagande stämmer.

En regel om omedelbar beskattning vid utflyttning bör därför prövas mot aktuell fördelningsartikel i aktuellt avtal. En sådan prövning avseende OL-regler görs i följande avsnitt.

⁵⁷⁶ Se ovan i anslutning till de tre tolkningsalternativen a–c) ovan i detta avsnitt.

⁵⁷⁷ Detta förutsatt att steg 1–5 är uppfyllda.

4.2.3 Aktuell fördelningsartikel

4.2.3.1 Inledning

Om man utgår från att en omedelbar beskattning kan omfattas av skatteavtalen bör den sjunde frågan besvaras. Den sjunde frågan lyder: 7) Vilken fördelningsartikel är tillämplig och vad medför den? Såväl artikel 13(5) som artikel 21 i modellavtalet likväl som artikel 13(6) i det nordiska avtalet analyseras i detta avsnitt. Den mest centrala frågan rör rekvisitet överlåtelse. I avsnitt 3.3.2.5 ovan har rekvisitet tolkats som att ett krav på äganderättsövergång krävs. Vid beskattning enligt en OL-regel sker ingen äganderättsövergång. Frågan som behandlas nedan är om en utflyttning ändå kan jämföras med en äganderättsövergång (överlåtelse).

4.2.3.2 Artikel 13 om realisationsvinster

Enligt artikel 13(5) i modellavtalet ska en vinst vid överlåtelse av egendom beskattas endast i hemviststaten. När det gäller rekvisiten vinst, överlåtelse och egendom hänvisas till diskussionen som förts i föregående kapitel. Sammanfattningsvis kan sägas att jag har tolkat begreppet *vinst* som att det omfattar värdeökningar på tillgångar.⁵⁷⁸ En beskattning av en realiserad vinst kan därmed omfattas av artikel 13. Jag har tolkat rekvisitet *överlåtelse* som att det i de flesta fall ställer ett krav på en äganderättsövergång.⁵⁷⁹ När det gäller rekvisitet *egendom* utgör aktierna en typ av egendom. Något tolkningsproblem rörande detta rekvisit torde inte föreligga.⁵⁸⁰

Problem uppstår när det gäller rekvisitet överlåtelse, eftersom en utflyttning knappast kan ses som en äganderättsövergång, pga. att tillgången förblir i den utflyttandes ägo. Frågan är om en överlåtelse kan ske utan att en äganderättsövergång äger rum och således även avse en utflyttning. Som framgått inledningsvis tar skatteavtalen inte sikte på utflyttningssituationer, varför denna fråga av naturliga skäl inte har diskuterats i kommentaren till artikel 13. I kommentarerna tas dock två andra situationer upp när beskattning av värdestegringar sker utan att en överlåtelse äger rum.⁵⁸¹ Vi kan kalla de två fallen för: 1) *uppskrivningar av bokförda värden* och 2) *överföring av tillgång från fast drift-*

⁵⁷⁸ Se avsnitt 3.3.2.4.

⁵⁷⁹ Se avsnitt 3.3.2.5.

⁵⁸⁰ Se avsnitt 3.3.2.6.

⁵⁸¹ Kommentaren till artikel 13 punkterna 7–10.

*ställe till huvudkontor.*⁵⁸² I den andra situationen (överföringsfallet) befinner sig det fasta driftstället i en stat och huvudkontoret i en annan stat. Nedan diskuteras dessa två situationer med syfte att se om det går att jämföra med en utflyttning. Något enkelt uttryckt är frågan: Kan även en utflyttning utgöra ett undantag till (eller jämföras med) kravet på överlåtelse?

I avsnitt 3.3.2.4 (om rekvisitet vinst) har den första av dessa situationer analyserats. Situationen att beskatta uppskrivna värden i bokföringen användes ovan som ett argument för att orealiserade värdestegringar omfattas av avtalen. En situation där uppskrivna värden beskattas kan även ses som ett exempel på en situation där någon överlåtelse inte sker, dvs. ett undantag till kravet på överlåtelse/ett jämförande med överlåtelse.

Frågan aktualiserar därför vilka likheter och skillnader som finns avseende beskattning av uppskrivna värden i ett företag och beskattning av orealiserade värdeökningar vid en fysisk persons flytt. Den främsta skillnaden är att värdeökningar i det första fallet manifesteras i bokföringen. Något liknande manifesterande av bestående karaktär sker inte i utflyttningsstaten, vid en fysisk persons flytt. Även om en deklaration skulle lämnas och en skatteberäkning skulle ske i utflyttningsfallet utgör det ingen garanti för att detta kommer att beaktas vid efterföljande beskattning. Några direkta likheter av relevant natur har jag svårt att finna. Jag har därför svårt att jämföra en situation där uppskrivningar sker med en situation där utflyttning sker. Som nämnades inledningsvis finns dock två situationer på undantag nämnda i kommentarerna.

Den andra av dessa situationer diskuterades i punkt 10 i kommentaren till artikel 13.⁵⁸³ Situationen innebär att en överföring av en tillgång från ett fast driftställe till ett huvudkontor i en annan stat i vissa fall jämföras med en överlåtelse (*överföring av tillgång från fast driftställe till huvudkontor.*) Situationen rör således en överföring av en tillgång utan att en äganderättsövergång aktualiseras. Artikel 13 hindrar inte

⁵⁸² I kommentarerna benämns de 1) *revaluation of assets* och 2) *transfer of an asset from a permanent establishment situated in the territory of [...] to [...] the head office of the same enterprise situated in another state.*

⁵⁸³ I svensk översättning lyder punkt 10: "I några stater jämföras överföringen av en tillgång från fast driftställe inom sådan stats område till samma företags fasta driftställe eller huvudkontor i annan stat med överlåtelse av egendom. Artikel 13 hindrar inte dessa stater från att beskatta inkomst eller vinst som anses uppkomma i samband med sådan överföring, dock under förutsättning att sådan beskattning sker i enlighet med artikel 7."

driftställestaten från att beskatta inkomster eller vinster som anses uppkomma i samband med en sådan överföring eftersom den anses utgöra en överlåtelse (under förutsättning att en sådan beskattning är förenlig med artikel 7 i avtalet).⁵⁸⁴ Tittar man närmare på artikel 7(1) framstår den föreslagna lösningen som fullt rimlig. Artikel 7(1) fördelar beskattningsrätten till huvudkontorets hemviststat såvida inte företaget bedriver rörelse från ett fast driftställe i en annan stat. Om så sker får staten där det fasta driftstället är beläget beskatta en så stor del av inkomsten som är hänförlig till det fasta driftstället. Beskattningsrätten ges i dessa delar till den stat där det fasta driftstället är beläget.⁵⁸⁵ I exemplet i punkt 10 i kommentaren till artikel 13 har en överföring av en tillgång inom samma skattesubjekt men mellan två jurisdiktioner jämförts med en överlåtelse. En överföring av en tillgång mellan två jurisdiktioner men inom samma skattesubjekt utgör ett beskattningsutlösande moment. Överföringen kan jämföras med en överlåtelse, enligt vissa rättsordningar, och enligt punkt 10 i kommentaren. Frågan är om detta innebär att även andra beskattningsutlösande moment (som exempelvis utflyttning) kan jämföras med en överlåtelse.⁵⁸⁶

Punkt 10 i kommentaren till artikel 13 medger uttryckligen att en form av beskattning i "överföringsstaten" sker när en tillgång förs över från ett fast driftställe till ett huvudkontor i en annan stat. En analys över skillnader och likheter mellan en överföring av en tillgång på nyss nämnda sätt och en utflyttning av en fysisk person bör göras.

Den främsta likheten är att båda situationerna endast berör en skattskyldig. Det sker ingen äganderättsövergång. Den största skillnaden är som jag ser det att det handlar om olika inkomstslag (eller olika sfärer). I inkomstslaget näringsverksamhet har territorialitetsprincipen en särskild stark ställning i internationell skatterätt.⁵⁸⁷ Principen innebär att en inkomst som uppkommer inom en stats territorium också bör beskattas där. Detta i kombination med att det finns bokföring när egendomen överläts från det fasta driftstället till huvudkontoret utgör som jag ser det starka skäl för att situationerna inte kan jämföras.

⁵⁸⁴ En diskussion i doktrinen har förts avseende frågan vilken av artiklarna 7 och 13 som skulle vara tillämplig i ett sådant fall och oklarhet råder om varför en hänvisning till artikel 7 görs. Som nämnts ovan ska artikel 13 ges företräde men resultatet torde bli detsamma oavsett vilken artikel som är tillämplig.

⁵⁸⁵ Simontacchi, S., 2007 s. 195. Se även Vogel, K., 1997, Art 13 nr 65.

⁵⁸⁶ Se även Simontacchi, S., 2007 s. 191–196.

⁵⁸⁷ Ståhl, K. & Persson Östermann, R., 2006 s. 158 f.

Ytterligare ett argument mot att tolka begreppet överlåtelse så vitt att det även omfattar utflyttning är att det är en relativt extensiv tolkning som är svår att förutse. Personligen anser jag att skillnaderna väger tyngre än likheterna och menar att det inte går att jämföra de två situationerna. En utflyttning skulle med detta resonemang inte gå att jämföra med en överlåtelse.⁵⁸⁸

Skatteverket synes vara av motsatt uppfattning. I sitt ställningstagande om avräkning av utländsk skatt vid utflyttningsbeskattning synes det som att verket anser att rekvisiten i artikel 13 i modellavtalet är uppfyllda i en situation där ett land beskattar med stöd av en OL-regel.⁵⁸⁹ Detta är intressant eftersom det måste innebära att verket anser att rekvisitet överlåtelse är uppfyllt. Skatteverket skriver [min kursivering]:⁵⁹⁰

Även andra länder har regler om beskattning av värdestegring på aktier vid utflyttning. Skatteverket anser att avräkning inte heller kan medges i sådana fall, om skattskyldigheten i det andra landet inträder vid utflyttningen och skatteavtalet med det andra landet, *i likhet med OECD:s modellavtal*, anger att vinsten endast beskattas i hemviststaten.

[...]

I Danmark anses vinst på aktierna realiserad vid utflyttningen och skattskyldigheten inträder vid denna tidpunkt. Vid utflyttningsögonblicket har personen hemvist i Danmark och enligt skatteavtalet har endast Danmark rätt att beskatta vinsten.

Vidare skriver verket:⁵⁹¹

⁵⁸⁸ Detsamma konstateras utan närmare analys i kommentaren till det nordiska avtalet. Det framstår dock som att författarna menar att denna slutsats baseras på en strikt (slik) tolkning av begreppet "avhending". Andersson, E., m.fl., 1991, s. 170. Se även Lang, M., m.fl., ISiR 2009 s. 674; Carramashi, B.M., TNI 2008 s. 284; Lang, M., IFA 2001 s. 68; Betten, R., 1998 s. 97. Betten, R., 1998 s. 101 kan dock tolkas som något motsägelserfull. För delvis motsatt uppfattning se även Kreever, R., 2008 s. 183 och Simsek, E., 2007 s. 197.

⁵⁸⁹ Skatteverkets ställningstagande dnr 131 230346-07/111 (2007-10-09).

⁵⁹⁰ Skatteverkets ställningstagande dnr 131 230346-07/111 (2007-10-09), avsnitt 4.1 (Avräkning när skatteavtal finns), första och fjärde styckena.

⁵⁹¹ Skatteverkets ställningstagande dnr 131 230346-07/111 (2007-10-09), avsnitt 4.3 (avdrag för utländsk skatt).

Vid s.k. exitbeskattning sker en beskattning av värdeökningen fram till utflyttningstillfället. Grunden för beskattningen är ofta att enligt lagstiftningen anses vinsten realiserad då. Det jämföras med en försäljning.

Skatteverket jämför försäljning med realisation. Detta är en naturlig jämförelse mot bakgrund av nationell rätt. Kommentaren till modellavtalet hänvisar till nationell rätt för att bestämma innebörden av begreppet realisation. Detta kan förklara varför Skatteverket faller tillbaka på nationell rätt.⁵⁹² I svensk rätt kommer realisationsprincipen till uttryck i 44:26 IL och är ett exempel på en beskattningstidpunkt. Enligt realisationsprincipen ska en kapitalvinst tas upp som intäkt det beskattningsår då tillgången avyttras. I 44:3 IL förklaras innebörden av begreppet avyttring. Med avyttring avses försäljning, byte och liknande överlåtelse av tillgångar.

Skatteverket har sannolikt i sin analys, för vilken det tyvärr inte har redogjort för, fallit tillbaka på den vikt som i svensk rätt läggs på realisationens betydelse som beskattningsutlösande moment. Verkets internrättsliga tolkning leder till att utflyttning är att jämföra med realisation, eftersom även detta är ett beskattningsutlösande moment. Jag delar inte verkets uppfattning, såsom jag har tolkat den. Förvisso är det korrekt att innebörden av begreppet realisation ska sökas i nationell rätt, men det är *inte* realisation som är det beskattningsutlösande momentet i artikel 13. Det beskattningsutlösande momentet är överlåtelse. För att bestämma innebörden av begreppet överlåtelse ska inte en internrättslig tolkningsmetod i första hand användas. Mot bakgrund av vad som sagts i avsnitt 2.2.2 ovan bör begreppet överlåtelse tolkas med hjälp av en folkrättslig tolkningsmetod. En sådan tolkning innebär att en äganderättsövergång krävs. Det är min uppfattning att en utflyttning inte har ansetts kunna jämföras med en äganderättsövergång.

Ett sätt att tolka min slutsats är att eftersom latent värdeökningar omfattas av begreppet vinst så vore det motsägelsefullt om en latent värdeökning inte skulle kunna beskattas på grund av bristande äganderättsövergång. Att sådana situationer omfattas åtminstone inom företagssfären framgår dock ovan, och av de där diskuterade exemplen, varför någon motsättning inte behöver föreligga.⁵⁹³ Som redan konsta-

⁵⁹² Kommentaren till artikel 13 punkt 6.

⁵⁹³ Exempelen som åsyftas är: 1) uppskrivning av bokförda värden och 2) överföring av tillgångar från fast driftställe till huvudkontor.

terats är rättsläget oklart när det gäller huruvida en OL-regel av nu diskuterat slag kan anses uppfylla kravet på överlåtelse.

Min slutsats är dock att artikel 13 i modellavtalet inte kan tillämpas på den här diskuterade OL-regeln, pga. att någon överlåtelse inte har skett. Rättsläget får betraktas som oklart och otillfredsställande. Mot bakgrund av min slutsats bör artikel 21, om annan inkomst, diskuteras. Innan så sker görs en kort utblick till andra avtal där vissa särregleringar i förhållande till modellavtalet finns.

Två exempel på situationer där den omedelbara beskattningen av latent värdeökningar på aktier uttryckligen omfattas av skatteavtalen ska kort nämnas. Det första exemplet är 1992 års avtal mellan Sverige och Tyskland. Artikel 13(5) i avtalet lyder:

I fråga om fysisk person som har haft hemvist i en avtalsslutande stat under minst två år och som har erhållit hemvist i den andra avtalsslutande staten, påverkar bestämmelserna i punkt 4 inte den förstnämnda statens rätt att fram till tidpunkten för bytet av hemvist enligt sin interna lagstiftning beskatta sådan person för värdestegring på aktier och andra andelar i bolag (Gesellschaften) och handelsbolag, kommanditbolag, enkelt bolag, partrederi eller gruvbolag (Personengesellschaften) som är hemmahörande i den förstnämnda staten eller att enligt sin interna lagstiftning beskatta vinst på grund av överlåtelse av sådan egen- dom som denna person förvärvar vid någon tidpunkt under de första fem åren efter bytet av hemvist.

Artikel 13(5) i det tysk-svenska avtalet ger Tyskland rätt att beskatta värdestegringar på tyska aktier om personen har haft hemvist i Tyskland i minst två år och därefter får hemvist i Sverige. Om Tyskland utnyttjar denna rätt till beskattning på latent värdeökningar ska Sverige, om Sverige vid en senare tidpunkt beskattar den realiserade vinsten, avräkna den skatt som tagits ut på värdeökningen i Tyskland.⁵⁹⁴ Den tyska regeln som ligger bakom denna skatteavtalsbestäm- melse är 6 § Aussensteuergesetz (AStG) från år 1972. Regeln innebar en beskattning av latent värdeökningar på väsentliga innehav i tyska bolag när innehavaren av andelarna flyttade från Tyskland. Syftet med

⁵⁹⁴ Prop. 1992/93:3 s. 66. Se även artikel 23 punkt 2 b i avtalet. Artikeln torde även vara tillämplig när den svenska tioårsregeln är aktuell.

den tyska regeln var att säkerställa beskattningsanspråk på värdeökningar som skett under den tid som individen varit bosatt i Tyskland.⁵⁹⁵

Det andra exemplet kan hämtas från det nordiska skatteavtalet och dess protokoll. Tillägget i punkt IV till artikel 13 i det nordiska avtalet stadgar:⁵⁹⁶

Bestämmelserna i artikel 13 punkterna 6 och 7 berör inte en avtalsslutande stats rätt att enligt sin egen lagstiftning beskatta realisationsvinst som en person som flyttar från denna stat anses ha erhållit i samband med utflyttningen.

Tillägget har införts på Danmarks initiativ.⁵⁹⁷ Min tolkning av såväl artikeln i det tyska avtalet som tillägget i det nordiska avtalet är att artikel 13 är tillämplig på den omedelbara beskattningen trots att rekvisitet överlåtelse inte är uppfyllt. Artikel 13 hindrar inte utflyttningsstaten (tillika hemviststaten) från att beskatta inkomsten i dessa två avtal.⁵⁹⁸ Särregleringarna innebär således att artikel 13 är tillämplig trots att rekvisitet för överlåtelse inte *stricto sensu* är uppfyllt.

Denna tolkning stämmer även överens med slutsatsen att en utflyttning normalt sett inte kan jämföras med en överlåtelse. Om så hade kunnat ske vore dessa särreglerade fall inte nödvändiga.

4.2.3.3 Artikel 21 om annan inkomst

Av vad som framgår ovan har jag haft vissa svårigheter att tillämpa artikel 13(5) i modellavtalet på den nu analyserade OL-regeln på grund av kravet på överlåtelse. I de situationer då artikel 13(5) inte anses tillämplig bör en tillämpning av artikel 21 i modellavtalet diskuteras.

Vid en tillämpning av artikel 21 uppstår nya tolknings- och tillämpningsproblem. Artikel 21 i modellavtalet innebär att inkomster som inte har behandlats tidigare i avtalet endast beskattas i hemviststaten. De olika rekvisiten och tolkningen därav har diskuterats i avsnitt 3.3.3 ovan. Även när det gäller tillämpningsområdet för artikel 21 får detta anses oklart. Framförallt två tolkningar har presenterats i kapitel 3. Det första tolkningsalternativet innebär att man finner att inkomsten som

⁵⁹⁵ Betten, R., 1998 s. 248–260. Av Linns nationalrapport framgår att regeln fortfarande gäller, men att ett uppskovsförfarande fram till realisation tillämpas inom EU, Linn, A., 2010 s. 339. Se även Kraft, G., 2009 s. 211 no 15 och Thim, J., SN 2007 s. 237 f.

⁵⁹⁶ Den aktuella lydelsen är från den 4 april 2008.

⁵⁹⁷ Michelsen, A., 2003 s. 346; prop. 1996/97:44 s. 52 f.

⁵⁹⁸ Prop. 1996/97:44 s. 52 f.

sådan (exempelvis latent värdeökningar) har behandlats tidigare i avtalet (exempelvis i artikel 13(5)). Detta skulle innebära att artikel 21 inte kan tillämpas. Ingen fördelningsartikel skulle med detta tolkningsalternativ gå att tillämpa.⁵⁹⁹ Avtalet skulle således inte begränsa utflyttningsstatens beskattningsanspråk.

Det andra tolkningsalternativet är att inkomsten som sådan inte har behandlats tidigare. Till denna slutsats skulle man kunna komma om man ser till kausaliteten mellan rekvisiten vinst och överlåtelse (vinst på grund av överlåtelse). En omedelbar beskattning av en latent inkomst har inte behandlats tidigare med ett sådant synsätt, eftersom någon vinst vid överlåtelse ännu inte har uppstått. Till samma slutsats skulle man kunna komma om man anser att artikel 13(5) endast behandlar realiserade vinster. Detsamma gäller om man finner att artikel 21 har ett mycket vitt tillämpningsområde och behandlar alla fall där tidigare fördelningsartiklar inte har kunnat tillämpas. Artikel 21 skulle med ett sådant resonemang kunna bli tillämplig.

Artikel 21 fördelar beskattningsrätten till hemviststaten (utflyttningsstaten enligt fiktionen). Skatteavtalet skulle därmed inte begränsa utflyttningsstatens beskattningsanspråk. Problematiken kring artikel 21 har inte observerats i doktrinen. I doktrinen konstateras ofta att artikel 21 blir tillämplig.⁶⁰⁰

Personligen förordar jag tolkningen där kausaliteten mellan rekvisiten vinst och överlåtelse, i artikel 13, beaktas. Artikel 21 kan därför tillämpas, eftersom någon vinst (realiserad värdeökning) på grund av överlåtelse inte har behandlats tidigare i avtalet. Artikel 21 fördelar beskattningsrätten till hemviststaten som enligt fiktionen är utflyttningsstaten.

Om man tillämpar artikel 13(6) i det nordiska avtalet eller artikel 21 i modellavtalet kan en dubbelbeskattning uppstå, vid den efterföljande avyttringen. Detta leder oss till den åttonde frågan, vilken behandlas i följande avsnitt. Fråga åtta lyder:

8) Undanröjer metodartikeln (den eventuella) dubbelbeskattningen?

⁵⁹⁹ Jämför tolkningsalternativ c) i avsnitt 4.2.2.2.

⁶⁰⁰ Se exempelvis Toifl, G., 1996 s. 131 f. (där viss analys dock förekommer); Kort, J.W.J., Intertax 2003 s. 104 och Carramaschi, B.M., TNI 2008 s. 285.

4.2.4 Metoder att undanröja den dubbla beskattningen

Såväl artikel 13 som 21 kan tolkas som att de fördelar beskattningsrätten för den latent värdeökningen till hemviststaten (utflyttningsstaten). Vid en senare realisation kan en dubbelbeskattning uppstå då inflyttningsstaten (den nya hemviststaten) beskattar hela värdeökningen från det att aktierna anskaffades.⁶⁰¹ En dubbelbeskattningssituation kan således aktualiseras oavsett om man anser att artikel 13 eller 21 är tillämplig.⁶⁰² En situation av hemvist-hemvistbeskattning kan därmed lätt uppstå. En problematisering kring hemvist-hemvistbeskattning har gjorts i avsnitt 3.4 ovan. Situationen uppmärksammades först i kommentaren till 2005 års modellavtal och då med betoning på personaloptioner (arbetsinkomst). I det nyss nämnda avsnittet analyserades huruvida en analogi av utpekandeprincipen kunde ske för värdeökningen på aktier. Vid en jämförelse mellan ordalydelseerna i artikel 15(1) och 13(5) ansågs en sådan analogi inte kunna göras till området för kapitalökningar. Slutsatsen drogs att i ett fall av detta slag (OL-regel) torde en prövning av institutet om ömsesidiga överenskommelser företas, eftersom metodartikeln i modellavtalet inte löser problemet. Innan denna prövning företas ska en kort reflektion över det nordiska avtalet göras.

I vissa skatteavtal framgår det som nämnts att den omedelbara beskattningen av latent värdeökningar tillåts enligt avtalet. Avtalet eller den interna rätten innehåller i dessa fall ofta metoder för att undanröja den dubbla beskattningen. Av vad som framkommit ovan faller OL-regler inom tillämpningsområdet för artikel 13 i det nordiska avtalet med stöd av ett tillägg i protokollet. Ett exempel får illustrera:

Antag att Danmark beskattar en person som flyttar till Sverige enligt en OL-regel. Sverige blir nu hemviststat (inflyttningsstat) enligt avtalet och beskattar vinsten vid den efterföljande realisationen. Metodartikeln återfinns i artikel 25 i det nordiska skatteavtalet. I artikel 25(6) i det nordiska avtalet stadgas att:

⁶⁰¹ I vissa stater används en step-up metod. Metoden innebär att aktierna åsätts ett nytt anskaffningsvärde (marknadsvärdet) vid inflyttningsstillfället. På detta sätt undviks en dubbelbeskattning.

⁶⁰² Detsamma gäller om man kommer fram till att ingen av dessa fördelningsartiklar är tillämplig.

a) Om person med hemvist i Sverige förvärvar inkomst eller innehar förmögenhet som enligt bestämmelserna i detta avtal får beskattas i annan avtalsslutande stat, skall Sverige, såvida inte bestämmelserna i punkt b) eller c) föranleder annat,

1) - med iakttagande av bestämmelserna i svensk lagstiftning (också i den lydelse den framdeles kan få genom att ändras utan att den allmänna princip som anges här ändras) – från skatten på inkomsten avräkna ett belopp motsvarande den inkomstskatt som betalats i denna andra stat, [...]

En första fråga är om artikeln ens är tillämplig. I artikeln står ”som enligt bestämmelse i detta avtal får beskattas i annan avtalsslutande stat,”. Med uttrycket *får beskattas* avses normalt att såväl hemvist som källstat får beskatta inkomsten. I det aktuella fallet har artikel 13 tillämpats vid två skilda tillfällen och då medgivit att inkomsten *beskattas endast* i hemviststaten. På grund av hemvistbytet har beskattningen skett två gånger och resulterat i en dubbelbeskattning. Denna fråga är svårbesvarad. Den andra frågan som infinner sig är vilken hemviststat som ska undanröja den dubbla beskattningen. I den citerade artikeln är utgångspunkten att Sverige är hemviststat (inflyttningsstaten) och att ett annat nordiskt land är utflyttningsstat (Danmark). Att Sverige är hemviststat torde dock inte vara självklart. Det som talar för denna tolkning är att Sverige i en sådan situation är hemviststat när den dubbla beskattningen uppstår (det senaste ledet av beskattningen).

Det framstår som uppenbart att skatteavtalen inte är skrivna med beaktande av de omedelbara utflyttningsskatterna, varför många frågor är oreglerade och förblir obesvarade. Det är förvånande att metodartikeln i det nordiska avtalet inte löser problemet, trots att den omedelbara beskattningen synes omfattas av artikel 13(6) med stöd av tillägget i protokollet.⁶⁰³

Goldberg m.fl. skriver att eftersom den omedelbara beskattningen utlöses före utflyttningen blir det normalt inte fråga om en avräkning i den nya hemviststaten och att detta ofta leder till just dubbelbeskattning.⁶⁰⁴ Av det svenska Skatteverkets ställningstagande om avräkning

⁶⁰³ Det kan dock noteras att Danmark i sin interna rätt använder sig av omvänd avräkning, just med hänsyn till OL-regeln och därigenom löser problemet. Michelsen, A., 2003 s. 342; de Broe, L., 2002 s. 41 och Betten, R., 1998 s. 153 f. Som exempel kan nämnas avtalen mellan Danmark och Nederländerna (1996). Betten utvecklar även flera olika metoder som kan användas i dessa fall.

⁶⁰⁴ Goldberg, S. m.fl., TNI 2000 s. 654 och s. 745.

framgår att verkets uppfattning är att Sverige inte har någon skyldighet att avräkna skatt som har tagits ut med stöd av artikel 13 omedelbart före flytten från Danmark.⁶⁰⁵

Jag delar verkets uppfattning på så sätt att metodartikeln i det nordiska avtalet inte synes lösa problemet med dubbelbeskattning i en hemvist-hemvistsituation. Detta leder oss till den nionde frågan i arbetsmetoden:

9) Finns det andra sätt att undanröja den dubbla beskattningen?

Enligt den särskilda bestämmelsen i artikel 25(1) i modellavtalet⁶⁰⁶ kan en person som anser att en avtalsslutande stat eller båda avtalsslutande stater vidtagit åtgärder som för honom medför beskattning som strider mot bestämmelserna i avtalet lägga fram saken för den behöriga myndigheten i den avtalsslutande stat där han har hemvist, med syfte att uppnå en ömsesidig överenskommelse.

Vi antar att den skattskyldige har blivit beskattad i utflyttningsstaten för värdestegringar på aktier (OL-regel) som har uppstått i landet. Personen byter hemvist och avyttrar efter några år aktierna. I inflyttningsstaten blir han beskattad för mellanskillnaden mellan avyttringspriset och anskaffningspriset. Den värdeökning som uppkom i utflyttningsstaten blir därmed beskattad två gånger.

Ett alternativ som har diskuterats ovan är att varken artikel 13 eller 21 anses tillämplig pga. att rekvisiten i artiklarna inte anses uppfyllda (se tolkningsalternativ c) i avsnitt 4.2.2.2). Om en sådan tolkning görs torde inte heller artikel 25(1) vara tillämplig. Varken utflyttnings- eller inflyttningsstaten har beskattat personen *i strid med bestämmelserna i avtalet*, eftersom situationen faller utanför den praktiska tillämpningen av avtalet, (pga. bristande rekvisit).⁶⁰⁷

Tolkningsalternativet att varken artikel 13 eller 21 är tillämplig och därmed inte heller bestämmelsen om ömsesidiga överenskommelser i artikel 25(1) ger dock ett icke önskvärt resultat. En dubbelbeskattning kan uppstå och kvarstå! Enligt artikel 25(3) finns en bestämmelse om *ömsesidiga överenskommelser efter konsultation*.⁶⁰⁸ I detta fall krävs inte

⁶⁰⁵ Skatteverkets ställningstagande dnr 131 230 346-07/111 (2007-10-09). Motsvarande tolkning görs i kommentaren till det nordiska avtalet, se Andersson, E. m.fl., 1991 s. 163.

⁶⁰⁶ Motsvarande bestämmelse finns i artikel 28(1) i det nordiska avtalet.

⁶⁰⁷ Se även Goldberg, S. m.fl. TNI 2000 s. 654. Goldberg m. fl. anser att utflyttningsstatens beskattningsrätt inte behandlas och att artikel 25 därmed inte kan tillämpas.

⁶⁰⁸ Se avsnitt 3.4 ovan. Motsvarande bestämmelse finns i artikel 28(3) i det nordiska avtalet.

att beskattning skett i strid med avtalet. Även situationer där dubbelbeskattning skett och där situationen inte omfattas av avtalet omfattas av artikelns andra mening.

Ett andra alternativ är att endera av artiklarna är tillämpliga och fördelar beskattningsrätten till hemviststaten fast vid två skilda tidpunkter (se tolkningsalternativ b) i avsnitt 4.2.2.2 ovan). Detta innebär att såväl utflyttningsstaten som inflyttningsstaten beskattar värdeökningen som uppstått i utflyttningsstaten. Detta skulle även kunna vara fallet vid tillämpningen av det nordiska avtalet där förtydligandet i protokollet innebär att en omedelbar beskattning vid utflyttningsstillfället är möjlig. Inte heller i detta fall har en beskattning i strid med avtalet gjorts (artikel 25(1)). I fallet sker dock en beskattning med stöd av avtalet som strider mot avtalets syfte (förhindra dubbelbeskattning). Med denna tolkning har avtalet verkligen använts. Det kan därför synas mer adekvat (än i det första fallet) att trots ordalydelsen inleda ett förfarande om ömsesidiga överenskommelser, med stöd av artikel 25(1) modellavtalet. Beskattningen strider dock inte mot bestämmelserna i avtalet utan endast mot avtalets syfte, varför artikel 25(1) enligt ordalydelsen inte är tillämplig. Om artikel 25(1) inte kan tillämpas i detta fall, är det min bedömning att artikel 25(3) bör kunna tillämpas.

Även Skatteverket synes utgå från att ett förfarande om ömsesidig överenskommelser bör inledas i detta fall då två stater, vid skilda tillfällen, beskattar med stöd av artikel 13.⁶⁰⁹

Av analysen ovan såväl som av bilden nedan framgår att resultatet av en prövning av en OL-regel mot skatteavtalen är otillfredsställande. Oavsett om modellavtalet eller det nordiska avtalet prövas kan en situation av dubbelbeskattning uppstå. Möjligheten att undanröja den dubbla beskattningen med stöd av avtalet är starkt begränsad. En ömsesidig överenskommelse efter konsultation bör inledas med stöd av artikel 25(3) [28(3) i det nordiska avtalet]. Som framgått av den allmänna redogörelsen i avsnitt 3.4 ovan är detta dock inte en tillfredsställande lösning för den skattskyldige.

Mot bakgrund av frågeställningen om den omedelbara beskattningen kan omfattas av avtalet uppkom frågan om den skattskyldige är mer skyddad vid en tillämpning av avtalet än om den omedelbara beskatt-

⁶⁰⁹ Skatteverkets ställningstagande om avräkning, dnr 131 230346-07/111 (2007-10-09), avsnitt 4.1. En ömsesidig överenskommelse bör kunna ingås enligt artikel 25(3) första meningen i modellavtalet och 28(3) det nordiska avtalet.

ningen inte behöver prövas mot avtalet (tolkningsalternativ a)).⁶¹⁰ Om avtalet inte ses som tillämpligt torde ändå en ömsesidig överenskomelse efter konsultation enligt artikel 25(3) andra meningen kunna ingås. Detta innebär att tesen, att den skattskyldige är mer skyddad om tolkningsalternativ b) väljs framför a), inte bekräftas. Någon skillnad för den skattskyldige om avtalet ses som tillämpligt eller inte synes inte finnas.

I avsnitt 4.2 har många olika tolknings- och tillämpningsproblem identifierats. I efterföljande avsnitt presenteras en schematisk bild över dessa.

⁶¹⁰ Se avsnitt 4.2.2.2 ovan.

4.2.5 Avslutande bild

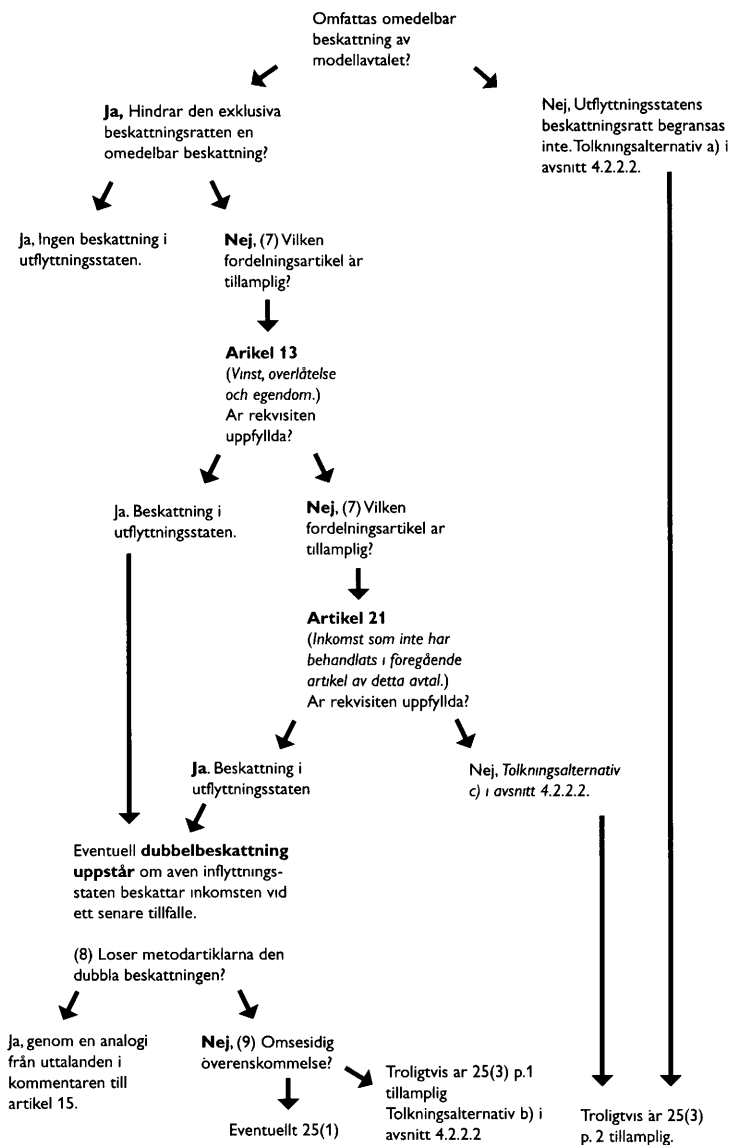


Bild 1: Schematisk bild över omedelbar beskattning av latent (orealiserade) kapitalökningar.

4.3 OR-regler

4.3.1 Inledning

Som framkommit i avsnitt 4.2.2 ovan är det högst oklart huruvida omedelbar beskattning måste prövas mot avtalen eller inte. Jag har dock tagit min utgångspunkt i att så bör ske.⁶¹¹ En uppfattning, som har presenterats med stöd av såväl förarbeten som doktrinen, är att endast inkomster som uppkommer *efter* hemvistbytet omfattas av avtalet.⁶¹² I detta avsnitt analyseras frågan om även inkomster som uppkommit och realiserats i utflyttningsstaten *före* flytten omfattas av avtalen (4.3.2). Därefter diskuteras vilken fördelningsartikel som är tillämplig och vad den medför (4.3.3). Även frågorna 8–9 diskuteras, där så anses befogat (4.3.4). Frågorna 8–9 handlar om möjligheterna att undanröja den dubbla beskattningen. Syftet med avsnittet är att analysera huruvida utflyttningsstatens beskattningsrätt till kapitalvinster (OR-regler) begränsas av skatteavtalen och huruvida en eventuell dubbelbeskattning undanröjs genom avtalen. Dessutom identifieras flera problem som rättstillämparen ställs inför vid tillämpningen av en OR-regel i förhållande till skatteavtalen.

OR-regeln kan se ut på olika sätt. I det följande analyseras situationen att en egendom byts mot en annan egendom (ordinarie beskattningstidpunkt inträffar). Uppskov medges. En regel i den nationella lagstiftningen i utflyttningsstaten stadgar att krav på bakomliggande skatteanspråk på uppskoven ställs omedelbart före utflyttningsstillfället.⁶¹³ Syftet med utflyttnings beskattningen är att skydda utflyttningsstatens skattebas. Lagstiftaren, i exempelvis Sverige, har tidigare bedömt att om en sådan utflyttningsregel inte fanns skulle uppskovsbeloppet enligt skatteavtalet sannolikt klassificeras som realisationsvinst (artikel 13) och därmed inte kunna beskattas i utflyttningsstaten vid en senare tidpunkt (UR-regel).⁶¹⁴

⁶¹¹ Detta kommer att leda till tolkningsalternativ b) eller c).

⁶¹² Se avsnitt 4.1 ovan.

⁶¹³ Liknande regler finns i ett flertal stater i Europa. I Sverige finns t.ex. en utflyttningsregel i 49:26 IL. Regeln har fått en begränsad tillämpning på fysiska personer, se 49:1 IL (lagerandelar i näringsverksamhet). Regeln gäller sedan 2010-01-01 endast när en flytt sker till ett land utanför EES-området.

⁶¹⁴ Prop. 1998/99:15 s. 180. Jag återkommer till detta synsätt i nästa avsnitt.

Jag delar lagstiftarens uppfattning att skatteanspråken på den bortbytta egendomen (uppskovet) sannolikt skulle kunna klassificeras som realisationsvinst vid tillämningen av ett skatteavtal. Artikel 13 synes därför vara en lämplig utgångspunkt i den här följande analysen. I det följande ska tillämpligheten av artikel 13 i modellavtalet och det nordiska avtalet på uppskovet vid den omedelbara beskattningen primärt analyseras. Egendomen kan avse endera aktier eller fastigheter belägna i utflyttningssstaten. I föregående avsnitt har tillämpligheten av artikel 13(1) och artikel 13(5) diskuterats i förhållande till fastigheter belägna i hemviststaten. Slutsatsen drogs att artikel 13(5) i modellavtalet (och artikel 13(6) i det nordiska avtalet) är tillämplig i dessa fall. Det som nedan sägs om aktier i förhållande avtalen torde därför också gälla om egendomen utgör fastigheter.

En dubbelbeskattningssituation skulle kunna uppstå om inflyttningssstaten använder en kontinuitetsprincip för att fastställa anskaffningsvärdet på den tillbytta egendomen.⁶¹⁵ Detta torde i praktiken inte vara en allt för vanlig metod, i vart fall inte när det gäller fastigheter.

Innan de olika fördelningsartiklarna och metoderna att undanröja den dubbla beskattningen analyseras (4.3.3–4.3.4), prövas den mer övergripande frågan om inkomster som uppkommit och realiserats *före* flytten omfattas av avtalen (4.3.2). Avsnittet avslutas med några korta kommentarer (4.3.5).

4.3.2 Realiserade inkomster

4.3.2.1 Allmänt om frågeställningen

Syftet med detta avsnitt är att analysera frågan om redan realiserade inkomster omfattas av skatteavtalen. Den svenske lagstiftaren tenderar i nyare lagstiftning att medge uppskov för redan realiserade inkomster även i utflyttningssituationer. Som exempel kan nämnas de nya reglerna om uppskov vid bostadsbyte och andelsbyte. Dessa uppskov kvarstår i en utflyttningssituation inom EES-området (UR-regler). Däremot återförs de till beskattning vid en flytt utanför EES-området (OR-regler). Frågan som undersöks i detta avsnitt är huruvida de omedelbara kraven på skattebetalning, för skatt på uppskovet, som sker vid utflyttningen (OR) och vid en efterföljande avyttring av ersättningsbo-

⁶¹⁵ Att använda sig av en sådan kontinuitetsmetod är förenligt med fusionsdirektivet. Se Ståhl, K., 2005 s. 335.

staden eller vederlagsandelarna (UR) måste prövas mot skatteavtalen. Omfattas en redan realiserad inkomst där uppskov medgivits? Resonemangen om en beskattning enligt en OR- eller en UR-regel sammanfaller i detta avsnitt, då fokus ligger på realisationen.

Jag har i kapitel 2.2.2 redogjort för hur tolkningen av uttryck i avtalet bör göras. Något förenklat kan sägas att en folkrättslig tolkningsmetod inledningsvis bör användas för att i ett senare led övergå till en internrättslig tolkningsmetod.⁶¹⁶ När det gäller frågan om redan realiserade inkomster omfattas av skatteavtalen eller inte handlar det inte om ett uttryck som ska tolkas utan snarare om ett problem som ska lösas. För att lösa problemet krävs dock tolkning. En lämplig utgångspunkt för denna tolkning är att försöka fastställa partsa/sikten (steg 3) när avtalet ingicks för att först i ett senare led falla tillbaka på en internrättslig tolkningsmetod och se vad de nationella rättskällorna kan ge för vägledning i frågan (steg 4).

4.3.2.2 Omfattas redan realiserade inkomster av skatteavtalen?

Inledningsvis kan konstateras att frågan om redan realiserade inkomster omfattas av avtalen inte har var föremål för behandling när den ursprungliga kommentaren till modellavtalet skrevs. Precis som när det gäller frågan om omedelbar beskattning av latent inkomster har frågan inte diskuterats i kommentarerna till artikel 13. I de tillägg som gjordes i kommentaren till artikel 15 rörande beskattning av personaloptioner år 2005 finns dock några rader som även uellt kan tjäna som vägledning.⁶¹⁷

Artikel 15(1) i modellavtalet fördelar beskattningsrätten till arbetsinkomster till hemviststaten såvida inte arbetet utförs i den andra avtalsslutande staten. I kommentarerna till artikel 15 står det:

2.2 The condition provided by the Article for taxation by the State of source is that the salaries, wages or other similar remuneration be derived from the exercise of employment in that State. This applies regardless of when that income may be paid to, credited to or otherwise definitively acquired by the employee.

12.1 As noted in paragraph 2.2, the Article allows the State of source to tax the part of the stock-option benefit that constitutes remuneration

⁶¹⁶ Se avsnitt 2.2.4 ovan, steg 3 och 4.

⁶¹⁷ Dessa uttalanden får som nämnts ovan snarast tillmätas status som doktrin i förhållande till äldre avtal.

derived from employment exercised in that State even if the tax is levied at a later time when the employee is no longer employed in that State.

Jag tolkar dessa uttalanden, i kommentarerna, som att den ordinarie beskattningstidpunkten är när arbetet utförs. Källstaten har beskattningsrätten om arbetet utförs i källstaten, oavsett när inkomsten (från personaloptionerna) betalas till arbetstagaren. Uppbörderna av skatt på inkomsten kan ske vid en senare tidpunkt, oavsett om den skattskyldige inte längre arbetar i källstaten vid den senare tidpunkten. En form av utsträckt skattskyldighet för en redan realiserad arbetsinkomst accepteras i kommentaren till artikel 15 (UR-regel). Det är den ordinarie beskattningstidpunkten (realisationen) som är det centrala, medan uppbörderna av skatten är av underordnad (eller helt saknar) betydelse. Om man generaliserar denna tolkning så innebär den att det är den ordinarie beskattningstidpunkten som är det viktiga vid fördelningen av beskattningsrätten, enligt avtalet, medan kravet på skattebetalning är av mindre betydelse.⁶¹⁸ Kan denna tolkning göras även när det gäller kapitalinkomster? Som nämnts ovan finns inga direkta uttalanden om detta i kommentarerna till artikel 13. Den ovan gjorda analysen av uttalanden i kommentarerna till artikel 15 är av begränsad betydelse. Att basera tolkningen på, i de flesta fall, senare tillkomna tillägg av materiell karaktär i kommentarerna till en helt annan artikel än den som är föremål för prövning får anses minst sagt vanskligt.

Vad säger de nationella rättskällorna? I svensk rätt finns det flera UR-regler i inkomstslaget kapital. När det gäller uppskov vid andelsbyten kan RÅ 2008 not 71 *andelsbytes*-målet inledningsvis nämnas. Regeringsrätten fann att en återföring av uppskov från tidigare andelsbyten vid utflyttning (OR-regel) stred mot den EU-rättsliga proportionalitetsprincipen. En OR-regel befanns därmed oförenlig med de fria rörligheterna i artiklarna 45 och 49 EUF-fördraget.⁶¹⁹ Skatteverket hade redan innan Regeringsrätten fällde sitt avgörande i *andelsbytes*-målet

⁶¹⁸ Någon allmän internationell skatterättslig princip som säger att värdeökningar ska beskattas i den stat där de uppkom finns inte avseende kapitalvinster. Se Betten, R., 1998 s. 99.

⁶¹⁹ Artiklarna motsvarades av 39 och 43 EG. Målet återförvisades till Skatterättsnämnden (i andra delar än de här diskuterade), se Cejje, K., SN 2008 s. 536; RÅ 2008 not 71; se Skatterättsnämndens förhandsbesked dnr 61-08/D (2009-05-13). Skatterättsnämndens förhandsbesked fastställdes av Regeringsrätten i mål nr 3472-09 (2010-09-27).

slutat att tillämpa den omedelbara beskattningen av uppskovsbelopp i utflyttningssituationer.⁶²⁰ Skatteverkets uppfattning var att huvudregeln, att uppskovsbeloppen beskattas vid den tidpunkt då vederlagsandelarna avyttras (UR-regel), skulle tillämpas.⁶²¹ Skatteverket ansåg att den aktuella överlåtelse tidpunkten var vid den tidpunkt då andelsbytet skedde. Beskattningsrätten tillfaller med ett sådant synsätt Sverige enligt artikel 13(5) i modellavtalet, då personen hade hemvist i Sverige vid andelsbytet. Verket fann stöd för denna tolkning i kommentarerna till artikel 13 och menade att det av dessa framgår att överlåtelsen kan beskattas även om skatten tas ut vid ett senare tillfälle.⁶²² Jag tolkar verket som att det menar att även realiserade inkomster bör prövas mot skatteavtalen.

Lagstiftaren var av motsatt uppfattning när reglerna om avskattning av uppskovsbeloppen vid utflyttning ursprungligen infördes. I dessa tidigare lagstiftningsärenden ansågs skatteavtalen begränsa den svenska beskattningsrätten vid tillämpningen av en UR-regel, varför den omedelbara beskattningen om avskattning vid utflyttning infördes.⁶²³ Detta kan tolkas som att lagstiftarens tidigare uppfattning var att realiserade inkomster inte omfattades av skatteavtalen.⁶²⁴

Regeringsrättens praxis i *andelsbytes*-målet lagfästes från och med den 1 januari 2010. Utflyttningsskatteregeln har ändrats på så sätt att en utflyttningsskatt beskattning aktualiseras först om den skattskyldige flyttar utanför EES-området.⁶²⁵ Fram till den tidpunkten gäller en utsträckt skattskyldighet inom området (UR-regel). I förarbetena till de nya reg-

⁶²⁰ Skatteverkets ställningstagande dnr 131 532464-05/111 (2005-10-04).

⁶²¹ Skatteverkets ställningstagande dnr 131 532464-05/111 (2005-10-04) och Skatteverkets ställningstagande dnr 131 657877-08/111 (2008-11-11).

⁶²² Skatteverkets ställningstagande dnr 131 657877-08/111 (2008-11-11). Verket hänvisar till punkt 6 i kommentaren till artikel 13. Punkt 6 lyder i svensk översättning: ”De flesta stater som beskattar realisationsvinst gör detta när överlåtelse av förmögenhetstillgång äger rum. Några av dem beskattar emellertid endast s.k. realiserad vinst. Under vissa omständigheter anses inte realiserad vinst ha uppkommit i skattehänseende, även om överlåtelse har skett (t.ex. när intäkterna av överlåtelsen används för att anskaffa nya tillgångar). Frågan om realisation har skett eller inte måste avgöras enligt tillämplig inhemsk skattelagstiftning. Särskilda problem uppkommer inte när den stat som har rätt att beskatta inte utövar sin rätt vid den tidpunkt då överlåtelsen äger rum”. Se för ytterligare kommentarer avsnitt 4.5.2 nedan.

⁶²³ Prop. 1998/99:15 s. 180.

⁶²⁴ Jämför även avseende omedelbar beskattning i avsnitt 4.2.2.2 ovan, vid fotnot 547.

⁶²⁵ Se avsnitt 1.2.3.3.

lerna diskuteras inte skatteavtalens inverkan på beskattningen.⁶²⁶ Det är dock oklart hur lagstiftaren i det aktuella ärendet klassificerade reglerna om framskjuten beskattning (latent/realiserad). Det är därför svårt att dra någon slutsats av detta uttalande. Om reglerna anses avse realiserad inkomst kan dock uttalandet tas som stöd för att realiserade inkomster omfattas av avtalet. De nya reglerna indikerar att lagstiftaren har ändrat uppfattning när det gäller frågan om artikel 13(5).⁶²⁷

I och med de nya reglerna framstår det som att såväl Skatteverket som lagstiftaren anser att det är realisationstidpunkten (dvs. den ordinarie beskattningstidpunkten) som är det centrala för fördelningen av beskattningsrätten enligt artikel 13(5), medan tidpunkten då kravet på skattebetalning ställs saknar betydelse.⁶²⁸ Detta stämmer väl överens med de försök till en folkrättslig tolkning som gjorts ovan beträffande arbetsinkomster och tillägg i senare kommentarer till artikel 15.

Samtliga av dessa tolkningar och uttalanden är gjorda efter det att många avtal har ingåtts. Det bör därför poängteras att slutsatsen, att realiserade inkomster omfattas, är högst osäker. För en sådan tolkning torde även stöd kunna hämtas i en tillämpning av artiklarna 1 och 2 (se avsnitt 3.2 ovan).

4.3.2.3 Utgångspunkter för den fortsatta analysen

I avsnittet har frågan om en beskattning av redan realiserade inkomster omfattas av skatteavtalet behandlats (OR/UR-regler). Kan avtalet begränsa utflyttningsstatens anspråk på beskattning av en redan realiserad inkomst om denna sker vid en senare tidpunkt, pga. att hemvistbytet har skett till en annan stat (vid den senare tidpunkten)? Dessa frågor har diskuterats utifrån artiklarna om inkomst av realisationsvinster och arbetsinkomster i skatteavtalen samt utifrån svenska förarbeten. Rättsläget får anses högst oklart. Utgångspunkten i det följande är dock att den redan realiserade inkomsten omfattas av avtalet, vilket innebär att en prövning av aktuell fördelningsartikel måste ske.

Om en OR/UR-regel inte behöver provas mot avtalens fördelningsartiklar skulle avtalen, av naturliga skäl, inte kunna begränsa utflytt-

⁶²⁶ I förarbetena ges exempel på hur reglerna bör fungera. I exemplet beaktas inte skatteavtalen. Det konstateras dock att dessa kan påverka den slutliga beskattningen; prop. 2009/10:24 s. 13.

⁶²⁷ En sådan ändrad syn (som är ett resultat av EU-rättens inverkan på den nationella rätten) kan ses som ett problem vid avtalstolkning.

⁶²⁸ Se även Wiman, B., 2005 s. 270 för motsvarande uppfattning samt de vidarehänvisningar som görs i avsnitt 4.5.2 nedan.

ningsstatens beskattningsanspråk. I avsnitt 4.3.5 (och 4.5.4) nedan diskuteras frågan om avtalen, *om* de tillämpas, ger den skattskyldige större möjlighet att undvika en situation av dubbelbeskattning än om avtalen inte tillämpas.

4.3.3 Aktuell fördelningsartikel

I föregående avsnitt har en diskussion om realiserade inkomster förts utifrån såväl UR- som OR-regler. I detta avsnitt läggs återigen fokus på OR-regler. Antag att ett byte av egendom har skett (realisation). Ett uppskov har givits, men krav på betalningen ställs i och med utflyttningen (omedelbar beskattning). Enligt artikel 13(5) i modellavtalet beskattas vinst vid överlåtelse av egendom i form av aktier och fastigheter belägna i hemviststaten endast i hemviststaten. Det uppskov som medgivits vid den ordinarie beskattningstidpunkten utgör vinsten och aktierna eller fastigheten utgör egendomen. Som framgått tidigare har överlåtelserekvisitet vållat stora tolkningsproblem vid den omedelbara beskattningen av latent inkomster. När det gäller OR-regler kan rekvisitet tolkas på olika sätt. Tre tolkningsalternativ av vad som avses med överlåtelse kommer att diskuteras i det följande; *bytet*, *utflyttningen* och *avyttringen av den tillbytta egendomen*. Vid användandet av en folkrättslig tolkningsmetod avses en äganderättsövergång med rekvisitet överlåtelse.

Den första tidpunkten som skulle kunna bli aktuell är vid *bytet*. Bytet skulle kunna utgöra överlåtelsen. Ett byte utgör en äganderättsövergång och några direkta tolkningsproblem uppstår inte. Om man förordar detta tolkningsalternativ innebär det att utflyttningsstaten är hemviststat vid överlåtelsen och därmed den stat som kan beskatta inkomsten enligt artikel 13(5) i modellavtalet.⁶²⁹ Detta gäller oavsett om det handlar om aktier eller fastigheter belägna i utflyttningsstaten.

Ett andra tolkningsalternativ är att *utflyttningen* utgör överlåtelsen, såsom den tidpunkt då kravet på skattebetalning ställs. Precis som i avsnitt 4.2.3.2 kan det bli relevant att fundera över huruvida en utflyttning kan jämföras med en överlåtelse. Jag hänvisar till den ovan förda diskussionen och kan här kort konstatera att det finns skäl för såväl som emot att en sådan tolkning kan göras. Eftersom en situation där en OR-regel tillämpas är annorlunda än en situation när en OL-regel till-

⁶²⁹ Se Skatteverkets ställningstagande, dnr 131 532464-05/111 (2005-10-04) och Wi-man, B., 2005 s. 270.

lämpas framstår detta tolkningsalternativ som mindre relevant. I en OR-situation finns två överlåtelse-tidpunkter (bytet och den efterföljande avyttringen), varför någon fiktion om ansedd avyttring inte behövs.⁶³⁰

Ett tredje tolkningsalternativ skulle vara att man ser *den efterföljande avyttringen av den tillbyttta egendomen* som överlåtelsen.⁶³¹ Detta tredje synsätt skulle resultera i att inflyttningsstaten tilldelades beskattningsrätten såsom hemviststat och att utflyttningsstaten således begränsades i sin beskattningsrätt enligt artikel 13(5) när det gäller aktier. Eventuellt skulle artikel 13(1) bli tillämplig när det handlar om fastigheter (om man studerar uppskovet separat). Artikel 13(5) skulle däremot bli tillämplig om avyttringen av den nya fastigheten avses. Det får anses oklart vilken bedömning som bör göras. Om artikel 13(1) tillämpas får även utflyttningsstaten beskatta vinsten (uppskovet). Om inflyttningsstaten tillämpar en kontinuitetsprincip vid fastställandet av anskaffningsvärdet skulle en dubbelbeskattning av den värdeökning som skett i utflyttningsstaten kunna ske.

Vad en tillämpning av modellavtalet ger för resultat beträffande artikel 13(5) på en beskattning enligt en OR-regel får anses oklart. Flera svåra tolkningsfrågor finns. Ovan har några tolkningsvarianter som medger såväl som hindrar en beskattning i utflyttningsstaten presenterats. Ur utflyttningsstatens perspektiv synes det första tolkningsalternativet mest närliggande, eftersom det inte innebär en begränsning av utflyttningsstatens beskattningsrätt.⁶³² Detta tolkningsalternativ innebär att bytet utgör det beskattningsutlösande momentet (överlåtelsen).

När det gäller det nordiska avtalet synes rättsläget något mer klarlagt. Som nämnts ovan⁶³³ finns i tillägget till det nordiska avtalet en bestämmelse som tagits in på Danmarks initiativ som innebär att utflyttningsstaten kan beskatta realisationsvinster som en person som flyttar ut från landet anses ha fått i samband med utflyttningen. Bakgrunden till regeln går att hänföra till en OL-regel i dansk rätt. Såsom tillägget är utformat hindrar en objektiv bokstavstolkning inte att även en beskattning av en realisationsvinst av en redan realiserad inkomst omfattas. Tillägget lyder:

⁶³⁰ Se avsnitt 4.2.3.2 ovan om artikel 13 och avsnitt 4.2.3.3 om artikel 21.

⁶³¹ Som framgår vid fotnot 623 ovan synes detta ha varit lagstiftarens uppfattning vid 1999 års regler om uppskov vid andelsbyten mm.

⁶³² Som framkommit vid fotnot 626 ovan kan detta eventuellt utgöra lagstiftarens uppfattning vid 2010 års ändringar av reglerna gällande uppskov vid andelsbyten mm.

⁶³³ Avsnitt 4.2.3.2.

Bestämmelserna i artikel 13 punkterna 6 och 7^[624] berör inte en avtalslutande stats rätt att enligt sin egen lagstiftning beskatta realisationsvinst som en person som flyttar från denna stat anses ha erhållit i samband med utflyttningen.

Tolkningen förutsätter att den interna regeln stadgar att vinsten (uppskovet) ska beskattas i samband med utflyttningen, och att inkomsten anses erhållen vid den tidpunkten. Med en sådan tolkning skulle beskattningsrätten tilldelas utflyttningsstaten enligt det nordiska avtalet.

Det ovan refererade tillägget infördes ursprungligen på Danmarks initiativ pga. dess OL-regel och inte pga. en OR-regel.⁶³⁵ Den tolkning som har presenterats följer av en objektiv tolkningsmetod av ordalydelsen av tillägget och avtalsartiklarna och inte mot bakgrund av den partsavsikt som kan ha förelegat när tillägget skrevs, vilket kan tala mot en sådan tolkning. Enligt de tolkningsmetoder som har presenterats i kapitel 2 förespråkas numera en ambulatorisk tolkningsmetod. En sådan metod innebär att en tolkning görs utifrån den interna rätten när avtalet tillämpas. I 2008 års ändringar i protokollet sägs att tillägget numera gäller lagstiftning i alla de nordiska staterna,⁶³⁶ vilket kan tala för den gjorda tolkningen.

Om egendomen utgjordes av en fastighet i utflyttningsstaten följer, av artikel 13(6) i det nordiska avtalet, att vinsten vid en överlåtelse endast beskattas i hemviststaten. Det ovan nämnda tillägget torde även gälla om egendomen utgör fast egendom. Min tolkning av tillägget är att kravet på överlåtelse har tonats ner eller till och med avtalats bort.

⁶³⁴ 6. Vinst på grund av överlåtelse av annan egendom än sådan som avses i punkterna 1–5 beskattas endast i den avtalsslutande stat där överlåtaren har hemvist.

7. Vinst på grund av överlåtelse av aktie eller annan andel eller rättighet i bolag eller personsammanslutning som förvärfvas av en fysisk person som har haft hemvist i en avtalsslutande stat och fått hemvist i annan avtalsslutande stat får – utan hinder av bestämmelserna i punkt 6 – beskattas i den förstnämnda avtalsslutande staten om överlåtelsen av aktien, andelen eller rättigheten sker vid någon tidpunkt under de tio år som följer närmast efter det år personen upphörde att ha hemvist i den förstnämnda staten. Den förstnämnda staten får dock endast beskatta den värdeökning som uppkommit innan den fysiska personen fick hemvist i den andra avtalsslutande staten. Med rättighet i bolag eller personsammanslutning avses vid tillämpningen av denna punkt rättighet eller annan tillgång som enligt lagstiftningen i den förstnämnda staten vid beskattningen behandlas på samma sätt som vinst på grund av överlåtelse av andel i bolag eller personsammanslutning.

⁶³⁵ Prop. 1996/97:44 s. 52 f.

⁶³⁶ Prop. 2007/08:146 s. 46.

Vid prövningen av en OR-regel i förhållande till såväl artikel 13(5) i modellavtalet som artikel 13(6) och 13(7) i det nordiska avtalet finns som framkommit flera olika tolkningsalternativ på uppkomna tolkningsproblem. Tolkningsproblemen uppkommer sannolikt mot bakgrund av att dessa typer av regler normalt sett inte har beaktats vid ingåendet av avtalen. Denna omständighet talar mot att försöka utröna vad avtalsparternas avsikt var vid ingåendet av avtalet.

Ett av de uppkomna problemen är vilken överlåtelse-tidpunkt som avses i avtalet. Vid tillämpningen av en OR-regel kan framförallt två tidpunkter aktualiseras. Den första är vid bytet och den andra är vid den efterföljande överlåtelsen av den tillbytta egendomen. Ur utflyttningsstatens perspektiv bör den första av dessa förordas eftersom den leder till att utflyttningsstaten inte begränsas i sina beskattningsanspråk. Detta kan även synas rimligt utifrån syftet att fördela beskattningsrätten, eftersom inkomsten uppstått och realiserats i utflyttningsstaten. Motsvarande resultat kan nås vid en tillämpning av det nordiska avtalet med stöd av det tillägg som gjordes vid 2008 års uppdatering av avtalet.

Detta innebär att det går att tolka artikel 13(5) i modellavtalet och artikel 13(6) och 13(7) i det nordiska avtalet som att de inte hindrar utflyttningsstaten att beskatta enligt den nu diskuterade OR-regeln. Om inflyttningsstaten exempelvis använder sig av anskaffningsvärdet på den gamla egendomen vid beräkningen av vinsten på den tillbytta egendomen när denna senare avyttras kan en dubbelbeskattning ske. Dubbelbeskattningen skulle bestå i att värdestegringen som skett på den gamla egendomen beskattas två gånger, först i utflyttningsstaten och senare i inflyttningsstaten. Båda stater använder sig av artikel 13(5) i modellavtalet och stödjer sina beskattningsanspråk på den exklusiva beskattningsrätten. Detta leder oss in på den åttonde frågan. Denna fråga behandlas i följande avsnitt och lyder:

8) *Undanröjer metodartikeln (den eventuella) dubbelbeskattningen?*

4.3.4 Metoder att undanröja den dubbla beskattningen

Metodartikeln i modellavtalet löser inte en situation där dubbelbeskattning av kapitalvinster uppstår pga. hemvist-hemvistbeskattning. I avsnitt 3.4 ovan har frågan om en analogi från uttalanden avseende mot-

svarande problem för personaloptioner diskuterats. Som framkommit i avsnittet finner jag vissa svårigheter med en sådan analog tolkning. Metodartikeln undanröjer således inte den dubbla beskattningen.

När det gäller det nordiska avtalet finns ingen samlösning för undanröjande av en eventuell dubbelbeskattning där en omedelbar beskattning skett i utflyttningsstaten. De vanliga reglerna torde bli vägledande. Som huvudregel tillämpar de flesta av de nordiska staterna avräkningsmetoden när de som hemviststat ska undanröja den dubbla beskattningen. Precis som har observerats i avsnitt 4.2.4 uppstår dock flera frågor rörande tillämpligheten av artikel 25 (metodartikeln) i det nordiska avtalet. Dessa frågor gör sig gällande även när det gäller beskattning av en redan realiserad inkomst.⁶³⁷

Varken metodartikeln i modellavtalet eller i det nordiska avtalet synes lösa problemet med en dubbelbeskattning p.g.a. hemvist-hemvistbeskattning för aktier (och fastigheter) varför fråga nio aktualiseras. Fråga nio lyder:

9) Finns det andra sätt att undanröja den dubbla beskattningen?

Om man funnit en hemvist-hemvistbeskattning förenlig med artikel 13 i avtalen kan det vara svårt att tillämpa artiklarna om ömsesidig överenskommelse i snäv mening.⁶³⁸ En lösning enligt artikel 25(3) första meningen i modellavtalet och 28(3) i det nordiska avtalet vore därför en lämplig väg att ta i dessa fall.

4.3.5 Avslutande kommentarer

Inledningsvis har frågan, om redan realiserade inkomster omfattas av skatteavtalen, analyserats. Något klart svar på frågan har inte funnits. Utgångspunkten har tagits att regler som avser redan realiserade inkomster bör prövas mot skatteavtalen. Av denna anledning har artikel 13(5) i modellavtalet och artikel 13(6) och 13(7) i det nordiska avtalet diskuterats i förhållande till en OR-regel rörande kapitalvinster. Tre synsätt beträffande rekvisitet överlåtelse i artikel 13(5) i modellavtalet har presenterats. Två av dessa kan leda till att utflyttningsstaten inte begränsas i sin beskattningsrätt. Ett tredje alternativ har nämnts vilket skulle leda till att utflyttningsstatens beskattningsrätt begränsas, om

⁶³⁷ Om en tillämpning av artikel 13(1) rörande fastigheter aktualiseras ska inflyttningsstaten undanröja den eventuella dubbelbeskattningen. Artikel 13(1) skulle eventuellt kunna aktualiseras om det tredje tolkningsalternativet används.

⁶³⁸ Se artikel 25(1) i modellavtalet och 28(1) i det nordiska avtalet.

utflyttningsstaten tillämpade det. Det tredje synsättet torde dock företrädesvis tillämpas av inflyttningsstaten. Om en dubbelbeskattning uppstår pga. att inflyttningsstaten och utflyttningsstaten beskattar enligt artikel 13(5) i modellavtalet vid två skilda tidpunkter, såsom hemviststater, bör dubbelbeskattningen lösas med hjälp av en ömsesidig överenskommelse efter konsultation.

Motsvarande tolkningsproblem behöver inte nödvändigtvis uppstå när det gäller det nordiska avtalet. Det särskilda tillägget i det nordiska avtalet kan ses som ett förtydligande att utflyttningsstaten inte begränsas i sina beskattningsanspråk rörande den redan realiserade inkomsten.⁶³⁹ Däremot kan problem med dubbelbeskattning uppstå. En sådan situation bör även i detta fall lösas genom ett förfarande om ömsesidig överenskommelse.

Av analysen framgår att den skattskyldige i de flesta fallen blir hänvisad till en ömsesidig överenskommelse efter konsultation, dvs. 25(3) första meningen i modellavtalet. Skillnaden mot om avtalet inte alls hade tillämpats (dvs. om en OR-regel faller utanför tillämpningsområdet för skatteavtalen) synes marginell.⁶⁴⁰ När en situation som inte omfattas av avtalen uppstår, kan artikel 25(3) andra meningen i modellavtalet tillämpas. Den skattskyldige är således återigen utelämnad åt den behöriga myndighetens vilja att sluta en ömsesidig överenskommelse efter konsultation.

4.4 UL-regler

4.4.1 Inledning

Syftet med detta avsnitt är att analysera skatteavtalens inverkan på regler där en utsträckt skattskyldighet för orealiserade värdestegringar föreligger. Den utsträckt skattskyldigheten innebär att anspråk på skattebetalning ställs först efter utflyttningen då inkomsten realiserar. Den skattskyldige har hemvist i inflyttningsstaten när inkomsten realiserar. Vid utflyttningsstillfället är inkomsten latent. Inkomsten beskattas

⁶³⁹ Mot bakgrund av den reservation som har gjorts i slutet av avsnitt 4.3.3.

⁶⁴⁰ Se tolkningsalternativ a) i avsnitt 4.2.2.2 ovan.

med all sannolikhet även i inflyttningsstaten vid realisationstillfället, varför en dubbelbeskattning lätt kan uppstå. Skatteavtalen tar i många fall sikte på situationer där en dubbelbeskattning uppstår efter det att en utflyttning har ägt rum. Det är ett sådant fall som kommer att diskuteras i detta avsnitt. Fråga 7–8 i den skatteavtalsrättsliga arbetsmetoden kommer att analyseras. I avsnittet studeras huruvida skatteavtalen löser den eventuellt dubbla beskattningen och huruvida avtalen begränsar utflyttningsstatens beskattningsrätt.

Antag att ett land beskattar värdeökningar på egendom när värdeökningen realiseras i form av en avyttring. Landet har även en regel som säger att denna beskattningsrätt kvarstannar i landet även efter det att den skattskyldige personen har flyttat från landet (utsträckt skattskyldighet).⁶⁴¹ Antag vidare att även inflyttningsstaten beskattar värdeökningen på egendomen vid överlåtelsen, som anas äga rum när den skattskyldige har hemvist i inflyttningsstaten. I det följande diskuteras artikel 13(5) i modellavtalet och artikel 13(7) i det nordiska avtalet när den underliggande egendomen utgörs av aktier. Artikel 13(1) i modellavtalet och i det nordiska avtalet diskuteras när den underliggande egendomen utgör en fastighet belägen i utflyttningsstaten (avsnitt 4.4.2). Även frågan hur en dubbelbeskattning undanröjs diskuteras kort (avsnitt 4.4.3). Avsnittet avslutas med en kort kommentar (4.4.4).

4.4.2 Aktuell fördelningsartikel

Den sjunde frågan i arbetsmetoden lyder:

(7) Vilken fördelningsartikel är tillämplig och vad medför den?

Om vi utgår från modellavtalet blir artikel 13(5) tillämplig om egendomen utgörs av aktier. Enligt artikel 13(5) i modellavtalet ska vinst vid överlåtelse av annan egendom än den som diskuterats i punkterna 1, 2, 3 och 4 endast beskattas i den stat där överlåtaren har hemvist (inflyttningslandet). Naturligtvis måste en prövning av de olika rekvisiten i artikel 13(5) göras. Något tolkningsproblemet avseende en UL-regel torde dock inte uppstå. En vinst (mellanskillnaden mellan avyttringspriset och anskaffningskostnaden) som uppstår vid en överlåtelse (ägarerättsövergång) av en aktie (egendom) beskattas endast i hem-

⁶⁴¹ Regeln kan innebära att endast den värdeökning som uppsått i landet beskattas vid den senare överlåtelsen eller att all värdeökning fram till dess att egendomen överläts beskattas.

viststaten (inflyttningsstaten).⁶⁴² En tillämpning av artikel 13(5) i modellavtalet begränsar utflyttningsstatens beskattningsanspråk enligt en UL-regel.⁶⁴³ Detta innebär att någon dubbelbeskattning inte sker, varför metodartikeln i egentlig mening inte behöver konsulteras. Fråga 8 och 9 behöver därför inte analyseras.⁶⁴⁴ Det kan dock noteras att andra typer av problem kan uppstå. Om exempelvis inflyttningsstaten tillämpar step-up⁶⁴⁵ kan en icke-beskattning av värdeökningen som skett i utflyttningsstaten uppkomma.

När det gäller det nordiska avtalet blir bedömningen annorlunda. Sverige har reserverat sig mot artikel 13(5) i modellavtalet. Sverige har i punkt 39 i kommentaren gjort gällande att man önskar beskatta kapitalvinster från överlåtelse av aktier (eller andra typer av rättigheter) i svenska bolag.⁶⁴⁶

I det nordiska avtalet har denna reservation kommit till uttryck i artikel 13(7). I artikeln stadgas att utflyttningsstaten får beskatta vinst på grund av överlåtelse som den utflyttade förvärvar om detta sker inom tio år från det att personen flyttade.⁶⁴⁷ Utflyttningsstaten får dock endast beskatta den värdeökning som uppkommit medan personen hade hemvist i landet.⁶⁴⁸

Med en tillämpning av det nordiska avtalet, med de ändringar som gjordes år 2008, skulle Sverige ha rätt att beskatta den utflyttade vid avyttringstidpunkten för mellanskillnaden mellan värdet på aktierna på

⁶⁴² Se avsnitt 2.3.2.3 ovan för en diskussion om tioårsregelns förhållande till äldre ingångna avtal. Zimmer problematiserar de nya norska utflyttningsreglerna i detta avseende. De norska reglerna är en form av OL-regler, men genom ett uppskovsförfarande är de att klassificera som UL-regler. Om man ser utflyttningen som det beskattningsutlösande momentet (vilket den norska lagstiftaren synes göra) uppstår problem (jfr OL-regeln). Om man däremot ser avyttringen som det beskattningsutlösande momentet delar Zimmer den här presenterade tolkningen. Zimmer, F., WTJ 2009/5 s. 15 f.

⁶⁴³ Denna tolkning görs även av EU-domstolen i C-436/00 *X och Y* p. 54. Domstolen uttalar stöd för denna tolkning oberoende av om överlåtaren har beviljats uppskov med beskattningen vid en tidigare överlåtelse av de berörda aktierna eller inte (både utsträckt skattskyldighet enligt huvudfallet och uppskovsfallet omfattas).

⁶⁴⁴ En konsultation av metodartikeln kan dock vara lämplig, eftersom det i vissa avtal finns progressionsförbehåll.

⁶⁴⁵ Se fotnot 601 ovan för en förklaring av innebörden av step-up.

⁶⁴⁶ Se exempelvis tioårsregeln i 3:19 IL.

⁶⁴⁷ Skatteverket har i ett ställningstagande, dnr 131 657877-08/111 (2008-11-11), gjort gällande att med uttrycket avyttring i uttrycket "det kalenderår då avyttring sker" i 3:19 IL avses den rättshandling som utlöser beskattning (utflyttningen).

⁶⁴⁸ Den svenska tioårsregeln (3:19 IL) begränsas såtillvida att värdeökningen som uppstår efter flytten inte kan beskattas i Sverige (utflyttningsstaten). Prop. 2007/08:146 s. 45.

utflyttningsdagen och aktiernas anskaffningsvärde. Det andra nordiska landet skulle beskatta mellanskillnaden mellan avyttringspriset och aktiernas anskaffningsvärde. En dubbelbeskattning av det värde som uppstått på aktierna i Sverige skulle ske.

Detsamma torde gälla för fastigheter. En dubbelbeskattning vid en avyttring av en fastighet i utflyttningsstaten är möjlig när den skattskyldige har hemvist i inflyttningsstaten enligt art 13(1) modellavtalet (och det nordiska avtalet). Enligt artikel 13(1) får båda staterna beskatta kapitalvinsten.

Det kan sammanfattningsvis konstateras att en tillämpning av ett avtal, med motsvarande lydelse som modellavtalet, begränsar utflyttningsstatens beskattningsanspråk enligt en UL-regel. Av denna anledning har Sverige reserverat sig mot artikel 13(5) i modellavtalet. En tillämpning av det nordiska avtalet leder till att såväl ut- som inflyttningsstaten kan beskatta värdeökningen på aktier som uppstått i utflyttningsstaten. En dubbelbeskattning uppstår därför.⁶⁴⁹ Till motsvarande slutsats kommer man om egendomen utgör fast egendom, enligt artikel 13(1) i avtalen. Den dubbla beskattningen leder oss in på den åttonde frågan, som behandlas i följande avsnitt. Den åttonde frågan lyder:

8) Undanröjer metodartikeln (den eventuella) dubbelbeskattningen?

4.4.3 Metoder att undanröja den dubbla beskattningen

Vid en tillämpning av artikel 13(5) i modellavtalet uppstår ingen dubbelbeskattning, eftersom den exklusiva beskattningsrätten tilldelas hemviststaten (inflyttningsstaten). Utflyttningsstatens beskattningsrätt begränsas därmed. Om man däremot tillämpar artikel 13(7) i det nordiska avtalet uppstår en dubbelbeskattning av den värdeökning på aktierna som har uppstått i Sverige.⁶⁵⁰ I en sådan situation måste artikel 25 i det nordiska avtalet konsulteras.

⁶⁴⁹ Om utflyttningsstaten i sin interna rätt även kan beskatta värdeökningar som uppstår efter flytten, begränsar avtalet dessa anspråk.

⁶⁵⁰ Dubbelbeskattning av värdeökningar som har uppstått såväl före som efter utflyttningen kan ske, beroende på hur det aktuella skatteavtalet är utformat. Se Hilling, M., 2005 s. 292; Goldberg, S., m.fl., TNI 2000 s. 652.

Enligt artikel 25 i det nordiska avtalet ska inflyttningsstaten undanröja den dubbla beskattningen genom avräkning av den skatt som erlagts i Sverige enligt ordinary credit-metoden. Svaret på den åttonde frågan om metodartikeln undanröjer den dubbla beskattningen får därmed besvaras jakande.⁶⁵¹

När det gäller en UL-regel avseende fast egendom har det ovan konstaterats att en dubbelbeskattning kan uppkomma vid en tillämpning av artikel 13(1) i modellavtalet och det nordiska avtalet. Enligt artikel 23 A(1) respektive B(1) i modellavtalet är det den nya hemviststatens skyldighet att undanröja den dubbla beskattningen. Även enligt det nordiska avtalet är det hemviststaten som undanröjer den dubbla beskattningen. Enligt det nordiska avtalet tillämpar samtliga länder utom Island avräkningsmetoden i den uppkomna situationen.⁶⁵²

4.4.4 Avslutande kommentarer

I avsnittet har framkommit att modellavtalet begränsar utflyttningsstatens beskattningsanspråk enligt en UL-regel avseende kapitalökningar på aktier. Någon beskattningsrätt tillerkänns inte utflyttningsstaten. Av denna anledning har bland annat Sverige reserverat sig mot modellavtalet. En regel där beskattningsrätten tillerkänns utflyttningsstaten har införts i artikel 13(7) i det nordiska avtalet. Utflyttningsstaten får dock enligt artikeln endast beskatta värdeökningar som uppkommit medan personen hade hemvist i landet. Detta innebär en begränsning för de stater som i sin interna rätt även önskar beskatta värdeökningar som uppstår efter hemvistbytet.

Sverige och USA är två länder som även beskattar tillgångar som anskaffats efter utflyttningen, enligt sin interna rätt.⁶⁵³ Denna beskattningsrätt bortfaller i många skatteavtal. Den nya utvidgade lydelsen av tioårsregeln i 3:19 IL får inte heller ett så stort genomslag som det först

⁶⁵¹ Se artiklarna 25(1a), 25(2a), 25(3a), 25(4b) och 25(5a) i det nordiska avtalet. En annan vanlig lösning på den uppkomna dubbelbeskattningen är att Sverige genom omvänd avräkning avräknar den skatt som påförs i inflyttningsstaten. Denna metod används som exempel i avtalen med USA, artikel 23(2a) st. 2. Se även Zimmer i fotnot 642 ovan.

⁶⁵² Artikel 25(1a), 25(2a), 25(3a), 25(4a) och 25(5a). Island tillämpar avdragsmetoden.

⁶⁵³ Goldberg, S., m.fl., TNI 2000 s. 649.

kan verka.⁶⁵⁴ Lagstiftaren var vid införandet av den nya regeln medveten om detta.⁶⁵⁵ I och med den uppdatering av modellavtalet som gjordes år 2008 borde Sverige ha ändrat sin reservation. Reservationen lyder: "Sweden wants to reserve the right to tax gains from the alienation of shares or other corporate rights in Swedish companies." En utökning till att även omfatta andelar i utländska bolag om dessa förvärvats under den tid den skattskyldige var bosatt i Sverige hade varit lämplig.

Om UL-regeln avser kapitalvinst på en fastighet som är belägen i utflyttningsstaten begränsar modellavtalet inte utflyttningsstatens beskattningsanspråk. Den eventuella dubbelbeskattning som kan uppstå vid en tillämpning av artikel 13(1) i modellavtalet och det nordiska avtalet ska undanröjas av den nya hemviststaten enligt artikel 23 i modellavtalet och artikel 25 i det nordiska avtalet. Artikel 13(1) begränsar inte beskattningsrätten till värdeökningar som har uppstått före flytten, utan all värdeökning fram till avyttringen omfattas

Som framgått har UL-regler beaktats vid upprättande av skatteavtalen, i större utsträckning än OL- och OR-regler. De tolkningsproblem som uppstod vid en omedelbar beskattning återfinns inte i lika stor utsträckning i detta avsnitt. Tyvärr kan rättsläget detta till trots, inte ses som klart. Mot bakgrund av vad som sagts i avsnitt 2.3 bör det noteras att rättsläget är oklart när det gäller förhållandet mellan 3:19 IL och de svenska skatteavtalen. Den ovan gjorda analysen baseras på synsättet att avtalen har företrädelse även framför senare tillkomna lagändringar.

4.5 UR-regler

4.5.1 Inledning

I detta avsnitt analyseras en utsträckt skattskyldighet för redan realiserade kapitalinkomster i förhållande till skatteavtalen. Två centrala

⁶⁵⁴ Den utvidgade lydelsen av 3:19 IL trädde ikraft den 1 januari 2008. Sundgren, P. SvSkT 2007 s. 434; Björkman, B. & Edlepil, R., SvSkT 2008 s. 540 f. och Cejje, K., SN 2008 s. 253–267.

⁶⁵⁵ Prop. 2007/08:12 s. 19.

frågor som diskuteras är: 1) begränsar skatteavtalen utflyttningsstatens beskattningsanspråk? och 2) löser skatteavtalen den (eventuella) dubbelbeskattning som uppstår? Frågan om avtalet omfattar redan realiserade inkomster är återigen aktuell. I denna del hänvisar jag till diskussionen tidigare i kapitlet.⁶⁵⁶ Utgångspunkten i det följande är att redan realiserade inkomster omfattas.

Det är framför allt frågorna 7–9 i den skatteavtalsrättsliga arbetsmetoden som kommer att prövas. Den sjunde frågan om vilken fördelningsartikel som är aktuell och vad den innebär besvarar den första frågan som ställts ovan, dvs. om skatteavtalen begränsar utflyttningsstatens skatteanspråk. Frågorna 8–9 handlar om den andra frågan, dvs. hur en eventuell dubbelbeskattning undanröjs.

Syftet med avsnittet är att analysera hur beskattningen av en utsträckt skattskyldighet på en realiserad kapitalvinst behandlas i OECD:s modellavtal och i det nordiska avtalet. Utgångspunkten tas i följande exempel: Ett byte av egendom har skett (realisation). Ett uppskov har medgivits. Uppskovet förfaller dock inte till beskattning omedelbart vid utflyttningsstillfället utan kvarstår till dess att den tillbytta egendomen avyttras. Antag vidare att en utflyttning sker i tiden mellan det att den ordinarie beskattningstidpunkten inträffar och det att kraven på skattebetalning ställs.

Utgångspunkten är precis som tidigare att utflyttningsstaten är hemviststat fram till utflyttningen och att inflyttningsstaten är hemviststat enligt avtalet efter utflyttningen. I ett första led kommer beskattning av värdeökning på aktier att diskuteras. Den aktuella fördelningsartikeln för kapitalvinst på aktier är artikel 13(5) i modellavtalet. Motsvarigheten i det nordiska avtalet är artikel 13(7).

Om den bortbytta egendomen avser en fast egendom i utflyttningsstaten kan även artikel 13(1) eller 13(5) i modellavtalet aktualiseras. Artikel 13(1) tillämpas på överlåtelse där den fasta egendomen är belägen i den andra avtalsslutande staten än den där överlåtaren har hemvist, medan artikel 13(5) är tillämplig på överlåtelse där den fasta egendomen är belägen i samma stat som den där överlåtaren har hemvist. Uppskovet avser en fastighet belägen i utflyttningsstaten. Den tillbytta egendomen avser en fastighet i inflyttningsstaten. Det är först när den tillbytta fastigheten (i inflyttningsstaten) avyttras som utflyttningsstaten gör anspråk på det uppskov som realiserats vid bytet (av

⁶⁵⁶ Avsnitt 4.3.2.

den i utflyttningsstaten belägna fastigheten) och som skedde när den skattskyldige hade hemvist i utflyttningsstaten. En tillämpning av de olika fördelningsartiklarna om den underliggande egendomen utgör fast egendom diskuteras i följande avsnitt, efter det att aktiefallet har behandlats.

4.5.2 Aktuell fördelningsartikel

Enligt artikel 13(5) i modellavtalet ska vinst (uppskovet) på aktier beskattas i den stat där den skattskyldige har hemvist vid tidpunkten för överlåtelsen. Vad som avses med överlåtelse blir återigen en avgörande fråga för tillämpningen av artikel 13(5). Som nämnts tidigare kan med överlåtelsen avses det tidigare bytet, utflyttningen eller den efterföljande avyttringen. Eftersom det i nu aktuella delar handlar om en utsträckt skattskyldighet är det endast bytet och den efterföljande avyttringen som kommer att diskuteras i detta avsnitt.

Ur ett svenskt perspektiv finns företrädare för såväl det först nämnda (bytet) som sist nämnda (efterföljande avyttring) alternativet. Skatteverket kan ses som en företrädare för det första synsättet, dvs. att med överlåtelse avses bytet.

Skatteverket har i ett ställningstagande från år 2008 behandlat frågan om beskattning av vinst på bortbytta aktier för personer som flyttar till annat EES-land.⁶⁵⁷ De svenska regler som diskuteras i ställningstagandet är uppskovsgrundande andelsbyten enligt 49 kap. IL. De svenska reglerna kan inordnas i denna kategori. Skatteverket ser uppskovsbeloppet som att det är kopplat till kapitalvinsten på de *ursprungliga andelarna*. Skatteverket skriver att ”den överlåtelse-tidpunkt som avses i modellavtalet är när andelsbytet sker.” Detta tolkar jag som att verket lägger vikt vid den första överlåtelsen (bytet) och således kopplar uppskovsbeloppet till den. I det s.k. *andelsbytes*-målet, RÅ 2008 not 71, konstaterade Regeringsrätten att reglerna om avskattning av uppskovsbelopp från tidigare andelsbyten vid utflyttning inte var förenliga med EU-rätten (OR-regler). Skatteverket ansluter sig till denna bedömning.⁶⁵⁸ Av denna anledning tillämpar verket huvudregeln i 49:19 IL

⁶⁵⁷ Skatteverkets ställningstagande dnr 131 657877-08/111 (2008-11-11).

⁶⁵⁸ Skatteverkets tolkning kräver även att stöd för beskattning finns i intern rätt. Om den skattskyldige efter utflyttningen har väsentlig anknytning kan huvudregeln i 49:19 IL bli tillämplig. Om den skattskyldige däremot är begränsat skattskyldig anser verket att 3:19 IL (tioårsregeln) är tillämplig. Se vid fotnot 619 ovan och 659 nedan.

som innebär att uppskovsbeloppet tas upp till beskattning när de mottagna andelarna avyttras (UR-regler).⁶⁵⁹ Jag tolkar verkets ställningstagande som att verket uppfattar att överlåtelsepunkten enligt artikel 13 är vid bytet.

Mot bakgrund av detta skriver verket att [mitt tillägg]:⁶⁶⁰

Även om uppskovsbeloppet tas upp till beskattning vid en tidpunkt [när vederlagsandelarna avyttras] när den skattskyldige har hemvist i det andra landet avser beskattningen en överlåtelse av de bortbytta andelarna som skedde när den skattskyldige hade hemvist i Sverige.

Uttalandet tar som sagt sikte på en tillämpning av huvudregeln i 49:19 IL. Om man tillämpar Skatteverkets synsätt på den i detta avsnitt konstruerade UR-regeln torde det innebära att uppskovsbeloppet knyts till den kapitalvinst som uppstod på de ursprungliga andelarna vid bytet. Kapitalvinsten faller in under artikel 13(5) i modellavtalet. Kravet på *överlåtelse* anses uppfyllt eftersom överlåtelse-rekvisitet tar sikte på bytet av andelar. Det torde även röra sig om en *vinst* på *egendom* (värdeökning på de bortbytta andelarna). Eftersom den utflyttade hade hemvist i utflyttningsstaten (Sverige) vid tidpunkten för överlåtelsen (bytet) kan en efterföljande beskattning (vid avyttring av vederlagsandelarna) ske i Sverige enligt artikel 13(5).

Till stöd för uppfattningen att en *överlåtelse kan beskattas även om skatten tas ut vid ett senare tillfälle* hänvisade Skatteverket till punkt 6 i kommentaren till artikel 13. I punkt 6 står det:

Most States taxing capital gains do so when an alienation of capital assets takes place. Some of them, however, tax only so-called realised capital gains. Under certain circumstances, though there is an alienation no realised capital gain is recognised for tax purposes (e.g. when the alienation proceeds are used for acquiring new assets). Whether or not there is a realisation has to be determined according to the applica-

⁶⁵⁹ Skatterättsnämnden däremot åsyftade inte en tillämpning av 49:19 IL i sitt förhandsbesked utan snarare att regeln i 49:26 IL skulle ges direkt effekt. Detta framgår av Ståhl, K., ERT 2008 s. 123–131 samt av den avvikande mening som presenterades i Skatterättsnämndens förhandsbesked, dnr 70-06/D bilaga 3. För en närmare analys av denna fråga se även Cejje, K., SN 2008 s. 539–543. Frågan om tioårsregeln kunde tillämpas på uppskovsbeloppet vid en senare avyttring återförvisades som nämnts (fotnot 619) till Skatterättsnämnden. I sitt förhandsbesked (dnr 61-08/D) besvarade Skatterättsnämnden frågan jakande (skiljaktiga meningar förekom dock.) Regeringsrätten fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked i mål nr 3472-09 (2010-09-27).

⁶⁶⁰ Skatteverkets ställningstagande dnr 131 657877-08/111 (2008-11-11), avsnitt 4.5.2.

ble domestic tax law. No particular problems arise when the State which has the right to tax does not exercise it at the time the alienation takes place.

Skatteverkets synsätt står i uppenbar motsättning till (tidigare) lagstiftares uppfattning som innebar att en beskattning enligt artikel 13(5) i ett senare led inte skulle medge Sverige beskattningsrätten.⁶⁶¹ 1999 år lagstiftare kan nämligen ses som en företrädare för synsättet att den centrala överlåtelsen är överlåtelsen av vederlagsandelarna. Enligt 49:19 IL ska som huvudregel ett uppskovsbelopp som *avser en mottagen andel (vederlagsandel)* tas upp som intäkt senast det beskattningsår då äganderätten till andelen övergår till annan (avyttrats). I 49:26 IL stadgades fram till och med år 2009 att uppskovsbeloppet skulle tas upp till beskattning omedelbart i de fall då den skattskyldige flyttade från Sverige (OR-regel).⁶⁶² Införandet av utflyttningsregeln (omedelbar beskattning) motiverades med att en beskattning efter hemvistbytet (utsträckt skattskyldighet) inte skulle vara förenlig med ingångna skatteavtal. Lagstiftaren torde ha tolkat artikel 13(5) i modellavtalet som att det vid den *efterföljande överlåtelsen* (av de tillbytta andelarna) var inflyttningsstaten som var hemviststat. Ett sådant synsätt skulle begränsa Sveriges beskattningsanspråk.⁶⁶³

Jag anser att lagstiftarens resonemang är inkonsistent i förhållande till hur lagstiftaren har resonerat när det gäller andra utflyttningsskatter. En utsträckt skattskyldighet för en realiserad inkomst hade varit möjlig. Som exempel kan utflyttningsregeln i 3: 9 IL (tioårsregeln) nämnas. Tioårsregeln tar sikte på en (enligt min terminologi) latent inkomst. Beskattningen av en värdeökning på aktier sker vid en framtida överlåtelse (utsträckt skattskyldighet) även efter det att den skattskyldige flyttat från Sverige. Enligt modellavtalets artikel 13(5) ska en sådan överlåtelse endast beskattas i inflyttningsstaten. Sverige har av denna anledning förhandlat fram en speciallösning i många skatteavtal som innebär att Sverige medges beskattningsrätten på de värdeökningar som uppstått innan utflyttningen. När det gäller den ovan diskuterade UR-regeln skiljer den sig från tioårsregeln på så sätt att den avser realiserad inkomst. Det är min uppfattning att lagstiftaren även i detta fall hade kunnat låta uppskovet stå kvar vid utflyttningen, som en form

⁶⁶¹ Skatteverkets ställningstagande under rubrik 4.5.2 jämfört med prop. 1998/99:15 s. 180 (se även i brödtexten ovan i anslutning till fotnot 619).

⁶⁶² Regeln gäller fortfarande för de fall där en flytt utanför EES-området sker.

⁶⁶³ Prop. 1998/99:15 s. 180.

av utsträckt skattskyldighet. När de tillbytta andelarna i ett senare led avyttrades kunde krav på betalning av beloppet ställas. Vid ett sådant förfarande torde motsvarande lösning skatteavtalsrättsligt kunna uppnås som med tioårsregeln. Speciallösningen i det nordiska avtalets artikel 13(7) lyder som följer (egen tolkning inom [*med kursivering*]):

7.[...] Vinst på grund av överlåtelse av aktie [...] [*tillbytta andel*] i bolag [...] som förvärfvas av en fysisk person som har haft hemvist i en avtalsslutande stat [*Sverige*] och fått hemvist i annan avtalsslutande stat får – utan hinder av bestämmelserna i punkt 6 – beskattas i den förstnämnda avtalsslutande staten [*Sverige*] om överlåtelsen av aktien [*tillbytta andelen*] [...] sker vid någon tidpunkt under de tio år som följer närmast efter det år personen upphörde att ha hemvist i den förstnämnda staten [*utflyttningstidpunkten, Sverige*]. Den förstnämnda staten [*Sverige*] får dock endast beskatta den värdeökning [*uppskovet*] som uppkommit innan den fysiska personen fick hemvist i den andra avtalsslutande staten. [...].

Den speciallösning som Sverige förhandlat fram skulle kunna omfatta även kapitalvinster från tidigare byten, som jag tolkar den. Denna tolkning kräver naturligtvis att en intern regel om skattskyldighet finns.⁶⁶⁴ Det kan även noteras att detta kanske inte var parternas avsikt när avtalet förhandlades fram. Det förtar dock inte en möjlighet att i framtiden förhandla till sig dessa typer av lösningar och då inbegripa dem i partsavsikten. Det är min bedömning att lagstiftaren varit inkonsekvent när den menar att tioårsregeln kan vidhållas med en form av utsträckt skattskyldighet medan uppskovsbelopp på en realiserad inkomst inte kunde göra det. Detta trots att lagstiftaren i båda fallen kopplade överlåtelse- och utflyttningstidpunkten till den faktiska (framtida) avyttringen (äganderättsövergången) av de tillbytta andelarna. En omedelbar beskattning av uppskovsbeloppet hade inte varit nödvändig att införa om man anser att den av Sverige i många avtal införda speciallösningen i artikel 13 är tillämplig.

År 2010 ändrades reglerna om uppskov vid andelsbyte från att ha varit en OR-regel till att bli en UR-regel i de fall då flytten skedde inom EES-området. Ett tillägg till tioårsregeln har gjorts för att förtyd-

⁶⁶⁴ Som exempel kan reglerna om väsentlig anknytning i kombination med 49:19 IL nämnas. Regler för skattskyldighet för en begränsat skattskyldig person krävs dock, se Regeringsrättens dom i mål nr 3472-09 (2010-09-27). Motsvarande problem torde inte uppstå när det gäller uppskov vid bostadsbyten (jfr 3:18 IL). Sedan år 2010 har 3:19 IL fått ett förtydligande genom 3:19a IL.

liga att uppskovet ska beskattas i Sverige när vederlagsandelarna avyttras eller om den skattskyldige flyttar ut ur EES-området. Hur skatteavtalen påverkar beskattningen behandlas inte i förarbetena.⁶⁶⁵ Jag tolkar de nya reglerna som att lagstiftaren har ändrat uppfattning. Det framstår nu som att det är lagstiftarens uppfattning att det var det tidigare bytet som utgör överlåtelsen.⁶⁶⁶ Det nya tillägget i 3:19a IL torde även kunna inbegripas i tolkningen av den särskilda lösningen i det nordiska avtalet som diskuterats ovan, artikel 13(7). Enligt artikel 2(4) i det nordiska avtalet ska behöriga myndigheter i respektive stat meddela varandra de väsentliga ändringar som gjorts i respektive skattelagstiftning. Kanske ett sådant meddelande även kan innehålla uppgift om att Sverige avser att tillämpa artikel 13(7) på de nu diskuterade situationerna.

Sammanfattningsvis torde en utflyttningsstat tolka rekvisitet överlåtelse till att avse bytet. Artikel 13(5) i modellavtalet och artikel 13(6) i det nordiska avtalet kan tolkas som att de fördelar beskattningsrätten till utflyttningsstaten, även om kraven på skattebetalning ställs vid en senare tidpunkt.

I det nordiska avtalet finns en särlösning i artikel 13(7). Lösningen kan tolkas som att även om efterföljande överlåtelse (av tillbytta andelar) avses så kan utflyttningsstaten beskatta värdeökningen på de bortbytta andelarna vid denna senare tidpunkt. En förutsättning är att en avyttring sker inom 10 år efter utflyttningen. Jag har ovan argumenterat för att denna lösning bör användas även vid UR-regler avseende aktier.

Om den underliggande egendomen utgör fast egendom kan många olika tolkningsmöjligheter uppkomma beroende på den aktuella situationen. I det nu diskuterade fallet antas den bortbytta fastigheten vara belägen i utflyttningsstaten och den tillbytta fastigheten i inflyttningsstaten. Vilken överlåtelse-tidpunkt (bytet eller avyttringen av den tillbytta egendomen) som väljs är relevant eftersom den styr vilken stat som blir hemviststat enligt avtalet. En utgångspunkt är som nämnts att utflyttningsstaten är hemviststat fram till flytten och inflyttningsstaten för tiden därefter. Valet av överlåtelse-tidpunkt blir därför även styrande för vilken artikel som blir aktuell.

⁶⁶⁵ Prop. 2009/10:24 s. 13.

⁶⁶⁶ Bingåker synes däremot tolka lagstiftaren som att det är avyttringen av de mottagna andelarna som utgör överlåtelsen. Bingåker, H., SvSkT 2010 s. 146.

Om *bytet* ses som den centrala överlåtelse-tidpunkten borde utflyttningss-
tatsen ses som hemviststat vid denna tidpunkt. Artikel 13(5)
modellavtalet blir aktuell och vinsten beskattas endast i utflyttningss-
tatsen.⁶⁶⁷

Om *avyttringstidpunkten* av den tillbytta fastigheten skulle ses som
den centrala överlåtelse-tidpunkten skulle inflyttningss-
tatsen ses som hemviststat.⁶⁶⁸ I en sådan situation skulle vinsten endast beskattas i
inflyttningss-
tatsen enligt artikel 13(5), vilket innebär att utflyttningss-
tatsens beskattningsrätt skulle begränsas. Precis som när det gällde tolk-
ningen av begreppet överlåtelse vid tillämpningen av en OR-regel fö-
respråkar jag i detta fall att utflyttningss-
tatsen bör argumentera för att
den centrala överlåtelse-tidpunkten är vid bytet. Det framstår även som
att detta är Skatteverkets tolkning. När det gäller det nordiska avtalet
synes bedömningen bli densamma. Artikel 13(5) i modellavtalet har
sin motsvarighet i artikel 13(6) i det nordiska avtalet.⁶⁶⁹

Sammanfattningsvis noteras att det återigen är rekvisitet överlåtelse
som vållar tolkningsproblem i artikel 13. Två tydliga överlåtelse-tid-
punkter finns när det gäller UR-regler. Den första är bytet av egendo-
men och den andra är efterföljande avyttring av den tillbytta egendo-
men. Om de avtalsslutande staterna tillämpar olika synsätt kan en dub-
belbeskattning uppstå. Detta gäller om inflyttningss-
tatsen tillämpar en
kontinuitetsmetod vid beräkningen av värdet på den tillbytta egendo-
men.⁶⁷⁰ Modellavtalets artikel 13(5) skulle inte lösa en sådan situation
av dubbelbeskattning (oavsett typ av egendom), eftersom staterna
högst sannolikt skulle tolka den centrala överlåtelse-tidpunkten till olika
tidpunkter. Inte heller artikel 13(6) i det nordiska avtalet skulle lösa

⁶⁶⁷ Om man däremot anser att inflyttningss-
tatsen ska ses som hemviststat men att bytet
fortfarande ses som den centrala överlåtelse-tidpunkten blir artikel 13(1) aktuell. Till
denna slutsats kan man även komma om man anser att tidpunkten då kraven på skatte-
betalning ska styra vilken stat som är hemviststat. Inflyttningss-
tatsen utgör hemviststat
vid denna tidpunkt. Artikel 13(1) skulle kunna leda till dubbelbeskattning. Som fram-
gått ovan förespråkar jag uppfattningen att det är den tidpunkt som överlåtelse-
rekvisitet tar sikte på som bör bestämma vilken stats om är hemviststat och inte tid-
punkten då krav på skattebetalning ställs. Detta innebär att jag inte finner artikel 13(1)
tillämplig.

⁶⁶⁸ Se avsnitt 3.2 ovan.

⁶⁶⁹ Om man skulle finna artikel 13(1) tillämplig så innebär den att vinst vid avyttring
av fast egendom belägen i den andra avtalsslutande staten får beskattas där.

⁶⁷⁰ Att detta skulle vara fallet vid s.k. byten av fastigheter framstår som synnerligen
ovanligt.

problemet. Fråga åtta i den skatteavtalsrättsliga arbetsmetoden skulle återigen bli aktuell. Fråga åtta behandlas i följande avsnitt och lyder:

8) Undanröjer metodartikeln (den eventuella) dubbelbeskattningen?

4.5.3 Metoder att undanröja den dubbla beskattningen

I föregående avsnitt har i huvudsak två olika synsätt diskuterats på hur man kan se på beskattningen av uppskovsbeloppen vid en beskattning enligt en UR-regel. De olika synsätten rör återigen det centrala rekvisitet överlåtelse i artikel 13. En situation av dubbelbeskattning förefaller mer sannolik när den underliggande egendomen utgörs av aktier än när den utgörs av fast egendom.⁶⁷¹

En ambition vid avtalstolkning är att de olika rekvisiten (överlåtelse i detta fall) ska tolkas på samma sätt i de båda avtalsslutande staterna. Så har inte skett i detta exempel, vilket har resulterat i en dubbelbeskattning. Av vad som framkommit ovan är dock båda tolkningarna förenliga med en folkrättslig tolkningsmetod baserad på kommentaren till modellavtalet. Med överlåtelse avses en äganderättsövergång. Såväl ett byte som en avyttring innebär att en äganderättsövergång sker. Synsätten resulterar i att beskattningsrätten fördelas till olika stater enligt artikel 13(5) i modellavtalet. Om exempelvis utflyttningsstaten tillämpar det ena synsättet och inflyttningsstaten det andra uppstår en dubbelbeskattning. I en sådan situation löses inte dubbelbeskattningen med stöd av fördelningsartiklarna trots att en exklusiv beskattningsrätt tillämpas i artikel 13(5) i modellavtalet.

Fråga blir då om metodartikeln undanröjer den dubbla beskattningen. På motsvarande sätt som har diskuterats ovan är en situation förelåg med beskattning i hemviststaten vid två skilda tillfällen medför de två olika synsätten att båda staterna anser sig ha rätt att beskatta inkomsten med stöd av den exklusiva beskattningsrätten. Metodartikeln synes inte lösa denna konflikt (hemvist-hemvistbeskattning). Möjligheten att göra en analogi till uttalandena i kommentaren om beskattning av personaloptioner har diskuterats ovan.⁶⁷² Även i det där diskuterade fallet förelåg en hemvist-hemvistbeskattning. Kommentaren förespråkar i personaloptionsfallet en "utpekandeprincip" där en käll-

⁶⁷¹ Se fotnot 615 och 670 ovan.

⁶⁷² Jfr avsnitt 3.4 ovan.

stat identifieras (den stat där inkomsten uppkom). Argument för och emot en sådan analogi har diskuterats ovan. Personligen finner jag en sådan analogi oförenlig med ordalydelsen i artikel 13(5).⁶⁷³ En dubbelbeskattning kan inte lösas med stöd av metodartikeln.

När det gäller det nordiska avtalet kan eventuellt artikel 13(7) tillämpas när det gäller aktier. Enligt metodartikeln ska hemviststaten (inflyttningsstaten) lösa dubbelbeskattningen genom endera avräknings- eller undantagsmetoden. Sverige använder sig såsom inflyttningsstat i dessa fall avräkningsmetoden (artikel 25(6)(a)(1)). Om däremot artikel 13(6)⁶⁷⁴ skulle tillämpas synes inte metodartikeln lösa problemet. I det fallet beskattar både utflyttningsstaten och inflyttningsstaten med stöd av den exklusiva beskattningsrätten, men vid två skilda tidpunkter (hemvist-hemvistbeskattning). Någon regel om undanröjande i artikel 25 i det nordiska avtalet finns inte i dessa fall.

Detta leder oss återigen till att den nionde frågan aktualiseras. Den nionde frågan lyder:

9) Finns det andra sätt att undanröja den dubbla beskattningen?

I de fall då en analogi av uttalandena i kommentaren om hemvist-hemvistbeskattning inte görs torde artikel 25 i modellavtalet kunna bli aktuell. I artikel 25 i modellavtalet finns som nämnts ovan en möjlighet för staterna att ingå en ömsesidig överenskommelse (efter konsultation enligt 25(3) första meningen) i syfte att förhindra den dubbla beskattningen. Det är min bedömning att en sådan överenskommelse bör kunna ingås med stöd av artikel 25(3). Detsamma torde gälla det nordiska avtalet enligt artikel 28(3).

4.5.4 Avslutande kommentarer

När det gäller fördelningen av beskattningsrätten till en utsträckt skattskyldighet på en realiserad inkomst framstår det återigen som viktigt hur man tolkar rekvisitet överlåtelse och vilken överlåtelse som avses. En folkrättslig tolkning av rekvisitet innebär ett krav på äganderättsövergång. Vanligtvis handlar det om uppskovssituationer och skattekrediter. Flera olika överlåtelse-tidpunkter kan därför identifieras. Två

⁶⁷³ Avsnitt 3.4 och exempelvis 4.3.4. En analogi av utpekandeprincipen förefaller dock något mer acceptabel när det handlar om beskattning av en redan realiserad inkomst.

⁶⁷⁴ Artikel 13(6) skulle kunna tillämpas dels på aktier, dels på fast egendom i hemviststaten.

tolkningar (bytet och avyttringen av den tillbytta egendomen) har diskuterats. Båda innebär att en äganderättsövergång har skett. I aktiefallet var den första överlåtelse tidpunkten andelsbytet som skedde i utflyttningsstaten och den andra överlåtelse tidpunkten avyttringen av de nya vederlagsandelarna vilken skedde efter det att den skattskyldige bytt hemviststat. Beroende på vilken överlåtelse tidpunkt som avses kan den exklusiva beskattningsrätten enligt artikel 13(5) fördelas till endera inflyttnings- eller utflyttningsstaten, dvs. hemviststaten vid överlåtelsen. De inblandade staterna kan dock tolka rekvisitet olika varför dubbelbeskattning kan uppstå. För de fall där en dubbelbeskattning sker borde ett förfarande om ömsesidiga överenskommelser inledas, såvida inte en analogi görs av uttalandena i kommentaren rörande beskattning av personaloptioner (hemvist-hemvistbeskattning).

När det gäller en tolkning och tillämpning av det nordiska avtalet har artikel 13(7) diskuterats. En tillämpning av artikel 13(7) skulle medge utflyttningsstaten beskattningsrätten till uppskovsbeloppet för aktier. Jag har ovan argumenterat för att artikel 13(7) i det nordiska avtalet enligt sin ordalydelse kan tillämpas även på UR-regler avseende aktier. Om artikel 13(7) i det nordiska avtalet tillämpas torde de vanliga reglerna i metodartikeln bli tillämpliga. De innebär att inflyttningsstaten undanröjer den dubbla beskattningen.

Vid en utsträckt skattskyldighet när den underliggande egendomen utgörs av fast egendom framstår regleringen som komplex. Många olika tolkningsmöjligheter finns. År 2007 infördes en möjlighet i IL att medge uppskov även när ersättningsbostaden låg i en EES-stat. I förarbetena till de nya reglerna analyseras inte en tillämpning av skatteavtalen på reglerna. En kort notering görs om att kapitalvinsten på ersättningsbostaden kan vara undantagen från beskattning i Sverige i de fall då Sverige tillämpar en undantagsmetod. Det sägs att för det fall att vinsten är undantagen från svensk beskattning enligt skatteavtal beviljas inte uppskov med den del som undantagits.⁶⁷⁵ När den underliggande egendomen utgörs av fast egendom framstår det som mindre sannolikt att en dubbelbeskattning kommer att ske, än om egendomen utgörs av aktier.⁶⁷⁶ Om en dubbelbeskattning trots allt sker bör den lösas med stöd av institutet för ömsesidiga överenskommelser.

⁶⁷⁵ Prop. 2006/07:19 s. 34. Vart detta uttalande återspeglas i IL framstår som oklart.

⁶⁷⁶ Se fotnot 671 med vidarehänvisningar.

Även i dessa fall⁶⁷⁷ måste (med det ev. undantaget att artikel 13(7) kan tillämpas i det nordiska avtalet) en ömsesidig överenskommelse efter konsultation ingås. Återigen kan det noteras att den skattskyldige inte synes mer skyddad om avtalet tillämpas än om så inte sker.

4.6 Sammanfattande slutsatser

Av kapitlet framgår att skatteavtalen inte är skrivna och framförhandlade med sikte på fenomenet utflyttningsskatter. En kategori av utflyttningsskatt skiljer sig dock i detta hänseende från de andra och det är kategorin UL-regler. Dessa regler har en lång historik i bland annat svensk rätt och har även föranlett Sverige att reservera sig mot artikel 13(5) i modellavtalet. En tillämpning av skatteavtalen på de regler som faller inom kategorin UL-regler är därför inte fullt lika problematisk som övriga.

Att avtalen inte är skrivna med tanke på utflyttningsbeskattning (OL-, OR och UR-regler) leder till flera problem. För det första innebär det att en mängd tolkningsproblem rörande frågan om avtalens tillämplighet uppstår. Rättsläget för flera av dessa frågor är oklart vilket i sig är otillfredsställande. Om man skulle anse att avtalen inte behöver tillämpas på utflyttningsregler som föreskriver en omedelbar beskattning eller som beaktar realiserade inkomster finns det inget som hindrar att utflyttningsstaten genomför beskattningen (ur ett avtalsrättsligt perspektiv), vilket i sin tur med stor sannolikhet kommer att leda till dubbelbeskattning. Troligtvis skulle en ömsesidig överenskommelse efter konsultation enligt 25(3) andra meningen i modellavtalet kunna äga rum i dessa fall. Om man däremot förespråkar uppfattningen att dessa situationer omfattas av avtalen måste utflyttningsskatterna prövas mot avtalen.

Det har dock visat sig att en tillämpning av avtalen i dessa situationer ofta leder till att ett förfarande om ömsesidiga överenskommelser efter konsultation måste inledas.⁶⁷⁸ Detta innebär att avtalet per se i de flesta fall inte begränsar utflyttningsstatens beskattningsanspråk. Likväl uppfylls inte heller syftet att undvika dubbelbeskattning. Sammanfattningsvis kan sägas att en tillämpning eller en icke-tillämpning av

⁶⁷⁷ Jfr OL- och OR-regler ovan.

⁶⁷⁸ Artikel 25(3) första meningen i modellavtalet.

skatteavtal på det stora flertalet av utflyttningsskatter leder till stora tolknings- och tillämpningsproblem. Även om utflyttningsskatens beskattningsrätt inte begränsas av skatteavtalen blir resultatet oftast otillfredsställande för den skattskyldige. Förutsebarheten såväl för den skattskyldige som för staten när det gäller dessa frågor får anses bristfällig. Flera förtydliganden avseende artiklarnas tillämpighet och innebörden av diverse rekvisit vore eftersträfvansvärt för att uppnå syftet att undvika dubbelbeskattning.

En tillämpning av det nordiska avtalet och de speciallösningar som används där leder till ett något bättre (om än fortfarande otillfredsställande) resultat när det gäller att undvika dubbelbeskattning.

DEL III EU-RÄTT

.

*“But when we come to matters with a European element,
the Treaty is like an incoming tide.
It flows into the estuaries and up the rivers.
It cannot be held back.”*

Lord Denning

5 EU-rättsliga utgångspunkter

5.1 Bakgrund och disposition

Rättsutvecklingen inom den direkta beskattningens område sker i rask takt. Den främste utvecklaren av EU-rätten på området är EU-domstolen. Syftet med detta kapitel är, utöver att ange ramarna för del III, att så kortfattat som möjligt ge en övergripande bild över EU-rättens inverkan på den direkta beskattningen såväl som att tydliggöra de metoder som används i avhandlingen.

1986 slog EU-domstolen fast att EUF-fördraget är tillämpligt på den direkta beskattningens område.⁶⁷⁹ EU-domstolen menar att även om direkta skatter tillhör medlemsstaternas behörighet så ska de enligt fast rättspraxis iakttas gemenskapsrätten när de utövar sin behörighet.⁶⁸⁰ Detta innebär att skatteregler måste utformas så att de inte inkräktar på någon av de friheter som skyddas av fördraget. Harmonisering av de direkta skatterna (till skillnad från de indirekta skatterna) har inte skett i särskilt stor utsträckning inom EU.⁶⁸¹ Medlemsstaterna värdesätter den nationella suveräniteten på området och vill gärna medverka till att skapa gemensamma skattebaser och skattesatser. Det är på grund av

⁶⁷⁹ 270/83 *Avoir fiscal*.

⁶⁸⁰ C-319/02 *Manninen* p. 19.

⁶⁸¹ SOU 2003:12 s. 104 f. Som exempel på harmoniserande åtgärder fem direktiv och flera rekommendationer från kommissionen. Se exempelvis: Direktiv 77/799/EEG. Rådets direktiv av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd mellan medlemsstaternas behöriga myndigheter i fråga om direkt beskattning och skatter på försäkringspremier, (cit. handräckningsdirektivet); Direktiv 90/434/EEG. Rådets direktiv av den 23 juli 1990 om gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgång och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater, (cit. fusionsdirektivet); Direktiv 90/435/EEG. Rådets direktiv av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, (cit. moder-dotterbolagsdirektivet); Direktiv 2003/48/EG. Rådets direktiv av den 3 juni 2003 om beskattning av inkomster från sparande i form av räntebetalningar, (cit. Sparandedirektivet); Direktiv 2003/49/EG. Rådets direktiv av den 3 juni 2003 om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater, (cit. räntedirektivet).

att området är näst intill oharmoniserat som EU-domstolens roll blir viktig. EU-domstolens praxis påverkar medlemsstaternas lagstiftning genom de avgöranden som domstolen lämnar avseende tolkningen av europarätten i relation till medlemsstaternas skattelagstiftning (detta brukar kallas negativ integration).

Cordewener delar in EU-domstolens praxis i tre faser. Den första fasen löpte från mitten av 1970-talet till mitten av 1980-talet. Under denna period behandlades mest fri rörlighet för varor i domstolens praxis. Under den andra fasen utökades praxisens omfång och även fri rörlighet för tjänster, arbetstagare och fria etableringar behandlades. Den andra fasen löpte mellan mitten av 1980-talet och mitten av 1990-talet. Den tredje fasen som löpte från mitten av 1990-talet och framåt inkluderar även fri rörlighet för kapital.⁶⁸²

För den direkta beskattningens del framstår det enligt min uppfattning som mer ändamålsenligt att dela in praxis i två faser. Den första fasen skulle kunna sträcka sig från 1986–2004/2005. Att starttidpunkten satts vid år 1986 förefaller naturligt eftersom det var då det första målet avgjordes av domstolen på detta område. Under åren 2004–2005 avgjorde EU-domstolen framförallt två mål som är centrala för denna avhandling. Det första målet var C-9/02 *Lasteyrie* som är det första utflyttningsskattemålet avseende individer. Det andra målet var C-446/03 *Marks & Spencer*. Målet har medfört att ett helt nytt sätt att rättfärdiga hindrande regler har uppstått. Jag drar därför gränsen för den andra fasen vid *Lasteyrie*-målet. Den andra fasen påbörjas således efter *Lasteyrie*-målet som avgjordes i mars 2004.

Under den första fasen kan man se att domstolen primärt skyddade den inre marknaden. Det förekommer få fall där domstolen bedömde att medlemsstatens intresse vägde tyngre än målet att uppnå en total inre marknad utan nationella hinder på den direkta beskattningens område. Under perioden 1986–2004 avgjorde EU-domstolen ca 60 mål. Under den andra fasen (2005– juni 2010) har ca 110 mål rörande den direkta beskattningen avgjorts av domstolen.⁶⁸³ Karakteristiskt för den-

⁶⁸² Cordewener, A., 2006 s. 2.

⁶⁸³ Under åren 1986–2003 avgjorde EU-domstolen ett 50-tal mål på den direkta beskattningens område. Under åren 2004–2005 avgjordes ca 10 mål per år, under år 2006 nästan 20 mål och under år 2007 närmare 30 mål. Åren 2008–2009 avgjorde domstolen drygt 20 mål/år och under första halvan av år 2010 har ca 10 mål avgjorts. Bernitz och Kjellgren har i sin lärobok noterat att EU-domstolens praxis uppgick till drygt 5000 mål år 2002 jämfört med 15000 mål år 2007. Se Bernitz, U. & Kjellgren, A., 2002 s. 72 jfr med dens 2007 s. 63.

na period är att i närmare vart femte fall har det visat sig att det inte har funnits något hinder, att hindret har kunnat neutraliseras eller rättfärdigas. Delar av denna rikhaltiga praxis kommer att diskuteras i denna EU-rättsliga del av avhandlingen.

Syftet med del III är primärt att undersöka på vilket sätt EU-rätten begränsar utflyttningsstatens beskattningsanspråk och att identifiera några av de problem som rättstillämparen ställs inför vid denna prövning. Detta innebär även att tillåtligheten av utflyttningsskatterna prövas, vilket kan vara till nytta för lagstiftaren. Prövningen görs i två led.⁶⁸⁴ Det första ledet utgörs av frågan huruvida ett hinder föreligger eller inte (*restriktionsprövning*) och analyseras i kapitel 8. Om ett hinder föreligger görs en *rättfärdigandeprövning*. Denna prövning görs i kapitel 10. För att kunna göra dessa båda prövningar har det krävts att EU-domstolens praxis har systematiserats och analyserats i förhållande till dessa båda steg. Denna s.k. bakgrundanalys har krävt en stor arbetsinsats och presenteras i kapitel 7 (restriktionsprövning) respektive i kapitel 9 (rättfärdigandeprövning). Slutsatserna från analyserna kan ses som generellt tillämpliga och har inte gjorts med fokus på utflyttningsbeskattningens särskilda problematik. Skälet till dessa mer allomfattande analyser och systematiseringar är att EU-domstolen i dagsläget inte har prövat samtliga kategorier av utflyttningskatter vilka analyseras i avhandlingen, varför en bredare grund har krävts.

Syftet med kapitel 5 är att tydliggöra några av EU-rättens särdrag och redogöra för några av de metodologiska problem man ställs inför vid behandlingen av EU-rätten och frågan om de olika typerna av utflyttningsskatter utgör förbjudna hinder eller inte. I avsnitt 5.2 redogörs kort för EU-rättens ställning i förhållande till den nationella rätten och den internationella skatterätten. I därpå följande avsnitt (5.3) presenteras det EU-rättsliga materialet och arbetsmetoden som används i avhandlingen. I avsnittet ges EU-domstolen och dess praxis en central roll.

⁶⁸⁴ Se för uppfattningen att prövningen kan delas in i två led även Winter-Sörensen, N., SU 2006 s. 11; Cejic, K., SN 2008 s. 253 och Hilling, M., SvSkT 2008 s. 609. Dessa steg och modeller utgör pedagogiska verktyg för att systematisera domstolens praxis. Andra författare använder sig av andra pedagogiska modeller. Som exempel kan nämnas att Weber delar in hela EU-domstolens prövning enligt en trestegsanalys: a) föreligger "treaty access", b) föreligger det ett hinder? och c) kan hindret rättfärdigas? För en fördjupad studie avseende "treaty access" och de olika fördragsfriheterna se kapitel 2 i Weber, D., 2005 s. 5–80. Hinnekens gör en steg i åtta steg. Se Hinnekens, L., 2006 s. 93 f.

Innan frågan om de olika utflyttningsskatterna utgör förbjudna hinder angrips sker en redogörelse över de utflyttningsskattemål som har prövats av EU-domstolen (kapitel 6). Även kapitel 6 kan ses som bakgrundsmaterial.

5.2 EU-rättens rättsliga ställning och funktion

5.2.1 Inledning

Syftet med EU är mångfasetterat.⁶⁸⁵ För den direkta beskattningens del framstår målsättningen att skapa en fri inre marknad och fri rörlighet inom unionen som det mest framträdande draget.⁶⁸⁶

Genom praxis har det visat sig att EU-rätten intar en särskild rättslig ställning. Syftet med detta avsnitt är att kort sätta EU-rätten i relation till de andra två rättsområden som behandlas i avhandlingen, nämligen den nationella rätten och skatteavtalsrätten.

5.2.2 Förhållandet mellan EU-rätt och nationell rätt

Förhållandet mellan EU-rätt och nationell rätt har tydliggjorts i EU-domstolens praxis.⁶⁸⁷ I en rad rättsfall har domstolen bland annat slagit fast att EU-rätten:⁶⁸⁸

- 1) har en karaktär som ny och självständig rättsordning,⁶⁸⁹
- 2) har företrädare framför nationell rätt,⁶⁹⁰
- 3) har företrädare framför nationella konstitutionella bestämmelser,⁶⁹¹
- 4) har direkt effekt i vissa fall⁶⁹² och
- 5) kan leda till att medlemsstaterna kan bli skadeståndskyldiga för brott mot densamma.⁶⁹³

⁶⁸⁵ Bernitz, U. & Kjellgren, A., 2007 s. 18 f.

⁶⁸⁶ Bergström, S., SN 1998 s. 483.

⁶⁸⁷ För en redogörelse i doktrinen, se exempelvis Pålsson, S. & von Quitzow, C.M., 1993 s. 127–147; Erhag, T., 2002 s. 127–145; Bernitz, U. & Kjellgren, A., 2007 s. 70–96 och Dahlberg, M., 2007 s. 219–223. För en problematisering av denna konstitutionella och EU-rättsliga syn, se Wennström, B., JT 2009/10 s. 444–473.

⁶⁸⁸ Se även Wiklund, O., JT 1995/96 s. 1075 f.

⁶⁸⁹ 26/62 *van Gend en Loos*.

⁶⁹⁰ 6/64 *Costa v. Enel*.

⁶⁹¹ 11/70 *Internationale Handelsgesellschaft*.

⁶⁹² 26/62 *van Gend en Loos* för fördragsartiklar och 41/74 *van Duyn* för direktivbestämmelser.

⁶⁹³ C-6/90 och C-9/90 *Francovich*.

Mycket förenklat men kanske fullt tillräckligt för denna avhandlings del kan det kanske räcka med att konstatera att EU-rätten är överordnad nationell skatterätt.⁶⁹⁴ En nationell bestämmelse som utgör ett hinder som inte går att rättfärdiga (dvs. ett förbjudet hinder) kan inte tillämpas. Detta gäller oavsett om den nationella regeln har tillkommit före eller efter den EU-rättsliga.⁶⁹⁵ Den nationella domstolen är tvungen att låta bli att tillämpa en mot EU-rätten stridande nationell bestämmelse. Den nationella domstolen behöver inte avvakta att bestämmelsen först upphävs.⁶⁹⁶ Om en utflyttningsbeskattningsregel anses utgöra ett förbjudet hinder för någon av de fria rörligheterna som garanteras i fördraget ska regeln ändras, vilket är en uppgift för den nationella lagstiftaren.

5.2.3 Förhållandet mellan EU-rätt och skatteavtal

Skatteavtalens ställning i förhållande till EU-rätten var länge ett outforskat område. En första fråga som diskuterades i doktrinen var om olika avtalsartiklar utgjorde hinder för de fria rörligheterna i fördraget.⁶⁹⁷ Detta är en fråga som inte analyseras i detta arbete. Fokus ligger snarare på hur avtalen påverkar den EU-rättsliga bedömningen. Det kommer att visas i avhandlingens efterföljande kapitel att skatteavtalen påverkar såväl restriktions- som rättfärdigandeprovningen. I detta inledande avsnitt nämns några övergripande utgångspunkter.

Eftersom införlivandelagarna med där bilagda skatteavtal utgör en del av nationell rätt, torde EU-rätten även vara överordnad dessa. Av praxis framgår dock att EU-domstolen respekterar skatteavtalen i mycket hög utsträckning.⁶⁹⁸ Domstolens uppgift är att tolka EU-rätten. Skatteavtalen utgör en del av den nationella rätten varför en materiell prövning av avtalen (precis som den materiella interna rätten) faller utanför domstolens kompetens. Detta innebär exempelvis att domsto-

⁶⁹⁴ För en översiktlig redogörelse över hur Sverige avstått delar av sin suveränitet till EU, se Pålsson, R., 2009 s. 45 ff.

⁶⁹⁵ Ståhl, K., 2005 s. 44.

⁶⁹⁶ C-314/08 *Filipiak* p. 81–82.

⁶⁹⁷ Hinnekens, L., ECTR 1994 s. 146–166; Pistone, P., ECTR 2005 s. 4–9; Hilling, M., 2005 och kommissionens workshop, 2005 s. 3.

⁶⁹⁸ Mattsson, N., 2007 s. 224; Kokott, J., 2007 s. 113.

len inte är kompetent att bedöma om en regel exempelvis utgör "tax treaty override" eller inte.⁶⁹⁹

Domstolens tolkning av fördraget är att det är medlemsstaternas uppgift att *fördela* beskattningsrätten mellan sig. Denna fördelning får dock inte leda till att hinder för de fria rörligheterna uppkommer, när beskattningsrätten *utövas*.⁷⁰⁰ När domstolen bedömer nationella reglers förenlighet med EU-rätten beaktas skatteavtalen, eftersom de utgör en del av den rättsliga ram inom vilka de nationella reglerna tillämpas.⁷⁰¹

EU-domstolen tar intryck av OECD:s modellavtal och de principer som kommer till uttryck däri. Det har till och med hänt att domstolen har studerat kommentarerna till modellavtalet.⁷⁰² Frågan om domstolen även respekterar avvikelser från modellavtalet diskuteras i kapitel 9.6 nedan. Frågan kan vara relevant när det gäller den reservation som Sverige har gjort till artikel 13(5) i modellavtalet om aktievinster.

Enligt artikel 293 i EG-fördraget skulle medlemsstaterna i den utsträckning det var nödvändigt inleda förhandlingar med varandra i syfte att till förmån för sina medborgare säkerställa avskaffandet av dubbelbeskattning inom gemenskapen. I fallet C-336/96 *Gilly* slog EU-domstolen fast att bestämmelsen inte hade direkt effekt.⁷⁰³ I och med EUF-fördraget och det nya EU-fördraget har artikel 293 EG upphävts. Vad som har legat till grund för detta upphävande får anses oklart.⁷⁰⁴ Artikeln har kritiserats för att vara för vag och en tolkning av att artikeln har tagits bort är att upphävandet inte medför någon praktisk skillnad. Kemmeren menar att målet att undanröja dubbelbeskattning

⁶⁹⁹ C-298/05 *Columbus Container* p. 44-47. Se avsnitt 2.3.2.2 ovan och fotnot 736 nedan.

⁷⁰⁰ C-307/97 *Saint-Gobain* p. 56–57; Wattel, P.J., IBFD 2007 s. 125; Kokott, J., 2007 s. 102 och Hilling, M., SvSkT 2008 s. 732.

⁷⁰¹ C-265/04 *Bouanich* p. 56; C-524/04 *Thin Cap* p. 54; C-170/05 *Denkavit* p. 45; C-379/05 *Amurta* p. 80; Hilling, M., SvSkT 2008 s. 609–610 och Kokott, J., 2007 s. 102.

⁷⁰² C-336/96 *Gilly*. För kritik härav se Wattel, P.J., IBFD 2007 s. 121, 138 och 140. Se även C-513/03 *van Hiltten* och C-470/04 *N* samt Wouters, J. & Vidal, M., 2008 s. 1006. Författarna menar att de två målen ger stöd för att domstolen betraktar kommentarerna till modellavtalet som "better law".

⁷⁰³ C-336/96 *Gilly* p. 17. För en ingående analys av fallet *Gilly* och förhållandet mellan de fria rörligheterna och medlemsstaternas skatteavtal, se Hilling, M., 2005 kapitel 6.

⁷⁰⁴ Törner Monsenego, J., SN 2010 s. 21; Hinnekens, L., Intertax 2009 s. 602–609 och Lehner, M., SvSkT 2005 s. 418–421. Se även Hofstätter, M., 2007 s. 28–40.

kan tillämpas på ett vidare sätt efter Lissabonfördraget.⁷⁰⁵ En alternativ tolkning är att dubbelbeskattning efter Lissabonfördragets ikraftträdande är tillåtet.⁷⁰⁶ Artikel 293 EG ledde för övrigt endast till en gemenskapsrättslig rättsakt.⁷⁰⁷ I övrigt förhandlar medlemsstaterna bilateralt om undvikande av dubbelbeskattning.⁷⁰⁸

Vidare kan nämnas att såsom EU-domstolens praxis ser ut idag kan det antas att varje skatteavtal är unikt.⁷⁰⁹ Frågan om en tillämpning i enlighet med en "mest gynnad nationsprincip" föreligger eller inte har diskuterats ingående i doktrinen och tolkats som att så inte är fallet.⁷¹⁰ På senare tid har frågan återigen väckts om så ändå kanske kan vara fallet i exempelvis utåtgående situationer.⁷¹¹ Ett exempel på en sådan utåtgående situation skulle utflytningsbeskattning kunna vara. Frågan kommenteras kort i avsnitt 7.3.2.2 nedan. Därutöver synes LOB-klausuler (limitation of benefit-klausuler) kunna vara förenliga med reglerna om fri rörlighet.⁷¹²

⁷⁰⁵ Kemmeren, E., ECTR 2008 s. 157. Se även Nieminen, M., ET 2010 s. 334 f. Nieminsens uppfattning är att en fortsatt skyldighet att undanröja internationell dubbelbeskattning föreligger. Detta baserar han på lojalitetsprincipen i EU-fördraget.

⁷⁰⁶ I kapitel 7.5.2 återkommer jag till frågan om internationell dubbelbeskattning utgör ett hinder enligt EU-rätten.

⁷⁰⁷ 90/436/EEG Konventionen om undanröjande av dubbelbeskattning vid justering av inkomst mellan företag i intressegemenskap. Av hemsidan (http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/l26038_sv.htm#) som uppdaterades senast 02.04.2007 gäller konventionen inte längre eftersom alla medlemsstater ännu inte har ratificerat protokollet om förlängning av konventionen. Enligt Dahlberg, M., 2007 s. 313 (not 126) gäller konventionen åtminstone fram till år 2010. Se även Törner Monsenego för en analys av rättsläget efter Lissabonfördraget, SN 2010 s. 22 f.

⁷⁰⁸ I vissa bilaterala avtal hänvisas direkt till EU-rätten. Se Hilling, M., 2005 s. 243 och Wattel, P.J., IBFD 2007 s. 121.

⁷⁰⁹ Med att avtalen är unika avser jag att eftersom avtalen slutits mellan två stater är inget avtal nödvändigtvis det andra likt.

⁷¹⁰ Hilling, M., 2005 kapitel 8; Hilling, M., SN 2005 s. 601–609; Hilling, M., SvSkt 2008 s. 733; C-376/03 *D* p. 54; C-374/04 *ACT Group Litigation* p. 84 och C-194/06 *OESF* p 50–51.

⁷¹¹ I engelskan benämnd outbound situations. Se Lang, M. & Dommes, S., 2007 s. 82 och Hohenwarter, D., 2007 s. 124.

⁷¹² Hilling, M., SvSkt 2008 s. 733 och C-374/04 *ACT Group Litigation*.

5.3 Material och metod

5.3.1 Inledning

I detta avsnitt kommenteras kort de två mest centrala rättskällorna när det gäller den direkta beskattningen och EU-rätten: EUF-fördraget och EU-domstolens praxis. EU-rätten skiljer sig i många avseenden från den svenska interna rätten och skatteavtalsrätten. Av denna andledning kommenteras även den EU-rättsliga arbetsmetod som har använts i forskningsprojektet.

5.3.2 Om EUF-fördraget

EU-domstolen stödjer sitt handlande på EUF-fördraget. När det gäller den direkta beskattningsrätten är fördragets artiklar om de fria rörligheterna centrala. Syftet med detta avsnitt är att kort nämna de olika fördragsartiklar som har varit föremål för prövning i olika skattemål avseende direkt beskattning samt deras inbördes förhållande.

För att förstå EU-rättens inverkan på skatterättens område är det viktigt att förstå att ett av huvudsyftena med EU är att skapa en fri inre marknad. Artikel 26(2) i EUF-fördraget⁷¹³ stadgar att den inre marknaden ska omfatta ett område utan inre gränser, där fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital säkerställs i enlighet med bestämmelserna i fördraget. Inom den inre marknaden ska bland annat diskriminering bekämpas (artikel 3.3 nya EU-fördraget).

I EUF-fördraget finns ytterligare bestämmelser som föreskriver att hinder för fri rörlighet av varor⁷¹⁴, personer⁷¹⁵, tjänster⁷¹⁶ och kapital⁷¹⁷ mellan medlemsstaterna ska avskaffas.⁷¹⁸ Det är mot bakgrund av dessa bestämmelser som EU-domstolens praxis, och dess avvägningar mellan medlemsstaternas intresse om skatteuppbörd och gemenskapens intresse av en fri inre marknad, måste förstås. Enligt artikel 18 EUF⁷¹⁹

⁷¹³ Artikel [14(2) EG.

⁷¹⁴ Se i bl.a. artikel 28 EUF, [23 EG].

⁷¹⁵ Se artikel 45 EUF [39 EG] och 49 EUF [43 EG].

⁷¹⁶ Artikel 56 EUF [49 EG].

⁷¹⁷ Artikel 63 EUF [56 EG].

⁷¹⁸ Av artikel 56 EUF [49 EG] kan man få intryck av att bestämmelsen om tjänster är underordnad de övriga friheterna utom etableringsfriheten. Av praxis framgår att så inte är fallet. Se närmare om artikel 49 EG, St Clair Renard, S., 2007 s. 45–74; Ståhl, K. & Persson Österman, R. 2006 s. 83 och rättsfallet C-118/96 *Safir*.

⁷¹⁹ Artikel 12 EG.

är all diskriminering på grund av nationalitet förbjuden. Vidare gäller att varje unionsmedborgare ska ha rätt att fritt röra sig och uppehålla sig inom medlemsstaternas territorium enligt artikel 21 EUF⁷²⁰. I skattemål har EU-domstolen inte använt artikel 18 EUF eller 21 EUF i någon större utsträckning, utan förlitat sig på bestämmelserna om den fria rörligheten enligt artiklarna 45–66 EUF⁷²¹. Domstolen har därtill uttryckligen sagt att dessa artiklar om fri rörlighet (*lex specialis*) går före artikel 18 och 21 EUF (*lex generalis*).⁷²³ Fördragsbestämmelserna anses vara så klara, precisa och ovillkorliga att de har direkt effekt i medlemsstaterna. Att bestämmelserna har direkt effekt innebär att de kan åberopas av enskilda personer i medlemsländerna.⁷²⁴

Enligt ordalydelsen tar såväl fördragets bestämmelser om tjänster (artikel 56 EUF) som etableringsfriheten (artikel 49 EUF) sikte på *inskränkningar*, bestämmelsen om arbetstagare (artikel 45 EUF) tar sikte på *diskriminering* och bestämmelserna om kapital (artikel 63 EUF) på *restriktioner*. Av artikel 21 EUF följer att varje unionsmedborgare har rätt att röra sig fritt och uppehålla sig inom medlemsstaternas territorium, om inte annat följer av de *begränsningar* och villkor som föreskrivs i fördraget och i bestämmelserna om genomförande av fördraget.

De fördragsfriheter som vanligtvis blir aktuella i en utflyttningsskattesituation är friheterna för arbetstagare, unionsmedborgare och etableringsfriheten. I de flesta fall verkar valet av aktuell artikel inte ha så stor praktisk betydelse, de olika ordalydelserna till trots.⁷²⁵ EU-

⁷²⁰ Artiklarna 17–18 EG.

⁷²¹ Artiklarna 39–59 EG.

⁷²² I målet C-403/03 *Schempp* tillämpade domstolen artikel 21 EUF [18 EG] och 18 EUF [12 EG] i ett skattemål. EU-domstolen har även i flera andra typer av mål kombinerat rätten till fri rörlighet för unionsmedborgare och likatehandlingsprincipen. Se närmare Lokrantz Bernitz, H., 2006 s. 20. För praxis se C-1/93 *Halliburton* p. 12 (likhetsprincipen och etableringsfriheten); C-470/04 *N* p. 22 (unionsmedborgare och etableringsfriheten) och C-452/04 *Fidium Finanz* (tjänst och kapital) för olika gränsdragningar. Även i målen C-520/04 *Turpeinen* och C-544/07 *Rüffler* tillämpade domstolen artikeln om unionsmedborgare när det gällde inkomstbeskattning av pensioner respektive skattereduktioner för sjukförsäkringsavgifter.

⁷²³ C-470/04 *N* p. 22.

⁷²⁴ Ståhl, K. & Persson Österman, R., 2006 s. 35; SOU 2003:12 s. 105. Även artikel 21 EUF [18 EG] har direkt effekt. Se närmare Lokrantz Bernitz, H. 2006 s. 23 med vidare hänvisning till praxis på området.

⁷²⁵ Ett viktigt undantag är den fria rörligheten för kapital som även gäller gentemot tredje land. EU-domstolen har fram till rättsfallet C-182/08 *Claxo* i september 2009 i princip alltid behandlat artikeln om fri rörlighet för kapital som subsidiär till de övriga

domstolen synes tolka bestämmelserna på i huvudsak samma sätt när det gäller skatteregler för fysiska personer.⁷²⁶ Detta torde gälla såväl i restriktionsprövningen som i rättfärdigandeprövningen.⁷²⁷

5.3.3 Om EU-domstolen och dess praxis

Som framkommit inledningsvis utgör EU-domstolen den främste rättsutvecklaren på området för den direkta beskattningen inom EU-rätten. Domstolens praxis är en central rättskälla. Domstolens uppgift är bland annat att säkerställa att lag och rätt följs vid tolkning och tillämpning av fördragen.⁷²⁸ Därutöver ska domstolen granska lagenligheten av de rättsakter som antas av övriga institutioner.⁷²⁹ Den mest framträdande uppgiften som domstolen har för den direkta beskattningsrättens del är behörigheten att meddela förhandsavgöranden angående tolkning av fördraget.⁷³⁰ När en tolkningsfråga uppkommer vid nationell domstol får den nationella domstolen begära ett förhandsavgörande av EU-domstolen om det är nödvändigt för att döma i saken. När frågan uppkommer i sista instans ska den nationella domstolen begära förhandsavgörande (artikel 267 EUF).⁷³¹

EU-domstolens praxis är i formell mening inte prejudicerande. I praktiken råder dock stor följsamhet till domstolens avgöranden. Ju fler frågor som hamnar på EU-domstolens bord, desto tydligare tycker jag man kan se att den övergår till att förvänta sig att nationella domstolar ska följa tidigare avgöranden. Domstolen är som sagt inte skyldig att följa sin egen praxis, men verkar inte i allt för stor omfattning avvika

friheterna. Punkt 50 i *Glaxo*-målet kan indikera en ny utveckling i denna fråga. För tredje lands frågor se exempelvis Ståhl, K., SN 2003 s. 493–512; Ståhl, K., ECTR 2004 s. 47–56; Ståhl, K., SN 2006 s. 714–719; Fontana, R., ET 2007 s. 431–436 och den Boer, S., ET 2010 s. 250–258.

⁷²⁶ Ståhl, K. & Persson Österman, R., 2006 s. 93 och 113; Terra, B.J.M. & Wattel, P.J., 2008 s. 51 och Lang, M., ECTR 2009 s. 102.

⁷²⁷ Dahlberg, M., 2007 s. 273; Bernitz, U., 2003 s. 99.

⁷²⁸ Detta framgick tidigare av artikel 220 EG, numera artikel 19 EU-fördraget.

⁷²⁹ Artikel 263 EUF [230 EG].

⁷³⁰ Förhandsavgöranden kan även lämnas angående giltigheten och tolkningen av rättsakter som beslutas av gemenskapens institutioner, organ eller byrån (artikel 267 EUF).

⁷³¹ För vidare läsning och problematisering se Ståhl, K. & Persson Österman, R., 2006 s. 30 f. och Bernitz, U. & Kjellgren, A., 2007 kapitel 8. Artikel 267 EUF motsvarandes av artikel 234 EG.

från densamma.⁷³² Det är också ganska vanligt att EU-domstolen i sina domar hänvisar till tidigare praxis.⁷³³

Enligt Hartley arbetar EU-domstolen för vissa uttalade politiska mål som den måste beakta vid tolkningen av EUF-fördraget. Enligt Hartley ska domstolen (1) verka för att stärka gemenskapen och dess federala drag, (2) öka EU-rättens tillämpningsområde och dess effektivitet samt (3) förstärka gemenskapsinstitutionernas ställning.⁷³⁴ Domstolen har i detta arbete bland annat utvecklat de allmänna principerna som gäller inom EU-rätten. Domstolen ser EU-rätten som ett sammanhängande system och ser det som sin uppgift att fylla ut luckorna inom systemet. För att fylla ut EUF-fördraget (som är ett ramfördrag) använder sig domstolen av en integrationsfrämjande tolkning.⁷³⁵ På så sätt kan den uppfylla de politiska mål som den verkar för.

Sammanfattningsvis kan sägas att domstolens uppgift inom den direkta skatterättens område är att tolka EUF-fördraget och andra rättsakter. Någon tillämpning av fördraget är inte tillåten. Domstolen kan således inte avgöra om en nationell regel står i strid med fördraget och ska heller inte bedöma sakomständigheterna i de enskilda fallen.⁷³⁶

Vid EU-domstolen avgörs flera olika typer av mål. Exempel på mål som kan väckas är fördragsbrottstalan, annulationstalan, passivitetstalan samt den ovan nämnda möjligheten att begära förhandsavgöranden (prejudicialfrågor).⁷³⁷ I denna avhandling kommer jag endast att beröra förhandsavgöranden och mål om fördragsbrottstalan. Domstolens överläggningar är hemliga och några avvikande eller skiljaktiga meningar inte får redovisas.⁷³⁸

Antalet domare varierar men vanligast är att det är tre eller fem domare. Domstolens beslut är endast giltiga om ett ojämnt antal doma-

⁷³² Strömholm, S., 1996 s. 324; Dahlberg, M., Kluwer 2005 s. 18; Ståhl, K. & Persson Österman, R., 2006 s. 42; Dahlberg, M., SN 2007 s. 753. Att domstolen ändrar sin tidigare praxis har hänt, exempelvis i *Keck-målet* (C-267-268/91) och *Tjernobył* (C-62/88).

⁷³³ Bernitz, U. & Kjellgren, A., 2007 s. 63.

⁷³⁴ Hartley, TC., 2007 s. 74.

⁷³⁵ Bernitz, U. & Kjellgren, A., 2007 s. 59–61.

⁷³⁶ Se exempelvis C-6/64 *Costa v. Enel* p. 1; C-55/94 *Gebhard* p. 19 och Dahlberg, M., 2005 s. 215. Sakomständigheterna brukar dock beaktas när domstolen tar ställning till huruvida en situation är jämförbar med en annan eller inte. A.a. s. 222.

⁷³⁷ Se exempelvis artikel 264–267 EUF, m.fl.

⁷³⁸ Artikel 35 i Protokoll om domstolens stadga, 12008/M/PRO/3. Att skiljaktiga meningar inte får redovisas framgå (vad jag vet) varken av staccan eller EUF-fördraget. Se dock Dahlberg, M., 2007 s. 224; Ståhl, K. & Persson Österman, R., 2006 s. 29 f.

re är närvarande. Om avdelningen består av tre eller fem domare är beslutet giltigt endast när minst tre domare är närvarande. Den stora avdelningens beslut är giltiga endast om nio domare är närvarande. Vid sammanträde i plenum är domstolens beslut giltiga endast om femton domare är närvarande.⁷³⁹ En av domarna är referent. Delaktig i processen är även generaladvokaten, som lämnar ett opartiskt och oavhängigt väl motiverat yttrande till domstolen.⁷⁴⁰

I doktrinen synes det råda en allmän uppfattning att generaladvokaternas förslag till avgöranden kan användas för att öka förståelsen för EU-domstolens domar.⁷⁴¹ Generaladvokaternas förslag till avgöranden är ofta utförliga och liknar till stor del kvalificerade rättsutredningar. De skiljer sig på så sätt till stor del från domarna från EU-domstolen. Eftersom förslagen är skrivna av endast en person (till skillnad mot domarna) är de ofta klarare, tydligare och mer lättbegripliga än domstolens domar.⁷⁴² Jag har använt mig av generaladvokaternas förslag i vissa fall för att skapa en bättre bakgrundsbild och förståelse av fallet och för att få hjälp att tolka domstolens domar. Jag har betraktat generaladvokaternas förslag som doktrinuttalanden av kvalificerat slag.

Något förenklat kan man säga att EU-domstolen använder sig av en teleologisk tolkningsmetod där den ser till fördragets funktion, ordalydelse, kontext och historia för att på så sätt hitta ändamålet med aktuell artikel. Ingressen till fördraget är viktig.⁷⁴³ Wiklund skriver att EU-domstolen ofta anser sig relativt obunden av traditionella rättskällor och formar avgörandena efter de behov och intressen domstolen finner nödvändiga att tillgodose från tid till annan, vilket kan ses som ett relativt pragmatiskt förhållningssätt.⁷⁴⁴ Det sagda anknyter till de ovan nämnda politiska mål som domstolen låter sig styras av. Detta sammantaget leder till en integrationsfrämjande tolkningsmetod.⁷⁴⁵ EUF-fördraget är ett ramfördrag och domstolen tolkar detta fritt, dynamiskt och tvekar inte att fylla ut luckor i den skrivna rätten samt lägga till

⁷³⁹ Artikel 17 i domstolens stadga.

⁷⁴⁰ Artikel 252 EUF-fördraget.

⁷⁴¹ Erhag, T., 2002 s. 117 f; Dahlberg, M., 2007 s. 224 och CFE News, ET 2010 s. 41.

⁷⁴² Hilling, M., 2005 s. 38 med vidarehänvisning till Arnull.

⁷⁴³ Bernitz, U. & Kjellgren, A., 2007 s. 35 ff.; Ståhl, K. & Persson Österman, R., 2006 s. 40–54; Wiklund, O., 1997 s. 91 och Bergström, S., SN 1998 s. 483.

⁷⁴⁴ Wiklund, O., JT 1995/96 s. 1081.

⁷⁴⁵ Bernitz, U. & Kjellgren, A., 2007 s. 61. Wiklund ser snarare domstolen som en traditionell tvistlösare, Wiklund, O., JT 1995/96 s. 1082.

rättsregler för att förbättra systemet.⁷⁴⁶ Kritik har riktats mot domstolens rättsskapande sätt att döma (utfyllande tolkning), men det verkar som om de flesta ändå accepterar att domstolen de facto skapar rätt inom EU.⁷⁴⁷

Prövningen huruvida ett förbudet hinder för den fria rörligheten föreligger sker som inledningsvis har nämnts i två steg. Först kontrolleras om den nationella regeln är hindrande (*restriktionsprövning*)⁷⁴⁸ och om så är fallet prövas om det finns någon grund eller några argument som kan rättfärdiga hindret (*rättfärdigandeprövningen*)⁷⁴⁹.

Ett hinder kan förekomma i såväl utflyttningsstaten (ursprungsstaten) som inflyttningsstaten (värdstaten). Under de första åren prövade EU-domstolen ofta om det förelåg diskriminering i värdstaten, men redan 1989 konstaterade domstolen att hinder även kunde förekomma i utflyttningsstaten (ursprungsstaten).⁷⁵⁰ På senare tid har det i doktrinen lagts mer vikt vid distinktionen mellan värdstat och ursprungsstat än tidigare.⁷⁵¹ Utflyttningsbeskattningen rör frågan om ursprungsstatens lagstiftning utgör hinder. Det finns nämligen en irbyggd konflikt mellan utflyttningsstatens önskan om att upprätthålla ett stort beskattningsanspråk på den som flyttar ut och på EU-rättens krav på fri rörlighet. Denna konflikt utgör bakgrunden till kapitlen 7 och 9 nedan.

Skatteavtalens inverkan på den EU-rättsliga bedömningen kommer särskilt att framhållas i avhandlingen. Som kommer att framgå av det följande påverkar skatteavtalen prövningen av om reglerna utgör ett hinder. Däremot är kommissionen såväl som generaladvokat Kokott av uppfattningen att skatteavtalen inte kan användas som en rättfärdigandegrund i EU-domstolens rättfärdigandeprövning.⁷⁵² Som kommer att framgå av kapitel 9 så menar jag att skatteavtalen indirekt även påverkar rättfärdigandeprövningen. Fokus i framställningen om rättfärdigandeprövningen kommer att ligga på grunder som har accepterats av EU-domstolen. Under senare år har dessa blivit allt fler.⁷⁵³

⁷⁴⁶ Rundegren, H., 1995 s. 34 och Ståhl, K. & Persson Österman, R., 2006 s. 41.

⁷⁴⁷ Kritik har riktats av bl.a. Wiklund, O., 1997. Se även Ståhl, K., 2005 s. 46 f.

⁷⁴⁸ Se kapitel 7–8 nedan.

⁷⁴⁹ Se kapitel 9–10 nedan.

⁷⁵⁰ 81/87 *Daily Mail* p. 16 och C-251/98 *Baars* p. 29.

⁷⁵¹ Se exempelvis Hilling, M., 2005; Dahlberg, M., 2005; Ståhl, K. & Persson Österman, R., 2000 avsnitt 3.4 jämfört med 2006 avsnitt 3.4.

⁷⁵² Kokott, J., 2007 s. 110 och kommissionen i workshop, 2005 s. 12.

⁷⁵³ Antalet rättsfall där något rättfärdigande av ett hinder inte har kunnat göras överstiger dock fortfarande de fall där så har kunnat ske.

5.3.4 Tillvägagångssätt och material

Mot bakgrund av den snabba takt som EU-domstolen avkunnar rättsfall har det antagits att standardverken på området snabbt mister sin aktualitet.⁷⁵⁴ Detta gäller i synnerhet under den andra utvecklingsfasen. Flera förändringar har identifierats under senare år som stödjer detta antagande. Som exempel kan nämnas att domstolen på senare tid vid flera tillfällen har konstaterat att någon restriktion över huvud taget inte föreligger. Därutöver har nya rättfärdigandegrunder accepterats av domstolen. Av denna anledning har en systematisk genomgång av domstolens praxis med fokus på åren 2004–2010 gjorts.

Framförallt senare års praxis samt utländsk doktrin har använts för att söka svar på frågor rörande domstolens restriktionsprövning och aktuella rättfärdigandegrunder.

Att välja ut rättsfall har inneburit vissa svårigheter. En första avgränsning som har gjorts är att endast skattemål har beaktats i kapitel 6–10.⁷⁵⁵ Efter att ha studerat alla EU-domstolens domar som avgjorts under den andra utvecklingsfasen (rörande direkt beskattning) och EU-rättslig doktrin på området har urvalet av de rättsfall som presenteras i avhandlingen baserats på om de har kunnat bidra till besvarandet av vissa frågeställningar. Urvalet kan på så sätt sägas vara frågestyrt snarare än baserat på en viss kategori av skattskyldiga eller ett visst perspektiv. Att enbart välja fall som har med de friheter att göra som aktualiseras i en utflyttningssituation har inte varit av betydelse eftersom EU-domstolen tolkar övriga friheter i fördraget på ungefär samma sätt. EU-domstolens praxis är på så vis relativt ”generell”.⁷⁵⁶ Avhandlingen behandlar endast utflyttningsskatter för individer. En naturlig avgränsning skulle därför kunna ha varit att välja fall som tar sin utgångspunkt

⁷⁵⁴ Under åren 2005–2008 publicerades flera verk på EU-skatterättsens område. Se exempelvis Terra, B.J.M. & Wattel, P.J., 2005; Hilling, M., 2005; Dahlberg, M., Klurwer 2005; Ståhl, K. & Persson Östermann, R., 2006 och Terra, B.J.M. & Wattel, P.J., 2008.

⁷⁵⁵ För skäl till denna avgränsning se Lehner, M., 2006 s. 63–70 och Vanistendael, F., 2006 s. 185.

⁷⁵⁶ Terra, B.J.M. & Wattel, P.J., 2008 s. 51; Ståhl, K. & Persson Österman, R., 2006 s. 93 och 113; Vanistendael, F., 2006 s. 219. Se även generaladvokat Geelhoed i förslag till avgörande i mål C-513/04 *Kerckhaert* p. 15 angående bedömningsprinciperna avseende etableringsfriheten och fri rörlighet för kapital.

i utflyttningsstaten (hemstatshinder).⁷⁵⁷ Jag har som nämnts använt andra urvalskriterier än dessa i kapitel 7–10.

I viss litteratur behandlas rättsfallen 81/87 *Daily Mail*, C-415/93 *Bosman*, C-436/00 *X och Y*⁷⁵⁸ och C-210/06 *Cartesio* som utflyttningsmål. Jag har inte klassificerat dessa mål som utflyttningsmål, eftersom de inte handlar om flytt av individer⁷⁵⁹ och inte heller huvudsakligen utgör skattemål⁷⁶⁰. De mål som behandlas som utflyttningsmål i avhandlingen (se kapitel 6) rör såväl skatter som individer.

Det är min uppfattning att EU-domstolens rättsfall borde refereras noga, dels för att underlätta för läsaren, dels för att eventuella feltolkningar från skribentens sida lättare ska kunna uppdagas. Med tanke på den ansevärd mängd rättsfall som nu finns har jag av utrymmesbrist valt att detta till trots referera EU-domstolens praxis så kortfattat som möjligt.⁷⁶¹ Jag har dock försökt att löpande hänvisa till de punkter i domarna som tolkas. Min förhoppning är att på så vis underlätta för läsaren att bedöma min tolkningsförmåga. De domar som explicit rör utflyttningsskatter refereras relativt ingående i följande kapitel.

EU-domstolens rättsfall har lästs med tre frågeställningar i beaktande: 1) behandlar rättsfallet en utflyttningsskatt?, 2) hur resonerar domstolen i restriktionsprövningen? och 3) hur resonerar domstolen i rättfärdigandeprovningen? När det gäller den tredje frågan har fokus framförallt legat på de olika rättfärdigandegrunderna som har diskuterats. Det är även utifrån dessa som systematiseringen i kapitel 9 har gjorts. Visst extra intresse har tillmätts domstolens resonemang i vissa fall. Detta har för det första skett i förhållande till utflyttningsmålen, för det andra i förhållande till mål som har avgjorts av stora avdelningen och

⁷⁵⁷ På engelska kallat "home-state perspective" eller "free-movement-based approach". Se Hilling, M., 2005 s. 74–76. Jämför fotnot 751.

⁷⁵⁸ Rättsfallet *X och Y* handlar om underprisöverlåtelse av aktier till utländskt bolag, (53 kap. IL).

⁷⁵⁹ Jämför definitionen av utflyttningsskatt i kapitel 1.

⁷⁶⁰ Se fotnot 755 ovan.

⁷⁶¹ Rättsfallen är dessutom lätt åtkomliga på Internet, <http://curia.europa.eu/>.

för det tredje i förhållande till mål där domstolens avvägning har lett till att den aktuella medlemsstatens intresse har vägt tyngre än EU-rättens mål om en fri inre marknad.

6 EU-rätten om utflyttningsbeskattning

6.1 Inledning

Syftet med detta kapitel är att redogöra för det EU-rättsliga material som finns avseende utflyttningskatter. Kapitlet är inledningsvis deskriptivt och jag har försökt att inte analysera de olika rättsfallen i detta kapitel. För läsare som har god kännedom om målen och de rättsakter som EU:s institutioner skapat hänvisas till det mer analyserande avsnittet 6.10 eller direkt till kapitel 7.

EU-domstolen har i dagsläget avgjort sex mål där inkomstskatterättsliga utflyttningsregler har prövats mot EUF-fördraget. Målen är i kronologisk ordning följande: C-9/02 *Lasteyrie*, C-470/04 *N*, C-345/05 *Kommissionen mot Portugal*, C-104/06 *Kommissionen mot Sverige*, C-522/04 *Kommissionen mot Belgien* och C-269/07 *Kommissionen mot Tyskland*. Nedan redogörs för omständigheterna och tolkningsfrågorna i samtliga dessa mål. Anledningen till att klassificera rättsfallen *Kommissionen mot Portugal* och *Kommissionen mot Sverige* som utflyttningsmål bör eventuellt förtydligas redan här. Reglerna i dessa båda mål utlöses inte på grund av att den skattskyldige flyttar från det aktuella landet. Däremot uppstår skattekonsekvenser på grund av flytten, varför målen är synnerligen intressanta i ett utflyttningsperspektiv och tas upp i detta sammanhang.⁷⁶²

Även målet C-513/03 *van Hilten* omfattas av studien trots att målet är ett arvsskattemål. Det är min bedömning att målet kan ha stor betydelse för fenomenet utsträckt skattskyldighet, varför det tas med. I arvsskattemålet C-67/08 *Block* hänvisar EU-domstolen till sin in-

⁷⁶² Se i brödtexten vid fotnot 111 ovan och avsnitt 1.1.3 ovan

komstskatterättsliga praxis, vilket kan tolkas som att liknande resonemang kan användas vid såväl arvs- som inkomstskattemål.⁷⁶³

Samtliga rättsfall redogörs för på samma sätt. I detta kapitel behandlas bakgrunden till målen. Jag redogör för de nationella reglerna, omständigheterna i målen och de aktuella tolkningsfrågorna. En kort notering görs även om utgången i målen, dvs. om ett hinder ansetts föreligga och huruvida det i så fall har kunnat rättfärdigas. En fördjupad redogörelse över hur domstolen har argumenterat när det gäller restriktionsprövningen och rättfärdigandeprövningen redogörs för i kapitel 8 och 10. Skälet för denna uppdelning är att jag i så stor utsträckning som möjligt vill hålla dessa delar så nära analysen av de olika typerna av utflyttningsskatter som möjligt. Jag tror att en sådan disposition kan underlätta förståelsen av analysen. De bakomliggande omständigheterna som redogörs för i detta avsnitt är dock av grundläggande betydelse för förståelsen i senare delar av avhandlingen.

Såväl kommissionen som rådet har publicerat rättsakter när det gäller utflyttningsskattning. Dessa rättsakter nämns i avsnitt 6.9.⁷⁶⁴ Efter att ha redogjort för samtliga mål och rättsakter följer ett avslutande avsnitt (6.10). I avsnittet analyseras hur de olika utflyttningsskattereglerna som har varit föremål för EU-domstolens prövning faller in i någon av de av mig uppställda kategorierna: OL-regler, OR-regler, UL-regler och UR-regler. Poängen med att placera in de prövade reglerna i de olika kategorierna är att underlätta, konkretisera och koncentrera analysen i den senare delen av avhandlingen (kapitel 8 respektive 10). Sammanfattningen sker efter samma disposition som redogörelsen av de olika utflyttningssmålen. Det kan redan här noteras att domstolen i dagsläget inte har avgjort något mål rörande UR-regler. Avsnitt 6.10 innehåller även en kort sammanfattning av de administrativa krav som vanligtvis kopplas till utflyttningsskatter och som domstolen har prövat. Dessutom innehåller avsnitt 6.10 några korta kommentarer om de processer som kommissionen har inlett mot flera medlemsstater på senare tid.

Ett alternativt sätt att presentera de bakomliggande omständigheterna vore att omedelbart placera målen i aktuell kategori på det sätt som görs i avsnitt 6.10, i stället för att först diskutera dem i avsnitt 6.2–6.8.

⁷⁶³ Cerioni. L., BFIT 2009 s. 549. Se även C-376/03 *D* om resonemang rörande jämförbarheten mellan förmögenhetsskatt och inkomstskatt, p. 31–37.

⁷⁶⁴ Se även van Avendonk, H., ECTR 2010 s. 60–61 för en diskussion om kompetensfördelningen på området.

En sådan disposition skulle innebära den nackdelen att exempelvis målet *Lasteyrie* skulle delas upp i tre underkategorier (OL-, UL-regler och administrativa krav). Av denna anledning har jag valt att först presentera målen i kronologisk ordning. För läsare som redan har god kännedom av målen underlättar den valda dispositionen, eftersom de med fördel kan gå direkt till avsnitt 6.10.

6.2 C-9/02 *Lasteyrie*

6.2.1 Nationella regler

Syftet med detta avsnitt är att redogöra för de franska reglerna som var under prövning i C-9/02 *Lasteyrie*-fallet⁷⁶⁵. En förenkling av regelmarterian har till viss del gjorts utan att för den sakens skull förlora de väsentliga detaljerna.

Den 30 december 1998 antogs 1999 års lag om finanslagstiftning i Frankrike. Bestämmelser i finanslagen tillsammans med ett dekret innehöll metoder för beskattning av vissa värdeökningar på värdepapper när det skatterättsliga hemvistet flyttades ut från Frankrike.⁷⁶⁶ Själva bestämmelsen, för denna utflyttningsskatt, infördes i den allmänna skattelagstiftningen (artikel 167 bis⁷⁶⁷ ASL). Av dekretet framgick att utflyttningsskatten skulle vara tillämplig på utflyttningar från och med den 9 september 1998.

De franska reglerna antogs som följd av att skattskyldiga tillfälligt flyttade sitt skatterättsliga hemvist ut från Frankrike innan de överlät sina värdepapper. Utflyttningen skedde enbart i syfte att undvika betalning av skatt på vinsten som annars skulle ha elagts i Frankrike.⁷⁶⁸ Syftet med reglerna var att förhindra att dubbel skattefrihet skulle kun-

⁷⁶⁵ C-9/02 *Hughes de Lasteyrie du Saillant mot Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*. Målet avgjordes på femte avdelningen av 3 domare, 2004-03-11. Se C-9/02 *Lasteyrie* p. 1–11.

⁷⁶⁶ Décret no 99-590. Décret betyder förordning eller föreskrift.

⁷⁶⁷ I den svenska översättningen av domen används beteckningen 167a. Jag använder mig av beteckningen 167 bis, se exempelvis Ginter, E., 2002 s. 269.

⁷⁶⁸ I den franska interna rätten uttogs förvisso även källskatt på kapitalvinster i franska bolag när dessa realiserades av personer som inte hade skatterättslig hemvist i Frankrike. Möjligheten att ta ut källskatt kunde dock inskränkas av de skatteavtal som Frankrike hade med andra länder. Se Martin, P., 2003 s. 121.

na uppstå och därmed förebygga skatteflykt.⁷⁶⁹ I inhemska situationer tog Frankrike inte ut skatt på latent värdestegringar.

Förutsättningarna för att utflyttningsregeln skulle bli tillämplig var:

(1) att andelsöverlåtaren, som flyttade sitt skatterättsliga hemvist bort från Frankrike, i sex av de senaste tio åren hade haft sitt hemvist i Frankrike, och

(2) att den skattskyldige tillsammans med en krets av närstående direkt eller indirekt hade haft rätt till mer än 25 % av bolagets vinst vid någon tidpunkt de senaste fem åren.⁷⁷⁰

Av regeln framgick även hur värdeökningen på andelarna skulle beräknas. I korthet kan sägas att värdeökningen bestod i skillnaden mellan värdet på andelarna vid utflyttningsstillfället och förvärvspriset. Värdeökningen skulle också deklarerats inom 30 dagar. Konstaterade förluster var inte avdragsgilla mot värdeökningar av samma slag som uppkommit på annat sätt.⁷⁷¹

I praktiken var tanken att andelsöverlåtaren skulle söka uppskov med beskattningen av den orealiserade vinsten. I de fall han fortfarande var bosatt utomlands efter fem år och fortfarande innehade andelarna skulle anspråket från de franska myndigheterna bortfalla. Även i de fall den skattskyldige återvände till Frankrike inom fem år och fortfarande innehade andelarna så skulle anspråken bortfalla.⁷⁷² För beviljande av uppskov med betalningen av skatten på värdeökningen ställdes fyra krav. Kraven var:

- (1) att den uppkomna värdeökningen deklarerades,
- (2) att den skattskyldige ansökte om uppskov,
- (3) att den skattskyldige utsåg en representant med hemvist i Frankrike med behörighet att ta del i den skattskyldiges skattesituation, och

⁷⁶⁹ Som ett exempel kan nämnas att avtalet, vid denna tidpunkt, mellan Frankrike och Belgien i en situation som denna skulle tilldela Belgien beskattningsrätten. Belgien skulle å andra sidan inte beskatta kapitalvinsten vilket skulle leda till att dubbel skattefrihet skulle uppstå, de Broe, L., 2002 s. 28.

⁷⁷⁰ Närståendekretsen omfattade andelsöverlåtaren, dennes make samt anhöriga i uppåttstigande eller nedåttstigande led. C-9/02 *Lasteyrie* p. 4.

⁷⁷¹ C-9/02 *Lasteyrie* p. 3. (Jfr den mer allmänna bestämmelsen i artikel 160 I ASL, som sa att de förluster som realiserats under ett år endast kunde dras av mot de vinster av samma slag som hade realiserats under samma år eller under de fem påföljande åren.)

⁷⁷² Se artikel 167 bis II och III ASL.

(4) att den skattskyldige före sin avresa ställde de säkerheter för skatteuppbörd som krävdes för att täcka skattemyndighetens fordran.⁷⁷³

När anspråken föll bort skulle den skattskyldige även återfå de kostnader han hade haft för ställandet av säkerheten.⁷⁷⁴

I den franska lagen om skatteförfarande (LPF) infördes relevanta artiklar avseende handläggandet av utflyttningskatten.⁷⁷⁵ Som exempel kan nämnas bestämmelser om vilka typer av säkerheter som kunde godkännas. Särskilda regler gällde när värdepapper skulle användas som säkerhet. Som exempel kan nämnas att onoterade värdepapper inte kunde användas som säkerhet såvida de inte därutöver försäkrades med en bankgaranti.⁷⁷⁶

Utflyttningsregeln innehöll även regler om betalning av skatten. Betalning skulle ske före den 1 mars året efter det år när uppskovet upphörde. Vidare gällde att skatt bara skulle betalas på den verkliga värdeökningen (priset vid överlåtelsen eller värdet vid tidpunkten då uppskovet upphörde minus förvärvspriset).⁷⁷⁷ För det fall skatt erlagts på den värdeökning som faktiskt realiserats utanför Frankrike medgavs avräkning från den franska inkomstskatten, under förutsättning att den utländska skatten kunde likställas med den franska skatten.⁷⁷⁸ Syftet med denna regel var att man inte skulle behöva betala högre skatt än om man stannat i Frankrike under hela tiden.⁷⁷⁹

Slutligen kan det vara intressant att notera att den franska skatten vid överlåtelse av rättigheter i bolag utgick med 15 %. Skatten var en inkomstskatt varpå ytterligare 10 % socialförsäkringsavgifter tillkom.⁷⁸⁰

I korthet kan man säga att de franska reglerna omfattade beskattning av latent värdeökningar på värdepapper i franska bolag. Beskattning utlöstes om ett betydande innehav (25 %) förelåg och om den skattskyldige flyttade sitt skatterättsliga hemvist från Frankrike. En förut-

⁷⁷³ Se artikel 167 bis II-1 ASL och C-9/02 *Lasteyrie* p. 3.

⁷⁷⁴ Martin, P., 2003 s. 122 och artikel L 208 LPF.

⁷⁷⁵ Införandet skedde genom dekret 99-590; C-9/02 *Lasteyrie* p. 7–10.

⁷⁷⁶ Martin, P., 2003 s. 122 och C-9/02 *Lasteyrie* p. 11.

⁷⁷⁷ Domstolen anför i punkt 65 att det bara handlar om värdeökningar som har uppstått i Frankrike.

⁷⁷⁸ C-9/02 *Lasteyrie* p. 3.

⁷⁷⁹ Det kan dock noteras att detta bara gällde vid uppskov. Någon avräkning torde inte bli aktuell i de fall den skattskyldige inte ansökt om eller beviljats uppskov.

⁷⁸⁰ Martin, P., 2003 s. 122; C-9/02 *Lasteyrie* p 4.

sättning var att den skattskyldige hade haft sitt hemvist i Frankrike i sex av de senaste tio åren. Uppskov med betalningen av skatten kunde ske under förutsättning att den skattskyldige ansökte om det, lämnade deklaration, utsåg en representant i Frankrike och ställde en säkerhet. Efter fem år föll i princip anspråken bort om den skattskyldige fortfarande hade kvar aktierna. Särskilda regler om avräkning av utländsk skatt fanns. Syftet med reglerna var att förhindra skatteflykt.

6.2.2 Begäran om förhandsavgörande och tolkningsfrågan

Den 12 september 1998 lämnade Lasteyrie Frankrike för att bosätta sig i Belgien. Han omfattades av reglerna om beskattning av orealiserade kapitalvinster vid byte av skatterättslig hemvist. Lasteyrie åberopade att artikel 167 bis ASL var rättstridig på grund av dess oförenlighet med gemenskapsrätten. Han framställde därvid ett yrkande till den franska domstolen (Conseil d'Etat) om ogiltigförklaring av dekretet på grund av maktmissbruk.⁷⁸¹

Conseil d'Etat hade framförlallt två invändningar till Lasteyries påpekanden. Till att börja med menade domstolen att varken ändamålet eller resultatet av de aktuella bestämmelserna skulle medföra några begränsningar eller villkor för det faktiska utövandet av rätten till fri rörlighet. Vidare framhöll domstolen att det var förbjudet att införa bestämmelser som medförde begränsningar för vissa medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig inom en annan medlemsstats territorium.⁷⁸² Dessa invändningar kan tolkas som att den nationella domstolen

⁷⁸¹ C-9/02 *Lasteyrie* p. 12–13; Jfr även C-254/97 *Baxter* p. 2 för liknande yrkande. Martin har en annan förklaring till frågan huruvida en fördragsfrihet hade utnyttjats eller inte. Martin förklarar i sin analys av Generaladvokat Mischos yttrande att *Lasteyrie*-målet inte är ett i vanlig bemärkelse skattemål. Enligt Martin handlar Lasteyries talan om ogiltighetsförklaring (*recours pour excès de pouvoir*) av dekretet av den 6 juli 1999. En viktig skillnad mot ett vanligt skattemål är att det i dessa krävs att den skattskyldige har utnyttjat en fördragsfrihet för att få åberopa EUF-fördraget. I en talan om ogiltighetsförklaring av en nationell rättsakt krävs det enbart att den skattskyldige kan visa varför han har ett personligt intresse av att ogiltigförklara densamma, menar Martin. Personligen har jag svårt att se på vilken grund och med stöd av vilken kompetens som EU-domstolen kan ogiltigförklara en nationell rättsakt. Martin, P., 2003 s. 123 (Talan avser således inte en ogiltighetstalan av en EU-rättslig rättsakt utan av en nationell rättsakt). Se Bernitz, U. & Kjellgren, A., 2007 s. 135 ff.

⁷⁸² C-9/02 *Lasteyrie* p. 14. Artikel 49 EUF.

inte ansåg att de nationella reglerna där en omedelbar beskattning av latent värdeökningar skedde stred mot etableringsfriheten.

Den nationella domstolen konstaterade att den som planerade att flytta ut sitt skatterättsliga hemvist från Frankrike omgående blev beskattad, men att i de fall uppskov med betalning beviljades så blev skattebördan inte tyngre än för den som bibehöll sitt hemvist i Frankrike. Vidare gällde ju, enligt ovan, att den som fortfarande innehade bolagsandelarna efter fem år gottskrevs skatten och att det var möjligt att ansöka om uppskov med betalning av skatten intill denna tidpunkt. Den nationella domstolen insåg dock att den börda som ställandet av säkerhet utgjorde kanske kunde utgöra ett hinder för den fria rörligheten. Den franska domstolen vilandeförklarade således målet och ställde frågan till EU-domstolen huruvida det system som hade införts kunde anses utgöra ett hinder för den fria etableringsrätten.⁷⁸³

6.2.3 Restriktions- och rättfärdigandeprövning

EU-domstolen konstaterade att det förelåg ett hinder avseende såväl utflytningsregeln som tillämpningsföreskrifterna. Efter en prövning av argumenten att Frankrike behövde skydd mot skatteflykt, skydd mot minskade skatteintäkter, bevara skattesystemets inre sammanhang och bevara en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten fann domstolen att de hindrande reglerna inte gick att rättfärdiga.

6.3 C-513/03 *van Hilten*

6.3.1 Nationella regler

I detta avsnitt redogör jag för de nederländska arvsskatteregler som var under prövning i C-513/03 *van Hilten*-målet⁷⁸⁴. Reglerna innebar att nederländska medborgare som avled och som var bosatta utomlands vid dödsfallet men som tio år dessförinnan hade varit bosatt i Nederländerna ansågs vara fortsatt bosatt i Nederländerna vid dödsfallet (utsträckt skattskyldighet).⁷⁸⁵ Reglerna innebar att nederländsk arvsskatt

⁷⁸³ C-9/02 *Lasteyrie* p. 15–18.

⁷⁸⁴ C-513/03 *Arvingarna till E.A. van Hilten-van der Heijde* mot *Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen*. Målet avgjordes på tredje avdelningen av 5 domare, 2006-02-23.

⁷⁸⁵ Detsamma gällde gåva, C-513/03 *van Hilten* p. 7.

utgick på all egendom som enligt arvsrättsliga bestämmelser förvärvats till följd av dödsfallet.

Enligt vissa skatteavtal (däribland det aktuella avtalet mellan Nederländerna och Schweiz) togs arvsskatt ut för fast egendom endast i den stat där egendomen var belägen. Annan egendom beskattades endast i den stat där den avlidne hade sitt sista hemvist.⁷⁸⁶ Angående bestämmelsen om hemvist fanns en kompletterande förklaring i skatteavtalet som innebar att även Nederländerna kunde beskatta egendomen. Nederländerna skulle i detta fall minska den nederländska skatten med den skatt som skulle erläggas i den andra staten pga. hemvist i den staten.⁷⁸⁷

Syftet med de nederländska reglerna om den utsträckta skattskyldigheten var att förhindra att Nederländerna förlorade intäkter i form av arvsskatt genom att dess medborgare lämnade landet.⁷⁸⁸

6.3.2 Begäran om förhandsavgörande och tolkningsfrågan

E.A van Hilten-van der Heijden (i det följande van Hilten) avled i slutet av 1997. Hon var nederländsk medborgare och hade fram till början av 1988 varit bosatt i Nederländerna. Därefter hade hon sitt hemvist i Belgien under tre år och därefter i Schweiz, där hon också var bosatt vid dödsfallet. Van Hilten kvarlämnade bland annat fast egendom i Nederländerna, Belgien och Schweiz, placeringar i noterade värdepapper och banktillgodohavanden i flera medlemsstater i såväl EU, USA som Schweiz. Arvingarna påfördes arvsskatt, enligt de nederländska reglerna, som om van Hilten varit bosatt i Nederländerna vid dödsfallet. Arvingarna överklagade beslutet om arvsbeskattning till *Gerecshof te's-Hertogenbosch*. Det synes som om domstolen själv ansåg att reg-

⁷⁸⁶ C-513/03 *van Hilten* p. 8–9.

⁷⁸⁷ Förklaringen innebar att den stat i vilken den avlidne var medborgare vid tiden för dödsfallet kunde påföra arvsskatt som om den avlidne hade haft hemvist i staten, under förutsättning att staten använde sig av en sådan utsträckt skattskyldighet som nederländerna gjorde. I 1989 års förordning för undvikande av dubbelbeskattning fanns även bestämmelser (som kunde bli aktuella när de bilaterala konventionerna inte var tillämpliga) om reduktion av skatt som tagits ut av en annan stat. Bestämmelsen innebar att Nederländerna skulle reducera sin skatt till noll i de fall den utländska skatten var högre än den nederländska samt begränsa den om den var högre än den utländska skatten. C-513/03 *van Hilten* p. 12–13, 45 och generaladvokat Légers förslag till avgörande i mål C-513/03 *van Hilten* p. 18–19.

⁷⁸⁸ C-513/03 *van Hilten* p. 20.

lerna utgjorde ett hinder och en godtycklig diskriminering. Domstolen var dock osäker på om fördraget var tillämpligt på de nederländska arvsskattereglerna när det rörde sig om ett förhållande till tredje land.⁷⁸⁹

Den nationella domstolen ställde två frågor i sin begäran om förhandsavgörande till EU-domstolen. Den första frågan var om reglerna om den utsträckta hemvistprincipen innebar en restriktion som var tillåten enligt artikel 64 EUF⁷⁹⁰. Den andra frågan var om den utsträckta hemvistprincipen utgjorde ett otillåtet medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt restriktion för kapitalrörelser i den mening som avsågs i artikel 65 EUF⁷⁹¹ för det fall att artkeln tillämpades på kapitalrörelser mellan en medlemsstat och ett tredje land.

6.3.3 Restriktions- och rättfärdigandeprövning

Domstolen konstaterade att de nederländska reglerna inte utgjorde ett hinder för den fria rörligheten för kapital.⁷⁹² Någon rättfärdigandeprövning behövde därför inte göras.

6.4 C-470/04 *N*

6.4.1 Nationella regler

I målet C-470/04 *N*⁷⁹³ prövades de nederländska motsvarigheterna till de franska reglerna i *Lasteyrie*. Av Inkomstskattelagen (WIB) framgick att aktievinster vid avyttring av betydande innehav var skattepliktiga i Nederländerna.⁷⁹⁴ Såsom avyttring likställdes att den skattskyldige upphörde att vara skattskyldig i landet (av annan anledning än att personen avlidit). I vanliga fall beräknades vinsten som mellanskillnaden mellan försäljningspriset och anskaffningsvärdet. Vid en fiktiv avyttring, som exempelvis i ett utflyttningsfall, ansågs försäljningspriset motsvaras av marknadsvärdet vid avyttringen (utflyttningen). I

⁷⁸⁹ C-513/03 *van Hilten* p. 19–22.

⁷⁹⁰ Artikel 73c.1 EEG, artikel 57.1 EG.

⁷⁹¹ Artikel 73d.d EEG, artikel 58.3 EG.

⁷⁹² C-513/03 *van Hilten* p. 45.

⁷⁹³ C-470/04 *N mot Inspecteur van de Belastingdienst Oos./kantoor Almelo*. Målet avgjordes på andra avdelningen av 5 domare, 2006-09-07.

⁷⁹⁴ Ett betydande innehav förelåg om den skattskyldige direkt eller indirekt innehade 5 procent av bolagets kapital. Redogörelsen bygger på punkterna 3–7 i domen C-470/04.

inflyttningsfall användes marknadsvärdet vid inflyttningen i stället för anskaffningsvärdet (step-up in basis).⁷⁹⁵

I den nederländska uppbördslagen (IW) fanns möjlighet för regeringen att fastställa bestämmelser avseende beviljande av uppskov med betalningen av ålagd skatt med tio år. För att uppskov skulle beviljas krävdes att: 1) den skattskyldige ansökte om uppskov och 2) en fullgod säkerhet ställdes.⁷⁹⁶ Uppskovet upphävdes om aktierna som låg till grund för uppskovet avyttrades. Enligt uppbördslagen kunde även efterskänkning av skatt för vilken uppskov medgivits ske.⁷⁹⁷ Som jag har uppfattat det var efterskänkning aktuell i två fall dels om den skattskyldige återvände till Nederländerna inom tio år, dels om den skattskyldige hade kvar aktierna efter tio år.⁷⁹⁸ Efterskänkning kunde även ske med motsvarande belopp som betalats i utlandet om den skattskyldige beskattades för vinsten i utlandet vid en verklig avyttring.⁷⁹⁹

I tillämpningsförrordningen för uppbördslagen (URIW) förtydligades bestämmelserna i uppbördslagen avseende uppskovsmöjligheterna, upphävandet av ett eventuellt uppskov och efterskänkandet av skatt.⁸⁰⁰

I redogörelsen för de nationella regler som den hänskjutande domstolen gjort framgår inte vad som var syftet med reglerna. Den hänskjutande domstolen menade dock att reglerna synes syfta till att säkerställa en uppdelning enligt territorialitetsprincipen mellan medlemsstaterna av rätten att beskatta värdeökningar på bolagsandelar. Enligt den nederländska regeringen syftade bestämmelserna även till att förhindra dubbelbeskattning.⁸⁰¹ Enligt generaladvokat Kokott hade reglerna enligt den hänskjutande domstolen ett tudelat syfte. Dels syftade de till att upprätthålla det inre sammanhanget vid beskattningen och att beskattningen skulle ske i enlighet med territorialitetsprincipen av den värde-

⁷⁹⁵ C-470/07 N p. 6.

⁷⁹⁶ C-470/04 N p. 10. Det framstår som lite oklart om uppskovet var räntefritt eller inte. Se punkterna 1 och 2 i artikel 2 URIW. Enligt Betten utgjorde exempelvis en bankgaranti en fullgod säkerhet, Betten, R., 1998 s. 338.

⁷⁹⁷ C-470/04 N p. 7. I den svenska översättningen talas om såväl efterskänkning som nedsättning av skatten. I den engelska versionen talas det om "remission". Jag tolkar det som att begreppen efterskänkning och nedsättning har använts synonymt i den svenska översättningen. Jämför punkt 7 och 10 i domen samt punkterna 8, 10 och 12 i generaladvokat Kokotts förslag till avgörande i mål C-470/04 N.

⁷⁹⁸ C-470/04 N p. 7, 9–10 och generaladvokat Kokotts förslag till avgörande punkterna 8 och 10.

⁷⁹⁹ C-470/04 N p. 9 och Kokotts förslag till avgörande p. 10.

⁸⁰⁰ C-470/04 N p. 10.

⁸⁰¹ C-470/04 N p. 41.

ökning på ett betydande innehav som hade uppkommit under vistelsen i landet. Dels syftade reglerna till att förhindra att hemvistet flyttas ut enbart av skatteskal.⁸⁰² Kemmeren hänvisar i en artikel om *N-målet* till förarbetena till utflyttningsregeln. Av dessa framgår att syftet var att förhindra skatteflykt.⁸⁰³ Detta kan vara en omständighet att beakta som jag återkommer till i avsnitt 10.4.3.2 nedan.

De nederländska reglerna är komplicerade och inte särskilt väl utvecklade i domstolens avgörande och generaladvokatens förslag till avgörande. Sammanfattningsvis kan man säga att reglerna innebar att den som flyttade från Nederländerna beskattades för orealiserade värdeökningar på väsentliga innehav av bolagsandelar. Uppskov med betalning av skatten kunde efter ansökan medges under förutsättning att en säkerhet ställdes. Uppskovet återfördes när aktierna avyttrades. Efter tio år kunde, efter ansökan, uppskovet efterskänkas. Detsamma gällde om den skattskyldige återvände till Nederländerna inom tio år.

Efter *Lasteyrie*-fallet slopades kravet på säkerhet. Reglerna ändrades även till viss del i samband med detta. Om innehavet såldes inom tio år och värdet minskat kunde en skattelättnad medges. Det skatteanspråk som uppskovet avsåg skulle i de fallen reduceras med en fjärdedel av skillnaden mellan värdet vid utflyttningen och det aktuella värdet. Vidare skulle en skattelättnad medges om avyttringsvinsten beskattades i den andra staten, enligt dubbelbeskattningsavtal.⁸⁰⁴ Av domen är det oklart vad dessa nya regler egentligen innebär. Domstolen tog dock i egentlig bemärkelse inte hänsyn till de nya reglerna varför de torde sakna relevans i sammanhanget.⁸⁰⁵

6.4.2 Begäran om förhandsavgörande och tolkningsfrågan

Den 22 januari 1997 flyttade N sitt hemvist från Nederländerna till Storbritannien. N var ensam aktieägare till tre bolag med begränsat

⁸⁰² Förslag till avgörande av generaladvokat Kokott i mål C-470/04 *N* p. 89.

⁸⁰³ Kemmeren, E., 2006 s. 234. För liknande resonemang se även de danska OL-reglerna se Ravnkilde, P., TfS 2008 s. 3984. Kemmeren är professor vid Universitetet i Tilburg (Nederländerna).

⁸⁰⁴ Förslag till avgörande av generaladvokat Kokott i mål C-470/04 *N* p. 12. I översättningen av Kokotts förslag används termen anstånd i stället för uppskov. Jag har tolkat det som om termerna används som synonymer i detta rättsfall.

⁸⁰⁵ Se dock domstolens mer generella uttalanden rörande proportionalitetsprincipen (p. 54). Dessa uttalanden kan mycket väl ha sin bakgrund i de nya reglerna.

ansvar (enligt nederländsk rätt). Bolagens faktiska ledning befann sig på Nederländska Antillerna. Vid utflyttningen beskattades N bland annat för en fiktiv vinst på aktier. N pantsatte aktierna i ett av sina bolag som säkerhet för att få uppskov med betalningen av skatten. N beviljades uppskov. År 2002 började N bedriva en bondgård med äppelodlingar i Storbritannien.⁸⁰⁶

Efter det att EU-domstolen avgjort *Lasteyrie*-målet i mars 2004 meddelade uppbördsmyndigheten N att den ställda säkerheten kunde betraktas som frisläppt. Tvisten i målet rörde huvudsakligen frågan huruvida en beskattning av orealiserad vinst på betydande innehav av aktier, som utlöstes när en person flyttade från Nederländerna, var förenlig med unionsrätten. N ifrågasatte även sättet på vilket beskattningen genomfördes, i synnerhet skyldigheten att ställa en säkerhet. N menade att ställandet av säkerhet i sig utgjorde ett hinder vilket enligt honom inte retroaktivt kunde upphävas genom att finansministeriet befriade honom från förpliktelsen år 2004.⁸⁰⁷

Den nederländska domstolen (Gerechtshof te Arnhem) vände sig med fem frågor till EU-domstolen för förhandsavgörande. Något förenklat innebar frågorna:

1. Är artikel 21 EUF tillämplig i en utflyttningssituation?
2. Om artikel 21 EUF inte är tillämplig kan artikel 49 EUF åberopas även om det inte omedelbart står klart eller är sannolikt att han i den andra medlemsstaten kommer att bedriva ekonomisk verksamhet i den mening som avses i nämnda artikel? Är det av betydelse för besvarandet av denna fråga att verksamheten kommer att inledas inom överskådlig tid? Om så är fallet, hur lång är då den perioden?⁸⁰⁸
3. Innebar de nederländska reglerna om beskattning av latent värdeökningar på aktier vid utflyttning ett hinder enligt artikel 21 EUF eller artikel 49 EUF?

⁸⁰⁶ C-470/04 N p. 11–15.

⁸⁰⁷ C-470/04 N p. 16–17. N menade även att de nederländska bestämmelserna med regler om schablonberäknad ersättning för rättegångskostnader för dem vars talan hade bifallits stred mot gemenskapsrätten. Skälet härför var att de begränsade möjligheten för nederländska enskilda personer att effektivt åberopa gemenskapsrätten inför domstol (p. 18). Jag avser inte att utreda denna fråga. För domstolens svar hänvisas till punkterna 20 och 68–72 i domen.

⁸⁰⁸ Artikel 21 EUF motsvarades av artikel 18 EG och artikel 49 EUF av artikel 43 EG.

4. Om en säkerhet utgör ett hinder, kan hindret upphävas retroaktivt genom att den säkerhet som ställts släpps fri? Har det någon betydelse av vilka skäl säkerheten släpps fri och om ersättning för eventuell skada utgår?
5. Om hinder föreligger, kan det rättfärdigas?

6.4.3 Restriktions- och rättfärdigandeprövning

EU-domstolen kom fram till att de nederländska reglerna utgjorde ett hinder för den fria etableringsrätten. Detta gällde såväl utflyttningsregeln som kravet på att lämna en deklaration.⁸⁰⁹ Som grund för rättfärdigande diskuterades argumentet att reglerna syftade till att säkerställa en uppdelning enligt territorialitetsprincipen mellan medlemsstaterna av rätten att beskatta värdeökningar på bolagsandelar. Att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna utgjorde ett legitimt syfte och erkändes av domstolen. Territorialitetsprincipen sammankopplad med en tidsrelaterad komponent, nämligen vistelse i landet under den period när den skattepliktiga vinsten uppkom, kunde rättfärdiga reglerna.⁸¹⁰ Utflyttningsregeln ansågs däremot inte kunna uppfylla proportionalitetstestet eftersom det förelåg ett krav på säkerhet och reglerna inte tog hänsyn till sådana värdeminskningar som kunde uppstå efter det att den skattskyldiges hemvist flyttades ut (och som inte beaktades i inflyttningsstaten).⁸¹¹ Kravet på deklaration ansågs däremot uppfylla proportionalitetsprövningen.

6.5 C-345/05 *Kommissionen mot Portugal*

6.5.1 Nationella regler

Den portugisiska skattelagstiftningen som var föremål för prövning i målet C-345/05 *Kommissionen mot Portugal*⁸¹² innebar något förenklat att kapitalvinster som uppstod vid en onerös överlåtelse av sakrätt i fast

⁸⁰⁹ C-470/04 N p. 38–39.

⁸¹⁰ C-470/04 N p. 40–47.

⁸¹¹ C-470/04 N p. 48–55.

⁸¹² C-345/05 *Europeiska gemenskapernas kommission mot Republiken Portugal*. Målet avgjordes på andra avdelningen av 5 domare, 2006-10-26. Något förslag till avgörande lämnades inte, vilket inte behövs när fördragsbrott erkänns. Se Hettne, J. & Otken Eriksson, I., 2005 s. 68 not 130.

egendom var skattepliktig. Vinsten utgjorde i huvudsak skillnaden mellan avyttringsvärdet och anskaffningsvärdet. Från skatteplikten undantogs vinster från överlåtelse av fastigheter/bostadslägenheter som användes som permanentbostad för den skattskyldiges eller dennes familjs personliga bruk. För att vinsten skulle undantas från beskattning uppställde artikel 10.5 CIRS (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares) vissa krav. Ett av dessa krav var att intäkterna från överlåtelsen återinvesterades i en permanentbostad som var belägen inom det portugisiska territoriet.⁸¹³ De portugisiska reglerna motiverades av socialpolitiska ändamål.⁸¹⁴

6.5.2 Det administrativa förfarandet och talan

Kommissionen ansåg att de portugisiska reglerna stred mot artiklarna 21, 45, 49 och 63.1 EUF⁸¹⁵ samt mot artiklarna 28, 31 och 40 i EES-avtalet. Kommissionen skickade en underrättelse till Portugal med en anmodan i februari 2003 att avge yttrande avseende underrättelsen. De portugisiska myndigheterna bestred kommissionens uppfattning och menade att de portugisiska reglerna inte innebar någon inskränkning av de grundläggande friheterna och att reglerna inte var diskriminerande. Om så var fallet kunde de motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset, närmare bestämt ändamålet att skydda rätten till bostad eller av behovet att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang.

Kommissionen vidhöll sin uppfattning och sände i juli 2004 ett motiverat yttrande där den upprepade sin argumentation och uppmanade Portugal att vidta nödvändiga åtgärder för att rätta till lagstiftningen. Portugal vidhöll sitt svar och kommissionen väckte talan mot Portugal. Frågan i målet var om omständigheten att en vinst för att bli undantagen från beskattning behövde återinvesteras inom landet.

6.5.3 Restriktions- och rättfärdigandeprövning

EU-domstolen prövade de portugisiska reglerna mot bestämmelserna om fri rörlighet för personer. Domstolen menade att eftersom reglerna innebar en förmån i form av undantag från skatteplikt kunde de utgöra ett hinder i och med att de begränsades till att endast omfatta nationella

⁸¹³ C-345/05 *Kommissionen mot Portugal* p. 5.

⁸¹⁴ C-345/05 *Kommissionen mot Portugal* p. 9.

⁸¹⁵ Artiklarna 18, 39, 43 och 56.1 EG

situationer.⁸¹⁶ Domstolen ansåg inte att reglerna kunde rättfärdigas med stöd av behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang.⁸¹⁷ Även frågan om reglerna kunde rättfärdigas med stöd av den konstitutionella rättigheten att säkerställa skyddet för bostad nämndes. Om ett sådant argument kunde godtas uppfyllde det dock inte kravet på proportionalitet, varför reglerna befanns EU-stridiga.⁸¹⁸

6.6 C-104/06 *Kommissionen mot Sverige*

6.6.1 Nationella regler

I målet C-104/06 *Kommissionen mot Sverige*⁸¹⁹ prövades de svenska reglerna om uppskov vid bostadsbyte i 47 kapitlet IL (2003 års lydelse). Reglerna medgav uppskovsavdrag vid avyttring av privatbostadsfastigheter eller privatbostadsrätter under vissa förutsättningar. För det första krävdes att den avyttrade fastigheten (ursprungsbostaden) var en privatbostad i Sverige som vid avyttringen användes som den skattskyldiges permanentbostad. Vidare krävdes att en ersättningsbostad förvärvades. Flera krav ställdes på ersättningsbostaden, däribland att den skulle ligga i Sverige (47:5 IL) och att den skattskyldige skulle bosätta sig i ersättningsbostaden (47:2 IL).⁸²⁰

Syftet med införandet av reglerna var att undanröja det hinder för rörlighet på bostadsmarknaden som beskattning av vinster vid försäljning av bostäder medförde. Ytterligare skäl var att underlätta rörligheten på arbetsmarknaden samt möjliggöra att hushåll kunde anpassa sitt boende efter förändrade förhållanden.⁸²¹

⁸¹⁶ C-345/05 *Kommissionen mot Portugal* p. 23.

⁸¹⁷ C-345/05 *Kommissionen mot Portugal* p. 25–30.

⁸¹⁸ C-345/05 *Kommissionen mot Portugal* p. 31–35. Någon analys av denna rättfärdigandegrund sker inte i avhandlingen. Den konstitutionella rätten till bostad i förhållande till fördragsfriheterna analyseras indirekt av Lind i avsnitten 4.4.6 och 5.4. För en analys av den konstitutionella rätten till bostad i svensk rätt i förhållande till folkrätten se Lind, A.-S., 2009 kapitel 3 och s. 457–458.

⁸¹⁹ C-104/06 *Europeiska gemenskapernas kommission mot Konungariket Sverige*. Målet avgjordes på åttonde avdelningen av 3 domare, 2007-01-18. Något förslag till avgörande lämnades inte (se fotnot 812 ovan).

⁸²⁰ C-104/06 *Kommissionen mot Sverige* p. 4–7.

⁸²¹ Syftena bakom reglerna framgår inte av EU-domstolens dom, men väl av förarbetena till lag (1993:1469) om uppskovsavdrag vid byte av bostad; Prop. 1993/94:45 s. 35–36.

6.6.2 Det administrativa förfarandet och talan

Kommissionen skickade en formell underrättelse i april 2004 till Sverige. Kommissionen ansåg att bestämmelserna i 47 kapitlet IL där uppskovsavdraget gjordes avhängigt av att ersättningsbostaden var belägen i Sverige utgjorde ett åsidosättande av de skyldigheter som åvilade Sverige enligt artiklarna 21, 45, 49 och 63.1 EUF⁸²² och enligt artiklarna 28, 31 och 40 i EES-avtalet.

De svenska myndigheterna medgav att ett hinder förelåg, men ansåg att hindret kunde motiveras med behovet av att upprätthålla det nationella skattesystemets inre sammanhang.

Kommissionen lät sig inte heller i detta fall övertygas utan skickade ett motiverat yttrande i juli 2005 där den upprepade sin invändning och uppmanade Sverige att vidta nödvändiga åtgärder för att rätta sig efter yttrandet. De svenska myndigheterna vidhöll sitt svar och kommissionen väckte talan vid EU-domstolen.⁸²³

6.6.3 Restriktions- och rättfärdigandeprövning

EU-domstolen konstaterade att ett hinder förelåg. Domstolen ansåg sig inte kunna pröva argumentet att hindret kunde rättfärdigas med stöd av behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang eftersom Sverige inte hade förklarat på vilket sätt grunden var tillämplig.⁸²⁴ Reglerna utgjorde ett förbjudet hinder för de fria rörligheterna för personer inklusive fri rörlighet för unionsmedborgare.

6.7 C-522/04 *Kommissionen mot Belgien*

6.7.1 Nationella regler

I målet C-522/04 *Kommissionen mot Belgien*⁸²⁵ prövade domstolen ett flertal belgiska regler om tjänstepensionssystem. Reglerna är komplext beskrivna. Jag har därför baserat redogörelsen på kommissionens be-

⁸²² Artiklarna 18, 39, 43 och 56.1 EG.

⁸²³ C-104/06 *Kommissionen mot Sverige* p. 8–11.

⁸²⁴ C-104/06 *Kommissionen mot Sverige* p. 24–27.

⁸²⁵ C-522/04 *Europeiska gemenskapernas kommission mot Konungariket Belgien*. Målet avgjordes på andra avdelningen av fem domare, 2007-07-05.

skrivning.⁸²⁶ Det är min tolkning att även EU-domstolen utgått från den beskrivning som kommissionen lämnat. Eftersom målet är ytterst oklart hålls såväl referatet som analysen i senare delar relativt kort. Målet används pga. dess oklara innebörd i begränsad utsträckning i senare delar av avhandlingen.⁸²⁷

En av reglerna om tjänstepensionssystem innebär 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.⁸²⁸ Detta innebär att försäkringsgivaren var tvungen att innehålla skatt på kapitalet om detta helt eller delvis härrörde⁸²⁹ från den period då den utflyttade personen bodde i Belgien. Detta gällde oavsett om Belgien eller den nya hemviststaten hade rätt att beskatta inkomsten enligt bilaterala avtal.⁸³⁰

Efter den 5 december 2005 tillämpade de belgiska myndigheterna bestämmelserna endast i de fall då något avtal om undvikande av dubbelbeskattning inte hade ingåtts eller då Belgien tilldelats beskattningsrätten för inkomsterna enligt ingånget avtal. Dessutom beskattades kapitalet från den tidpunkt då det rent faktiskt betalades ut. Samma skattesats användes som för de personer som hade fortsatt hemvist i Belgien.⁸³¹

6.7.2 Det administrativa förfarandet och talan

Kommissionen väckte talan mot Belgien den 23 december 2004. Frågan i målet, i nu aktuella delar, var om en fiktiv utdelning och beskattning av kapital, som ansågs äga rum dagen före utflyttningen, utgjorde en inskränkning av de fria rörligheterna.⁸³²

⁸²⁶ Enligt lagtextreferatet av reglerna går det *nästan* att utläsa detsamma som den beskrivning som kommissionen gjort. C-522/04 *Kommissionen mot Belgien* p. 18, 17 och 11. I punkt 18 synes det som om den svenska översättaren använt en lite felaktig terminologi. Första stycket sista ord borde enligt min mening ha varit "utflyttningen". Jag har sökt stöd för denna uppfattning i den franska, engelska och tyska textversionen. Jag anser att jag har funnit det stöd jag sökt.

⁸²⁷ Se avsnitt 6.10.2 nedan.

⁸²⁸ Artikel 364a i Code des impôts sur le revenu de 1992 (CIR)

⁸²⁹ Termen *härrörde* kan tolkas som att insättningen gjordes vid denna nämnda tidpunkt.

⁸³⁰ C-522/04 *Kommissionen mot Belgien* p. 1, 18 och 63.

⁸³¹ C-522/04 *Kommissionen mot Belgien* p. 64. För en kort kommentar om vad som har hänt på senare tid rörande regeln, se Bourgeois, M och Traversa, E., 2010 s. 137 f. avsnitt 1.3.9 och avsnitt 1.4.1.

⁸³² C-522/04 *Kommissionen mot Belgien* p. 1 strecksats 3.

6.7.3 Restriktions- och rättfärdigandeprövning

EU-domstolen konstaterade att regeln hade införts i syfte att möjliggöra beskattning på grund av att den skattskyldige korsade en gräns. Den hindrande regeln kunde inte rättfärdigas med stöd av argumentet att den inte längre tillämpades, utan utgjorde ett förbjudet hinder enligt fördraget.⁸³³

6.8 C-269/07 *Kommissionen mot Tyskland*

6.8.1 Nationella regler

I målet C-269/07 *Kommissionen mot Tyskland*⁸³⁴ prövades tyska regler om pensionsspartillägg. Reglerna innebar något förenklat att om en person var obegränsat skattskyldig i Tyskland och omfattades av det tyska pensionssystemet hade han möjlighet att göra avdrag, såsom en kostnad, för inbetalningar till sitt pensionssparande (och pensionsspartillägg). Pensionsspartillägget (som bestod av ett grundtillägg och ett barntillägg) beviljades utifrån de inbetalningar som hade gjorts till pensionssparandet. Pensionsspartillägget fick användas på visst särskilt föreskrivet sätt.⁸³⁵

För det fall att pensionsspartillägget användes på ett felaktigt sätt blev mottagaren återbetalningsskyldig för det mottagna pensionsspartillägget jämte de avdrag som gjorts för inbetalningar till pensionssparandet. Reglerna om felaktig användning gällde även om mottagaren inte längre var obegränsat skattskyldig i Tyskland (utflyttningsregel).⁸³⁶ Detta innebar att om den skattskyldige flyttade från Tyskland skulle pensionspartillägget återbetalas. Återbetalningen av det aktuella beloppet kunde efter ansökan skjutas upp till den tidpunkt då pensionen började betalas ut. Därtill gällde att om den skattskyldige återigen blev obegränsat skattskyldig frigjordes det belopp som skulle återbetalas.⁸³⁷

⁸³³ C-522/04 *Kommissionen mot Belgien* p. 68–72.

⁸³⁴ C-269/07 *Europeiska gemenskapernas kommission mot Förbundsrepubliken Tyskland*. Målet avgjordes på andra avdelningen av 5 domare, 2009-09-10.

⁸³⁵ C-269/07 *Kommissionen mot Tyskland* p. 2–9.

⁸³⁶ En fysisk person som inte var bosatt eller stadigvarande vistades i Tyskland kunde ansöka om att bli behandlad som obegränsat skattskyldig om han exempelvis hade minst 90 % av sina skattepliktiga inkomster från Tyskland.

⁸³⁷ C-269/07 *Kommissionen mot Tyskland* p. 10–11.

Syftet med de tyska reglerna var att främja ir förandet av privata (frivilliga) pensioner. Systemet var avsett att komplettera pensioner enligt det nationella systemet för social trygghet.⁸³⁸

6.8.2 Det administrativa förfarandet och talan

I december 2003 sände kommissionen en formell underrättelse till Tyskland som därefter bestreds av Tyskland. Två år senare sände kommissionen ett motiverat yttrande till Tyskland, som svarade strax därefter. Kommissionen ansåg inte att svaret var illfredställande och väckte talan mot Tyskland den 1 juni 2007. Kommissionens talan grundade sig på tre anmärkningar.⁸³⁹ Det är endast den tredje av dessa som behandlas i avhandlingen. Den tredje anmärkningen syftade på en utflytningsregel som innebar att stödet (pensionspartilläget) skulle återbetalas om personen inte längre var obegränsat skattskylig i Tyskland.

Kommissionen ansåg att de tyska reglerna stred mot bland annat fri rörlighet för unionsmedborgare och arbetstagare samt mot rådets förordning nr 1612/68 om arbetskraftens fria rörlighet inom gemenskapen.

6.8.3 Restriktions- och rättfärdigandeprövning

EU-domstolen konstaterade att ett hinder för den fria rörligheten för arbetstagare m.fl. förelåg. Hindret kunde inte neutraliseras, trots möjligheten att få uppskov, (vilket hade framförts av Tyskland).⁸⁴⁰ Domstolen menade vidare att Tyskland inte med framgång kunde åberopa argumentet om skattesystemets inre sammanhang.⁸⁴¹ Reglerna utgjorde således ett förbjudet hinder.

⁸³⁸ Förslag till avgörande av generaladvokat Mazák, föredraget den 31 mars 2009, i mål C-269/07 *Europeiska gemenskapernas kommission mot Förbundsrepubliken Tyskland* p. 1.

⁸³⁹ Den första och andra anmärkningen löd: 1) att gränsarbetare (och deras makar) inte hade rätt till ett tillägg om de inte var obegränsat skattskyldiga och 2) att det hopsparat kapitalet endast fick användas till en bostad för eget bruk om den var belägen i Tyskland.

⁸⁴⁰ C-269/07 *Kommissionen mot Tyskland* p. 95, 98–112. Se avsnitt 7.4 nedan.

⁸⁴¹ C-269/07 *Kommissionen mot Tyskland* p. 113.

6.9 Övriga rättsakter från EU

I december 2006 kom kommissionen med ett meddelande till rådet, europaparlamentet och europeiska ekonomiska och sociala kommittén som rörde utflyttningsbeskattning och behovet av samordning av medlemsstaternas skattepolitik.⁸⁴² I meddelandet förklarar kommissionen sin syn på rättsläget efter *Lasteyrie*- och *N*-domarna samt de krav som EU-rätten ställer på medlemsstaterna. Kommissionen drar även slutsatser rörande utflyttningsbeskattning av företag, utflyttningsbeskattning med avseende på tredje länder och utflyttningsbeskattning inom EES/EFTA. Jag återkommer löpande till kommissionens meddelande i avhandlingens efterföljande kapitel.

Med anledning av kommissionens meddelande kom rådet med en resolution i december 2008.⁸⁴³ I resolutionen uttalar rådet vägledande principer för hur utflyttningsbeskattning av överföring av ekonomisk verksamhet mellan två medlemsstater kan ske. Det är min bedömning att resolutionen inte behandlar principer för utflyttningsbeskattning av kapitalvinster för enskilda personer. Jag återkommer av denna anledning endast i begränsad utsträckning till rådets resolution.

6.10 EU-domstolens praxis och de olika kategorierna av utflyttningskatter

6.10.1 Inledning

I detta avsnitt avser jag att jämföra de olika rättsfallen från EU-domstolen med fokus på de regler som var föremål för prövning. Syftet är att se om de regler som prövats av EU-domstolen faller inom någon av de av mig uppställda kategorierna. Inledningsvis kan konstateras att de sju fallen rör i huvudsak tre olika typer av utflyttningskatter: OL-regler, OR-regler och UL-regler. Domstolen har i dagsläget ännu inte prövat UR-reglers förenlighet med fördraget.

I avsnittet avser jag att uppmärksamma de likheter och skillnader som finns avseende de olika typerna av skatteregler. Någon analys

⁸⁴² KOM(2006)825 slutlig, Bryssel den 19.12.2008.

⁸⁴³ Rådets resolution av den 2 december 2008 om samordning av utflyttningsbeskattning.

avseende reglernas utformning och kopplingen till utgången i respektive mål kommer inte att göras här. En sådan analys sker i kapitlen 7–10.

Kommissionen har på senare tid inlett fördragsbrottsprocesser mot flera länder rörande olika utflyttningsregler. Dessa processer nämns kort i avsnittet.

6.10.2 OL-regler

Till kategorin OL-regler hänförs inkomster där den ordinarie beskattningstidpunkten inte har passerat men som uppstått inom utflyttningslandets territorium. Kravet på skattebetalning reses omedelbart i anslutning till utflyttningsstillfället.

Såväl de franska reglerna som var föremål för prövning i C-9/02 *Lasteyrie* som de nederländska reglerna som var föremål för prövning i C-470/04 *N* utgör exempel på skatter som kan hänföras till kategorin OL-regler.

Syftet med de franska reglerna var att förhindra skatteflykt i allmänhet och dubbel skattefrihet i synnerhet. De nederländska reglerna syftade till att säkerställa en uppdelning av beskattningen enligt territorialitetsprincipen och att förhindra dubbelbeskattning.⁸⁴⁴

Såväl de franska som de nederländska reglerna innebar att den beskattningsutlösande händelsen var att den skattskyldige flyttade sitt hemvist från landet. I de franska reglerna fanns en bestämmelse som innebar att den skattskyldige var tvungen att ha varit bosatt i Frankrike sex av de senaste tio åren före utflyttningen för att utflyttningsbeskattning skulle aktualiseras. Någon sådan regel fanns inte, vad jag känner till, i de nederländska reglerna. De nederländska utflyttarna beskattades oavsett längden på bosättning. I båda fallen krävdes dock att det var fråga om ett betydande andelsinnehav. Med betydande innehav i de franska reglerna avsågs innehav där den skattskyldige tillsammans med en krets av närstående direkt eller indirekt haft rätt till mer än 25 % av bolagets vinst. I de nederländska reglerna var gränsen för ett betydande innehav ett direkt eller indirekt ägande om 5 % av bolagets kapital. I båda dessa avseenden uppfattar jag de franska reglerna som mer förmånliga för den skattskyldige än de nederländska, eftersom större krav ställdes för att utflyttningsbeskattningen skulle aktualiseras.

⁸⁴⁴ Se dock vid fotnot 803 ovan för uppfattningen att reglerna syftade till att förhindra skatteflykt.

Mutén konstaterade tidigt att de franska reglerna utgör ett exempel på den mildaste typen av "exitskatt".⁸⁴⁵ Jag är som framgått ovan benägen att hålla med avseende reglernas tillämplighet, vilket kan vara intressant eftersom EU-domstolen var av uppfattningen att de nederländska reglerna men inte de franska gick att rättfärdiga (i vissa fall). När uppskov medgavs i de franska och nederländska regelsystemen kan man se likheter med UL-reglerna, se strax nedan.

Reglerna som prövades i rättsfallet C-522/04 *Kommissionen mot Belgien* är svårtolkade. Det är svårt att förstå exakt vad den belgiska regeln innebar.⁸⁴⁶ Den mest centrala frågan är vid vilken tidpunkt som försäkringsgivaren var tvungen att innehålla skatten. Om det var direkt vid utflyttningsstillfället utgjorde regeln ett exempel på omedelbar beskattning (OL-regel). Om det däremot var vid utbetalningstillfället utgjorde regeln ett exempel på utsträckt skattskyldighet (UL-regel).⁸⁴⁷ Att jag ser inkomsten som latent vid utflyttningsstillfället beror på att den ordinarie beskattningstidpunkten inte infann sig förrän vid utbetalningstillfället. Jag har tolkat målet som att det var hur reglerna var utformade och tillämpades före den 5 december 2003 som var avgörande för domstolen.

Tyvärr finns föga vägledning i domen för hur regeln ska tolkas för att fastslå vad den egentligen innebar. Mot bakgrund av systematiken i sättet som domen är skriven på och med stöd av belgisk doktrin har jag tolkat det som att det före den 5 december 2003 var vid utflyttningsstidpunkten som innehållandet av skatt skedde, dvs. en OL-regel.⁸⁴⁸ Stor osäkerhet får dock anses råda. Mot bakgrund av fallets svårillgänglighet kommer inte allt för stor tyngd att fästas vid det i den kommande analysen.

Även rättsfallet C-269/07 *Kommissionen mot Tyskland* tar, som jag tolkar det, sikte på en OL-regel. Bestämmelsen att stödet (pensionsspartillägget) skulle återbetalas om personen inte längre var obegränsat

⁸⁴⁵ Mutén, L., SN 2004 s. 295.

⁸⁴⁶ Jag har som framgår ovan försökt utreda hur EU-domstolen har uppfattat reglerna, snarare än eftersökt deras materiella innehåll i andra rättskällor.

⁸⁴⁷ Regleringen att bestämmelsen skulle gälla oavsett skatteavtalens inverkan torde utgöra ett skolexempel på det som i internationell doktrin brukar gå under benämningen tax treaty override.

⁸⁴⁸ De Broe, L. & Neyt, R., BFIT 2009 s. 92; fotnot 828 ovan samt p. 64 i domen.

skattskyldig i Tyskland kan ses som en utflyttningsbestämmelse.⁸⁴⁹ Av kommissionens argumentation i restriktionsprövningen framgår att om den skattskyldige inte flyttade ut blev han beskattad i framtiden för utbetalningar av bidraget, medan den som flyttade från Tyskland skulle återbetala pensionsspartillägget vid utflyttningsstillfället.⁸⁵⁰ Detta tolkar jag som att inkomster var orealiserad vid utflyttningsstillfället (OL-regel). Själva återbetalningen kan ses som en form av omedelbar beskattning, medan betalningsuppskovet innehöll ett moment av utsträckt skattskyldighet.

Kommissionen sände i september 2008 en begäran till Sverige att ändra reglerna om uttagsbeskattning (OL-regler) och återföring av periodiseringsfonder (OR-regler). Sverige har i skriftväxlingen med kommissionen under 2008 argumenterat för ett rättfärdigande av reglerna. Reglerna ändrades dock från den 1 januari 2010 vilket ledde till att kommissionen avslutade ärendet i mars 2010. Jag benämner i det följande detta ärende för *Kommissionen mot Sverige II*.⁸⁵¹ Kommissionens argumentation synes ske utifrån de två regelkomplexen sammantaget, vilket gör analysen något svårtillgänglig. Det kan noteras att kommissionen i samband med att ärendet mot Sverige avslutades begärde att Belgien, Danmark och Nederländerna skulle ändra sina regler avseende kapitalvinstbeskattning för bolag.⁸⁵² En skillnad mellan dessa mål och *Kommissionen mot Sverige II* är att i det senare skulle även OR-regler ha prövats.

Ett fall som redan är anhängiggjort vid domstolen är C-38/10 *Kommissionen mot Portugal II*.⁸⁵³ De portugisiska reglerna innebär lite förenklat att portugisiska företag som flyttar sitt säte eller platsen för den verkliga ledningen till en annan medlemsstat beskattas för orealiserade

⁸⁴⁹ Enligt de tyska bestämmelserna var en person obegränsat skattskyldig i Tyskland om han var bosatt eller stadigvarande vistades där, C-269/07 *Kommissionen mot Tyskland* p. 3.

⁸⁵⁰ C-269/07 *Kommissionen mot Tyskland* p. 89.

⁸⁵¹ IP/08/1362 (2008-09-18). Ur ett EU-rättsligt perspektiv hade det varit intressant om kommissionen hade fortsatt processen, eftersom flera oklara frågor hade kunnat få svar genom ett avgörande från domstolen. Se Cejic, K., SvSkT 2003 s. 760–764.

⁸⁵² IP/10/299 (2010-03-18).

⁸⁵³ Även liknande spanska regler var inledningsvis föremål för kommissionens kritik: IP/08/1813 (2008-11-27) och IP/09/1460 (2009-10-08). Se även van den Hurk, H. & Korving, J., Intertax 2010 s. 129. Det framstår dock som oklart vad som hänt med ärendet mot Spanien. Sanz Clavijo anser inte att det är självklart att dessa regler utgör ett förbudet hinder, Sanz Clavijo, A., Intertax 2010 s. 377.

kapitalvinster på tillgångar. En sådan beskattning sker inte i en rent nationell situation.

I målet C-269/09 *Kommissionen mot Spanien* kommer regler om omedelbar beskattning för individer att prövas.⁸⁵⁴ Domstolen har fattat beslut i målet. Beslutet innebär att målet kommer att prövas av domstolen och att Sverige har medgivits möjlighet att intervensera.⁸⁵⁵

6.10.3 OR-regler

Karakteristiskt för OR-regler är att den ordinarie beskattningstidpunkten har passerat. Ett uppskov har medgivits vilket resulterat i att något skatteanspråk inte har riktats mot den skattskyldige. Detta görs i stället omedelbart vid utflyttningen.

Av målen C-345/05 *Kommissionen mot Portugal* och C-104/05 *Kommissionen mot Sverige* framgår att såväl Portugal som Sverige beskattar vinst på bostadsförsäljningar. I Portugal fanns dock regler som medförde undantag från skatteplikten under förutsättning att man återinvesterade vinsten i en bostad i Portugal. På snarlikt sätt innebar de svenska reglerna att om vinsten återinvesterades i en bostad i Sverige så kunde uppskov med kapitalvinsten erhållas. Uppskovet skulle beskattas vid en framtida avyttring av ersättningsbostaden.

De två fallen som kommissionen initierat mot såväl Portugal som Sverige torde falla inom kategorin OR-regler. Precis som noterats i avsnitt 1.2.3.3 ovan är beskattningen i dessa fall inte direkt kopplad till att den skattskyldige flyttar ut ur landet. Som framgår ovan anses reglerna ändå relevanta och kan betecknas som en sådan skattekonsekvens som omfattas av studien. Reglerna om uppskov eller skattefrihet nekades den som investerade i en fastighet i utlandet jämfört med den som investerade i en fastighet inom landets gränser. Personer som flyttade och förvärvade en ersättningsbostad i den nya hemviststaten beskattades således för den kapitalvinst som uppstått i utflyttningsstaten. Inkomsten som inte blev föremål för denna förmånslagstiftning var redan realiserad i utflyttningsstaten och nackdelen uppstod på grund av ut-

⁸⁵⁴ IP/08/1531 (2008-10-16) och IP/09/431 (2009-03-19) samt Sanz Clavijo, A., *Inter-tax* 2010 s. 374 f. Författaren bedömer att reglerna utgör ett förbjudet hinder, s. 377. Det framstår som något oklart om reglerna handlar om realiserade inkomster eller inte. I dessa sammanhang talas det om obeskattade inkomster.

⁸⁵⁵ Beslut finns endast tillgängligt på franska och spanska. Personligen behärskar jag inte dessa språk, men har fått innebörden förklarad för mig.

flyttningen och att investeringen skedde i utlandet i stället för i utflyttningsstaten. Av denna anledning anser jag att reglerna om nekad förmånlig beskattning i form av uppskov eller skattebefrielse faller inom kategorin OR-regler.

De portugisiska reglerna var uppställda för socialpolitiskt ändamål. De svenska reglerna syftade till att hindra inlåsnings effekter på bostadsmarknaden och underlätta rörligheten på arbetsmarknaden.⁸⁵⁶ Även de svenska reglerna synes således ha haft socialpolitiska ändamål som syfte.

Det kan även noteras att kommissionen har begärt att Portugal ska ändra sina regler om omedelbar beskattning av tidigare andelsbyten för individer som flyttar från landet.⁸⁵⁷

6.10.4 UL-regler

En UL-regel är en regel där den ordinarie beskattningstidpunkten ännu inte har passerat vid utflyttningsstillfället (latent). Utflyttningsstaten utsträcker sina beskattningsanspråk till den tidpunkt då den skattskyldige "realiserar" inkomsten. Tidpunkten då skatteanspråk riktas mot den skattskyldige och tidpunkten då den ordinarie beskattningstidpunkten inträffar sammanfaller således.

Reglerna som var föremål i C-513/03 *van Hilten*-målet rörde utsträckt skattskyldighet vid arvsbeskattning. Den utsträckta skattskyldigheten innebar att den som avled inom tio år från den tidpunkt då han flyttade från Nederländerna ansågs vara bosatt i Nederländerna vid dödsfallet. I utflyttningsögonblicket tog reglerna således sikte på latent inkomster (realisation skedde vid dödsfallet). Reglerna kan hänföras till kategorin UL-regler. Reglerna innebar att hemvistprincipen utsträcktes i tio år efter utflyttningen. Syftet med regeln var att förhindra att Nederländerna förlorade skatteintäkter. I det nederländska regelsystemet fanns även regler som innebar att dubbelbeskattning förhindrades.

I såväl C-9/02 *Lasteyrie*, C-470/04 *N* som i C-263/07 *Kommissionen mot Tyskland* fanns möjligheter till uppskov med betalningen av utflyttningskatten. Uppskovsmöjligheten innebar en utsträckt skattskyldighet (UL-regler). Även när det gäller möjligheten till uppskov med

⁸⁵⁶ Prop. 1993/94:45 s. 35–36.

⁸⁵⁷ IP/09/1635 (2009-10-29). Se även EU Updates, ET 2010 s. EU/1 f.

betalningen av skatten fanns såväl likheter som skillnader mellan de olika regelsystemens administrativa krav (se nästa avsnitt).

6.10.5 Administrativa krav

I framförallt *Lasteyrie*- och *N*-målen prövade EU-domstolen olika administrativa krav som hade kopplats till de olika uppskoven. De krav som ställdes var krav på att: a) deklaration på värdeökningen skulle lämnas, b) ansökan om uppskov skulle göras, c) representant i utflyttningsstaten skulle utses och d) säkerhet skulle ställas.⁸⁵⁸

De franska reglerna, jämfört med de nederländska reglerna ställde förvisso fler krav för att uppskov skulle kunna erhållas, men betalningsanspråken föll bort tidigare än enligt de nederländska reglerna (fem respektive tio år efter utflyttningen). Även enligt de tyska reglerna i *Kommissionen mot Tyskland* krävdes att en ansökan gjordes för att få uppskov.

Under första halvan år 2010 har kommissionen inlett åtminstone två förfaranden mot länder som har regler där olika typer av utländska pensions- och försäkringsbolag/investeringsfonder måste ha en i landet bosatt representant för att få verka i landet. Kommissionen anser att reglerna strider mot den fria rörligheten för tjänster.⁸⁵⁹

⁸⁵⁸ En skillnad när det gällde kravet på säkerhet som framgår av rättsfallen var att det enligt fransk rätt inte gick att ställa onoterade aktier som säkerhet utan att samtidigt försäkra dem med en bankgaranti. Se förslag till avgörande av generaladvokat Mischo i mål C-9/02 *Lasteyrie* p. 37–39. Enligt de nederländska reglerna gick det bra att ställa onoterade andelar i bolag som säkerhet.

⁸⁵⁹ IP/10/84 (2010-01-28) och IP/10/662 (2010-06-03). De båda länderna är Spanien respektive Österrike.

7 EU-domstolens restriktionsprövning

7.1 Inledning

En prövning av huruvida en nationell regel är i strid med en av de fria rörligheterna sker som nämnts i huvudsak i två led.⁸⁶⁰ Det första leDET innebär att det fastställs huruvida en restriktion föreligger (*restriktionsprövningen*). I det andra leDET prövas om restriktionen kan rättfärdigas och om regeln ifråga är proportionerligt utformad (*rättfärdigandeprövningen*). Detta kapitel syftar till att besvara ett flertal frågor som är relevanta i restriktionsprövningen, dvs. det första av dess båda led. Flera av dessa frågor har inte tidigare behandlats närmare i svensk doktrin. Som kommer att visas i avhandlingens senare del är besvarandet av dessa frågor av vikt för att kunna bedöma om de olika kategorierna av utflyttningsskatter utgör hinder eller inte. Om ett hinder inte anses föreligga behöver en prövning om rättfärdigande inte ske.

Kopplingen till utflyttningsskatterna sker först i kapitel 8. Detta kapitel kan därför ses som ett mer allmänt avsnitt om hur EU-domstolen gör en restriktionsprövning.

I avsnitt 7.2 görs ett första klagörande av hur EU-domstolen resonerar i restriktionsprövningen. Vilka termer används och vad innebär prövningen rent materiellt? I detta avsnitt redogörs för hur jag uppfattar att domstolen utför restriktionsprövningen i det stora flertalet av fall. Det visar sig att restriktionsprövningen kan brytas ner i två centrala frågor. Dessa är: (1) omfattas den gränsöverskridande situationen av en fördragsfrihet? och (2) behandlas den gränsöverskridande situationen mindre förmånligt än den inhemska situationen? De två frågorna analyseras närmare i avsnitt 7.3 och benämns även EU-domstolens restriktionsmodell. Särskild vikt läggs vid frågan vad domstolen beak-

⁸⁶⁰ Se avsnitt 5.1 ovan.

tar i sin jämförelseanalys (fråga 2). Frågan hur ingångna skatteavtal påverkar restriktionsprövningen diskuteras i avsnitt 7.4. Slutligen diskuteras även vad som händer när två stater gör anspråk på att beskatta samma inkomst. Nackdelar som uppstår till följd av att två stater parallellt utövar sin beskattningsrätt behandlas i avsnitt 7.5.

Efter att ha besvarat dessa frågor sammanfattas de viktigaste slutsatserna och vad som blir utgångspunkten för den fortsatta analysen i avhandlingen i avsnitt 7.6. I kapitel 8 analyseras, som nämnts, huruvida de olika kategorierna av utflyttningsskatter utgör hinder för de fria rörligheterna.

7.2 Bakgrund och terminologi

7.2.1 Inledning

I detta avsnitt nämner jag kort några av de terminologiska olikheter som finns inom EU-domstolens praxis avseende det första steget i prövningen av om en nationell regel är förenlig med EUF-fördraget. I avsnittet behandlar jag de i doktrinen härskande två synsätten på hur EU-domstolen gör sin restriktionsprövning (diskrimineringsanalys respektive restriktionsanalys). Den mest centrala frågan i avsnittet är om de olika terminologiska skillnaderna (diskriminering/restriktion) även innefattar en materiell olikhet. Syftet med avsnittet är att besvara frågan huruvida båda synsätten kräver att negativ särbehandling av en gränsöverskridande situation sker eller om det även finns s.k. rena restriktioner (dvs. restriktioner där någon jämförelse inte krävs).

Enligt EUF-fördragets terminologi förbjuds som nämnts *begränsningar* i den fria rörligheten för unionsmedborgare⁸⁶¹, *diskriminering* av arbetstagare⁸⁶², *inskränkningar* i rätten att fritt etablera sig⁸⁶³, *inskränkningar* i rätten att tillhandahålla tjänster⁸⁶⁴ och *restriktioner* på

⁸⁶¹ Artikel 21 EUF [18 EG].

⁸⁶² Artikel 45 EUF [39 EG].

⁸⁶³ Artikel 49 EUF [43 EG].

⁸⁶⁴ Artikel 56 EUF [49 EG].

de fria kapitalrörelserna⁸⁶⁵. I doktrinen har slutsatsen dragits att denna terminologiska skillnad saknar rättslig betydelse.⁸⁶⁶

Avsnittet mynnar ut i en modell i två steg av hur jag uppfattar att domstolen utför sin restriktionsprövning. Denna modell utvecklas närmare i avsnitt 7.3. Modellen kommer att användas i avhandlingens senare del när de olika kategoriernas förenlighet med EUF-fördraget prövas (kapitel 8).

7.2.2 Om diskrimineringsanalysen

Det äldsta synsättet på hur EU-domstolen gör sin restriktionsprövning är att denna sker med stöd av en diskrimineringsanalys. Syftet med detta avsnitt är att kort undersöka vad denna rent materiellt innebär. EU-domstolen tog i sin praxis inledningsvis främst sikte på frågan om en regel var diskriminerande eller inte. Med diskriminering avses att *jämförbara situationer behandlas olika eller att icke jämförbara situationer behandlas lika*.⁸⁶⁷ I en diskrimineringsanalys försöker domstolen utgå från en objektivt jämförbar situation. Detta innebär att den potentiellt diskriminerade personen måste befinna sig i en situation som är objektivt jämförbar med situationen för en inhemsk person.⁸⁶⁸ Jämförelseobjektet blir en hypotetisk inhemsk transaktion som är identisk med den gränsöverskridande bortsett från att det gränsöverskridande momentet saknas.⁸⁶⁹ Den *olika behandlingen/särbehandlingen* är ett av två grundelement som identifierats som en del av diskrimineringsförbudet. Det andra är *missgynnandet*. Med missgynnande avses att särbehandlingen är till nackdel för den skattskyldige.⁸⁷⁰ Den vanligaste situa-

⁸⁶⁵ Artikel 63 EUF [56 EG].

⁸⁶⁶ St Clair Renard, S., 2007 s. 86 och Bullen, A., 2005 s. 168 ff.

⁸⁶⁷ Farmer, P., ECTR 2003 s. 80; C-107/94 *Asscher* p. 40. Vad som avses med att olika situationer behandlas lika har länge varit en oklar fråga. Se eventuellt C-284/06 *Burda* p. 81–84 för vägledning. Se även Lang, M., ET 2006 s. 422. Lang synes mena att det inte är uteslutet att även olika situationer som behandlas olika kan utgöra en restriktion. En olik situation kan inte behandlas hur olika som helst. Som exempel på rättsfall där EU-domstolen uttryckligen gör diskrimineringsanalyser från senare tid är exempelvis C-383/05 *Talotta* och C-182/06 *Lakebrink*.

⁸⁶⁸ För kritik se Pålsson, R., 2007 s. 112, 118 f. Pålsson menar att valet av de kriterier eller faktorer som man jämför är subjektivt snarare än objektivt.

⁸⁶⁹ Cordewener, A., 2006 s. 12. Diskrimineringsanalysen förekom inledningsvis endast i värdstaten, varför jämförelsen gjordes med en i landet bosatt/medborgare i värdlandet.

⁸⁷⁰ St Clair Renard, S., 2007 s. 92–93.

tionen var att domstolen prövade om två situationer var jämförbara. Även situationer som inte är objektivt jämförbara kan innebära att diskriminering föreligger om de behandlas lika.

Inledningsvis gjorde EU-domstolen en åtskillnad mellan öppen och dold diskriminering.⁸⁷¹ Med *öppen diskriminering* avses att en person diskrimineras på grund av medborgarskap (nationalitet). Det är dock få länder som bygger sina beskattningsanspråk på medborgarskapsprincipen. De principer som är vanligast är hemvistprincipen och källstatsprincipen. Av EU-domstolens praxis framgår att även *dold diskriminering* är förbjuden.⁸⁷² Dold diskriminering innebär exempelvis en olikbehandling pga. hemvist. Resonemanget om dold diskriminering bygger på att det framförallt är utländska medborgare som har hemvist utomlands. Detta innebär att ett särskiljande pga. hemvist oftast medför att det är utländska medborgare som behandlas annorlunda, vilket leder till samma resultat som en öppen diskriminering.

Poängen med att skilja mellan dold och öppen diskriminering är de olika möjligheterna att rättfärdiga diskrimineringen. I domstolens praxis kunde öppen diskriminering endast rättfärdigas med stöd av uttryckliga grunder i fördraget, medan den dolda diskrimineringen kunde rättfärdigas med stöd av *Gebhard-testet* (rule of reason-testet). På senare tid har dock EU-domstolen inte lika starkt upprätthållit distinktionen mellan öppen och dold diskriminering.⁸⁷³

7.2.3 Om en (ren) restriktionsanalys

Utöver trenden att någon strikt distinktion mellan öppen och dold diskriminering inte längre görs i diskrimineringsanalysen har en förskjutning även skett mot att domstolen ofta diskuterar i termer av restriktioner, hinder eller inskränkningar (restriktionsanalys) i stället för diskriminering.⁸⁷⁴ Den huvudsakliga skillnaden i materiellt hänseende

⁸⁷¹ Jag använder termerna direkt och indirekt diskriminering som synonymer till öppen respektive dold diskriminering. För annan mening se Lyal, R., ECTR 2003 s. 74 och Cordewener, A., 2006 s. 12 not 40.

⁸⁷² Se exempelvis C-175/88 *Biehl* p. 14.

⁸⁷³ En konsekvens av detta skulle kunna vara att möjligheterna att rättfärdiga ett hinder har ökat. Se närmare generaladvokat Jacobs förslag till avgörande i mål C-136/00 *Danner* p. 35–36 och Dahlberg, M., 2005 avsnitt 3.8.5 med vidarehänvisning samt Dahlberg, M., Kluwer 2005 s. 120 f.

⁸⁷⁴ Vanistendael, F., ECTR 2003 s. 136; Dahlberg, M., 2007 s. 234. För trender i domstolens sätt att resonera se även Dahlberg, M., Springer 2007 s. 184.

mot den traditionella diskrimineringsanalysen torde vara att någon jämförbar situation inte uttryckligen identifieras. Istället sker en bedömning huruvida den aktuella åtgärden verkar hindrande eller inte.⁸⁷⁵ Den centrala frågan är: förekommer det en ren restriktionsanalys i EU-domstolens praxis på den direkta beskattningens område? Med ren restriktionsanalys avser jag en analys där någon jämförelse inte görs.⁸⁷⁶

I doktrinen har en åtskillnad mellan att domstolen gör en diskrimineringsanalys och en ren restriktionsanalys uppmärksamats. Den rena restriktionsanalysen härleddes inledningsvis från EU-domstolens praxis på andra områden än skatterättens. Ett område som ofta nämns i sammanhanget om rena restriktioner är den fria rörligheten för varor och 8/74 *Dassonville*-målet samt de förenade målen C-267/91 och 268/91 *Keck & Mithouard* (*Keck*-målet). I *Dassonville*-målet konstaterade domstolen sammanfattningsvis att:⁸⁷⁷

[a]lla handelsregler antagna av medlemsstater som kan utgöra hinder, direkt eller indirekt, faktiskt eller potentiellt, för handeln inom gemenskapen ska anses som åtgärder med motsvarande verkan som kvantitativa restriktioner.

Domstolen inskränkte dock detta uttalande i *Keck*-målet. EU-domstolen uttalade att om en bestämmelse gällde för samtliga näringsidkare som bedrev verksamhet inom ett territorium och om bestämmelsen påverkade avsättningen av såväl inhemska som importerade varor på samma sätt utgjorde det inte ett hinder.⁸⁷⁸ Av *Keck*-målet drar jag slutsatsen att domstolen de facto gör en jämförelse mellan en intern situation och en gränsöverskridande situation.⁸⁷⁹

Vid en ren restriktionsanalys krävdes endast svaret på frågan: Utgör åtgärderna ett hinder för en gränsöverskridande situation? I en diskrimineringsanalys behövde som bekant frågorna om såväl jämförbar situation som olikbehandling besvaras.⁸⁸⁰ Hur frågan om en åtgärd utgör ett hinder för en gränsöverskridande situation (ren restriktions-

⁸⁷⁵ Vanistendael, F., ECTR 2003 s. 136–138; Dahlberg, M. SN 2006 s. 143.

⁸⁷⁶ Cordewener, A., 2006 s. 26. Ett absolut koncept där ett territoriellt jämförande inte sker.

⁸⁷⁷ Mål 8/74 *Dassonville* p. 1 i sammanfattningen.

⁸⁷⁸ De förenade målen C-267/91 och 268/91 *Keck* p. 16.

⁸⁷⁹ Även Gammie synes mena att en jämförelse kan vara nödvändig för att identifiera den hindrande situationen. Det handlar således om en annan typ av jämförelse men likt väl en jämförelse. Gammie, M., 2006 s. 145 f.

⁸⁸⁰ Vanistendael, F., ECTR 2003 s. 137.

analys) rent materiellt bedöms utan att en jämförelse görs har jag svårt att begripa.⁸⁸¹ Två exempel nämns i doktrinen på rena restriktioner: 1) när *dubbla bördor* uppstår i gränsöverskridande situationer pga. att staternas regler överlappar varandra (C-250/95 *Futura*-målet och kravet på bokföringens upprättande och förvarande) och 2) när *absoluta bördor* förekommer. Som exempel nämns regler som försvårar det gränsöverskridande momentet (C-17/00 *de Coster*-målet).⁸⁸²

Ett mål från senare tid som har tolkats som ett rent restriktionsfall är C-293/06 *Deutsche Shell*.⁸⁸³ I *Deutsche Shell* hade det tyska bolaget Deutsche Shell en filial i Italien. Deutsche Shell tillförde filialen insatskapital. Filialen omvandlades till ett dotterbolag som sedermera såldes. Enligt skatteavtalet mellan Tyskland och Italien beskattades vinsten av överlåtelsen bara i Italien. Resultatet av de nationella lagstiftningarna samt skatteavtalet var att den kursförlust (63 miljoner euro) som uppstod när pengarna togs hem till Tyskland inte beaktades i något land. Frågan i målet var om detta stred mot fri rörlighet för kapital. Den fråga som ska diskuteras här är om domstolen gjorde en ren restriktionsanalys eller om det förekom en jämförelse även i detta mål. Exempelvis Regeringsrättens dom i RÅ 2009 ref. 33 *Kursförlust*-domen kan tolkas som att Regeringsrätten tolkade *Deutsche Shell* som ett rent restriktionsfall. I doktrinen däremot har en tolkning presenterats som innebär att en jämförelse görs i *Deutsche Shell* (om än inte på ett lika tydligt sätt som annars).⁸⁸⁴ Punkterna 29–30 i *Deutsche Shell* lyder (min kursivering):

Domstolen har särskilt slagit fast att en sådan inskränkande verkan kan följa bland annat av att ett bolag, på grund av en skattelagstiftning, kan avhållas från att bilda underordnade enheter, i form av exempelvis ett fast driftställe, i andra medlemsstater och bedriva sin verksamhet via sådana enheter [...].

⁸⁸¹ Se även Dahlberg och Pålsson för liknande uppfattning, Dahlberg, M., 2007 s. 235 och Pålsson, R., 2007 s. 108.

⁸⁸² Cordewener, A., 2006 s. 27; Lehner, M., 2006 s. 59; Vanistendael, F., 2006 s. 173 f. C-250/95 *Futura*-målet har i doktrin används som ett exempel där både en diskrimineringsanalys och en ren restriktionsanalys har gjorts. Uppfattningen är att det första kravet på ekonomiskt samband gjordes enligt en diskrimineringsanalys och det andra kravet prövades mot en ren restriktionsanalys. Se även O'Shea, T., ECTR 2008 s. 269.

⁸⁸³ RÅ 2009 ref. 33; Hilling, A. & Hilling, M., SvSkT 2009 s. 574. Hillings betonar att EU-domstolen i C-293/06 *Deutsche Shell* gör ett avsteg från sin etablerade praxis på skatteområdet innebärande att en jämförelsetest utförs.

⁸⁸⁴ Lang, M., ECTR 2009 s. 99.

Som generaladvokaten påpekade i punkterna 43 och 44 i sitt förslag till avgörande ökar den skattelagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen den ekonomiska risken för ett bolag med hemvist i en medlemsstat som önskar bilda en enhet i en annan medlemsstat, när en annan valuta än den i ursprungsstaten används. *I en sådan situation måste den huvudsakliga etableringen hantera inte bara de sedvanliga risker som är förenade med bildandet av en sådan enhet, utan även stå en ytterligare risk av skattemässig natur när den tillhandahåller enheten insatskapital.*

Detta tolkar Lang (och jag är benägen att hålla med) som att den gränsöverskridande situationen i vilken valutakursförlusten uppstår är annorlunda än en rent intern situation där skattebetalaren inte behöver hantera ytterligare risker. Situationen är alltså annorlunda, vilket innebär att andra regler bör tillämpas. Även i detta fall torde man kunna falla tillbaka på uttrycket att diskriminering föreligger när olika regler tillämpas på jämförbara situationer eller när samma regler tillämpas på olika situationer.⁸⁸⁵ I detta fall synes det vara det sistnämnda av dessa som avses.

Av detta drar jag slutsatsen att någon ren restriktionsanalys inte torde förekomma i EU-domstolens praxis på den direkta beskattningens område. Även om man tolkar *Deutsche Shell* som att en sådan har använts, får domen ses som ett undantagsfall. För att kunna konstatera att en dubbel/absolut börda föreligger måste om än indirekt någon form av jämförelse göras, menar jag. Vid en restriktionsanalys sker som jag ser det en jämförelse mellan en intern och en gränsöverskridande situation.⁸⁸⁶ Om den gränsöverskridande situationen är till nackdel för den skattskyldige föreligger ett hinder. Även vid restriktionsanalysen krävs således en negativ särbehandling.⁸⁸⁷

7.2.4 Avslutande kommentarer

De två huvudspår som kan skönjas i EU-domstolens praxis, enligt doktrinen, är sammanfattningsvis att domstolen antingen gör en diskrimineringsanalys eller en restriktionsanalys. Jag har ovan kommit

⁸⁸⁵ Lang, M., ECTR 2009 s. 99.

⁸⁸⁶ Även Hilling synes mena att en jämförelse alltid sker. Hilling, M., 2005 s. 90 f.

⁸⁸⁷ Det finns fall från EU-domstolen där domstolen diskutera i termer av restriktioner och där en uttrycklig bedömning av jämförbara situationer hamnar i rättfärdigandeprövningen. Se exempelvis C-319/02 *Manninen*; C-512/03 *Blanckaert*; C-446/03 *Marks & Spencer* och C-265/04 *Bouanich*. Se även Wattel, P.-L., ECTR 2003 s. 197.

fram till att någon materiell skillnad i restriktionsprövningen med dessa skilda synsätt inte synes föreligga även om avvikande meningar i form av förekomsten av en ren restriktionsanalys finns. I båda fallen görs (om än indirekt) en prövning av jämförbarhet.⁸⁸⁸ En diskriminering föreligger om en olikbehandling görs av lika situationer eller en lika behandling görs av olika situationer och behandlingen leder till ett missgynnande. En restriktion föreligger om en gränsöverskridande situation behandlas sämre än en nationell situation.⁸⁸⁹

Den terminologi som domstolen använder framstår i dagsläget som mindre relevant.⁸⁹⁰ Däremot förefaller domstolen oftast göra en jämförelse mellan en nationell situation och en gränsöverskridande situation.

I praxis från senare tid gör domstolen många gånger en prövning av jämförbara situationer innan den konstaterar att ett hinder/restriktion/inskränkning föreligger, vilket talar för denna slutsats.⁸⁹¹ Det bör dock observeras att domstolen i flera av dessa rättsfall skulle ha kunnat göra en dold diskrimineringsanalys (dvs. använt termen diskriminering) i stället för att diskutera i termer av hinder/inskränkningar, eftersom det i många fall har handlat om olikbehandling på grund av hemvist. I praxis finns dock även exempel på fall där någon jämförbarhetsbedömning inte uttryckligen har skett.⁸⁹² Det är

⁸⁸⁸ Se för motsvarande uppfattning Lang, M., ECTR 2009 s. 99.

⁸⁸⁹ Se även Ståhl & Persson Östermann som använder begreppet negativ särbehandling; Ståhl, K. & Persson Österman, R., 2006 s. 94–97. I vissa fall leder den negativa särbehandlingen till en diskriminering (vårdland) och i andra fall kan man använda den mer neutrala termen hinder/negativ särbehandling (ursprungsland) menar författarna.

⁸⁹⁰ När det gäller de terminologiska aspekterna på begränsande åtgärder är det inte bara EUF-fördraget och doktrin som är inkonsekventa. Även EU-domstolen bidrar som nämnts till inkonsekvenserna. Som ett exempel kan målet C-374/04 *ACT Group Litigation* nämnas. I fallet blandar domstolen termerna diskriminering, restriktion och hinder. I p. 72 säger domstolen (min kursivering) att: "[...] inte utgör någon sådan *diskriminering* som är förbjuden enligt artikel 43 EG." I efterföljande punkt konstaterar domstolen att: "[...] inte heller innebära en *restriktion* av den fria rörligheten för kapital i den mening som avses i artikel 56 EG." Domstolen sammanfattar det hela i punkt 74 och uttalar: "[...] att artiklarna 43 EG och 56 EG inte utgör *hinder* för en medlemsstat [...]" I senare delar av domen (p. 93) konstaterar domstolen även att: "Eftersom det i en sådan situation inte föreligger någon *diskriminering* av i landet ej hemmahörande bolag [...]" Som nämnts ovan tar fördragsartiklarnas ordalydelse sikte på inskränkningar (artikel 43 EG) och restriktioner (artikel 56 EG). Se även Hilling, M., 2005 s. 46.

⁸⁹¹ Se exempelvis C-9/02 *Lasteyrie* p. 46; C-152/03 *Ritter-Coulais* p. 34–38; C-470/04 *N* p. 34–39; C-347/04 *REWE Zentralfinanz* p. 32–35; C-231/05 *Oy AA* p. 32–33 och C-157/07 *Krankenheim* p. 38–39.

⁸⁹² C-319/02 *Manninen* p. 22–23; C-522/04 *Kommissionen mot Belgien* p. 65–71. Se även avsnitt 8.2.2. nedan.

som nämnts min uppfattning att en sådan dock indirekt måste ha kommit till stånd. Slutsatsen av det ovan sagda är att domstolen omväxlande använder sig av *termerna* restriktion/hinder/inskränkning och diskriminering.⁸⁹³ Det är min bedömning att domstolen ofta gör en prövning av jämförbarhet (antingen uttryckligen eller indirekt), för att kunna konstatera att ett hinder föreligger. När domstolen konstaterar att en skatteregel verkar mindre förmånligt för en person som utnyttjar den fria rörligheten ligger det en form av jämförelse i detta, låt vara att den inte är lika uttrycklig som i den traditionella diskrimineringsanalysen.⁸⁹⁴

Utgångspunkten i det följande är att domstolen gör en restriktionsprövning i två steg. Det första steget innebär att det måste gå att identifiera ett gränsöverskridande moment som omfattas av en fördragsfrihet (steg 1). För att se om en nationell bestämmelse utgör en restriktion för den aktuella fördragsfriheten måste en jämförelse göras mellan en inhemsk situation och en gränsöverskridande situation. För att en restriktion ska föreligga måste jämförelsen leda till att en negativ särbehandling görs av den gränsöverskridande situationen (steg 2). På så sätt kopplas restriktionsprövningen direkt till det gränsöverskridande moment som identifierats i steg 1. Även en (indirekt) koppling sker till den identifierade fördragsfriheten. Jag återkommer till dessa steg i följande avsnitt (7.3) och i analysen av de olika kategorierna i kapitel 8. Mitt syfte med att återknyta till dessa två steg i analysen i kapitel 8 är att på ett pedagogiskt sätt tydliggöra EU-domstolens bedömning i restriktionsprövningen. De två stegen kan som nämnts formuleras som frågor och om båda dessa frågor besvaras jakande föreligger ett hinder. Den observante läsaren har nu noterat att jag inte gör någon direkt skillnad i materiellt hänseende mellan diskrimineringar och restriktioner. Skälen härför framgår ovan.

I avhandlingens senare delar fokuserar jag på utflyttningssituationer. I en utflyttningssituation särbehandlas sällan den utflyttade på grund av medborgarskap eller hemvist, utan snarare på grund av bytet av hemvist. Det rör sig om ett hemstatshinder. Det synes i dessa situationer mer naturligt att tala om restriktioner än om diskrimineringar.⁸⁹⁵ Den

⁸⁹³ Även termen skillnad har börjat användas av EU-domstolen på senare tid, se exempelvis C-337/08 *X Holding BV* p. 20. Jag undviker denna term i detta sammanhang och använder den på så sätt som framgår i avsnitt 7.5 nedan.

⁸⁹⁴ Se även CFE News, ET 2007 s. 52 och Pålsson, R., 2007 s. 108.

⁸⁹⁵ Ståhl, K. & Persson Österman, R., 2006 s. 95 f.

terminologi som kommer att användas är hinder och restriktion. Dessa termer kommer att användas synonymt. När hindret inte kan rättfärdigas används termen förbjudet hinder respektive förbjuden restriktion.

7.3 Om EU-domstolens restriktionsmodell

7.3.1 Inledning

I detta avsnitt analyseras hur EU-domstolen gör den restriktionsprövning som har identifierats i avsnittet ovan. I ett första steg identifieras ett gränsöverskridande moment som omfattas av en fördragsfrihet (7.3.2). I ett andra steg görs en jämförelse mellan en inhemsk situation och den i steg 1 identifierade gränsöverskridande situationen (steg 2). Om den senare av dessa situationer behandlas negativt i förhållande till den första föreligger en restriktion. De båda stegen utgör ett pedagogiskt verktyg för att analysera EU-domstolens praxis och benämns i fortsättningsvis EU-domstolens restriktionsmodell.

7.3.2 Det gränsöverskridande momentet och den aktuella fördragsfriheten

Enligt det första steget i EU-domstolens restriktionsmodell måste ett gränsöverskridande moment identifieras. En utflyttningsbeskattning kräver att ett gränsöverskridande moment sker (byte av hemvist), varför detta steg inte problematiseras ytterligare.⁸⁹⁶ Dessutom måste det gränsöverskridande momentet omfattas av en fördragsfrihet.⁸⁹⁷ Av C-112/91 *Werner*-målet, som avgjordes 1993, framgår att enbart den omständigheten att en person flyttade till en annan medlemsstat inte automatiskt innebar att EG-fördraget (EUF-fördraget) blev tillämpligt. Det krävdes att en fördragsfrihet hade utnyttjats. *Werner* hade sedan tidigare en verksamhet i utflyttningsstaten och fortsatte med den även efter utflyttningen. *Werner*-målet har tolkats som att det gränsöverskridande momentet inte omfattades av en fördragsfrihet.⁸⁹⁸ Målet anhängjordes vid domstolen innan fördraget innehöll en bestämmelse om fri rörlighet för unionsmedborgare och innan direktiv 2004/38/EG om

⁸⁹⁶ Se avsnitt 1.1.3.

⁸⁹⁷ Detta steg benämns i engelskspråkig doktrin ofta för "treaty access". Terra, B.J.M. & Wattel, P.J., 2008 s. 32 f.

⁸⁹⁸ Terra, B.J.M. & Wattel, P.J., 2008 s. 33 f.; Dahlberg, M., Kluwer 2005 s. 93.

rätt till bosättning⁸⁹⁹ trädde i kraft. Med all sannolikhet skulle *Werner*-målet bedömas annorlunda i dag jämfört med år 1993. För denna slutsats talar både den nya lagstiftningen på området som efterföljande praxis.⁹⁰⁰

Fördragsfriheterna som vanligtvis aktualiseras avseende utflyttningsbeskattning är fri rörlighet för unionsmedborgare, arbetstagare samt etableringsfriheten. De två sistnämnda friheterna kräver en form av ekonomisk aktivitet.⁹⁰¹ Av EU-domstolens praxis framgår att fri rörlighet för unionsmedborgare (21 EUF) tillämpas sekundärt i förhållande till övriga friheter. Någon ekonomisk aktivitet krävs inte i dessa fall utan även en ren flytt omfattas av friheten.⁹⁰²

När det gäller frågan om det gränsöverskridande momentet omfattas av en fördragsfrihet har EU-domstolen vid upprepade tillfällen diskuterat möjligheten att en situation som normalt täcks av gemenskapslagstiftningen kan förlora denna rättighet pga. missbruk.⁹⁰³

I C-436/00 *X och Y*-målet diskuterade domstolen om missbruk av etableringsfriheten förelåg vid underprisöverlåtelse av aktier. Riksskatteverket, som var part i målet, menade att den uppkomna skatteförmånen var det enda skälet till transaktionen och att de starka skatteflykt-skälen som var kopplade till transaktionen borde medföra att transaktionen inte omfattades av etableringsfriheten. De skattskyldiga (X och Y) hade redan till Skatterättsnämnden ställt frågan huruvida skatte-

⁸⁹⁹ Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/38/EG av den 29 april 2004 om unionsmedborgares och deras familjemedlemmars rätt att fritt röra sig och uppehålla sig inom medlemsstaternas territorier och om ändring av förordning (EEG) nr 1612/68 och om upphävande av direktiven 64/221/EEG, 68/360/EEG, 72/194/EEG, 73/148/EEG, 75/34/EEG, 75/35/EEG, 90/364/EEG, 90/365/EEG och 93/96/EEG. Europeiska unionens offentliga tidning, 29.6.2004, L229/35.

⁹⁰⁰ C-107/94 *Asscher* och C-336/96 *Gilly*.

⁹⁰¹ Se närmare Weber, D., 2005 s. 9–11 för innebörden av begreppet ekonomisk aktivitet. Etableringsfriheten kräver även en permanent etablering under en obestämd tid. Weber, D., 2005 s. 77.

⁹⁰² Det kan även noteras att det, vid studiet av EU-domstolens domar, framstår som att domstolen under senare år även lägger mer vikt vid vilken artikel i fördraget som är tillämplig. Jag har dock inte noterat att detta skulle föranleda någon ändring avseende de restriktions- och rättfärdigandeprövningar som domstolen gör. Se exempelvis C-470/04 *N* p. 24–30; C-314/08 *Filipiak* p. 51–57 och C-311/08 *SGI* p. 23–37.

⁹⁰³ C-212/97 *Centros* p. 24; C-436/00 *X och Y* p. 40–45 och C-196/04 *Cadbury Schweppes* p. 34–38. Även kommissionen har uppmärksammat problemet och nämner att problemet främst förekommer på mervärdesskatteområdet. KOM(2007)785 slutlig s. 3.

flyktlagen var tillämplig.⁹⁰⁴ EU-domstolen erinrade om att ett missbruk baserat på objektiva omständigheter kan leda till att den skattskyldige nekas en rättighet enligt de gemenskapsrättsliga bestämmelserna.⁹⁰⁵ Vid en sådan bedömning måste dock syftet med aktuella gemenskapsbestämmelser beaktas. Etableringsfriheten som var aktuell i målet syftar bl.a. till att medge överlåtelser till bolag som har bildats i enlighet med lagstiftning i en annan medlemsstat. Något missbruk av etableringsfriheten kunde inte anses föreligga, eftersom situationen omfattades av etableringsfriheten och någon prövning av de objektiva omständigheterna i det enskilda fallet inte kunde ske enligt den svenska lagstiftningen.⁹⁰⁶ Enbart den omständigheten att ett bolag etableras i utlandet eller att kapital investeras i utlandet medför inte att missbruk föreligger. Inte heller omständigheten att en transaktion är helt skatte-driven medför missbruk.⁹⁰⁷

Liknande resonemang har även förekommit såväl före som efter *X och Y*-målet.⁹⁰⁸ Av praxis framgår att det är en objektiv bedömning som ska ske. Som exempel på objektiva omständigheter som kan påverka bedömningen är exempelvis att en genuin etablering eller genuin utflyttning inte sker.⁹⁰⁹ Den skattskyldiges subjektiva avsikter synes nämligen inte tillmätas någon betydelse i dessa fall.⁹¹⁰ Detta har kritiserats i doktrinen.⁹¹¹ Kritiken består i att eftersom den subjektiva avsikten inte beaktas tillerkänns den skattskyldige först fullt skyddsvärde enligt fördragets friheter. Därefter begränsas desamma genom att den hindrande nationella lagen kan rättfärdigas med stöd av den skattskyldiges subjektiva avsikt (se kapitel 9.3 nedan). Ett förslag till tolkning som har presenterats i doktrinen är att den skattskyldige måste falla inom tillämpningsområdet för fördragsfriheterna för att över huvud taget

⁹⁰⁴ RÅ 2002 not 210 med vidarehänvisning till Skatterättsnämndens förhandsbesked och C-436/00 *X och Y* p. 41.

⁹⁰⁵ Se även C-212/97 *Centros* p. 24 med vidarehänvisning till annan praxis.

⁹⁰⁶ C-436/00 *X och Y* p. 42–45.

⁹⁰⁷ Ståhl, K., SN 2007 s. 581.

⁹⁰⁸ Se C-212/97 *Centros* p. 23–30 och Weber, D., 2005 s. 11 f.

⁹⁰⁹ Ett exempel på missbruk som inte möjliggör en treaty access kan illustreras med följande exempel: En person ”flyttar ut” på pappret för att via ett fiktivt förfarande kunna tillgodogöra sig skattefria kapitalvinster på aktier. Ett sådant förfarande skulle falla utanför fördragets tillämpningsområde eftersom någon genuin flytt baserat på en objektiv bedömning inte har skett. Därtill saknas ett gränsöverskridande moment.

⁹¹⁰ Weber, D., 2005 s. 200; Ståhl, K., SN 2007 s. 581 f. För till synes annan uppfattning se de Broe, L., 2008 s. 790 f.

⁹¹¹ Weber, D., 2005 s. 12–13 med vidarehänvisning.

kunna missbruka dem. Man kan med en sådan tolkning inte missbruka en fördragsfrihet om den inte är tillämplig.⁹¹² Det finns inte heller några exempel från EU-domstolens praxis, på den direkta beskattningens område, där transaktioner som skett i syfte att kringgå nationella skatteregler har ansetts utgöra missbruk av fördraget.⁹¹³ Utrymmet att skydda utflyttningsstatens skatteanspråk med stöd av att förfarandet baseras på missbruk av fördraget synes därför litet. Någon fördjupad studie av denna fråga har därför inte skett.

Sammanfattningsvis kan konstateras att det av domstolens praxis framgår att ett beteende som innebär missbruk inte nödvändigtvis hindrar tillgången till de fria rörligheterna som stadgas i fördraget.⁹¹⁴ På vilka grunder en stat kan rättfärdiga en hindrande regel i syfte att motverka skatteundandragande behandlas i kapitel 9.3.

När det gäller de olika typerna av utflyttningsskatter aktualiseras dessa endast när ett gränsöverskridande moment företas. Som nämnts ovan i avsnitt 5.3.2 och av vad som framgår av redogörelsen i kapitel 6 är de fördragsfriheter som vanligtvis aktualiseras i utflyttningssammanhang den fria rörligheten för arbetstagare, etableringsfriheten och fri rörlighet för unionsmedborgare. Detta steg orsakar vanligtvis inga problem för rättstillämparen vare sig vid utflyttningsskattning eller i andra sammanhang. Ett mer problematiskt steg är den jämförelse som sker i det andra steget av EU-domstolens restriktionsmodell. I efterföljande avsnitt identifieras några av dessa problem.

7.3.3 Jämförelseanalysen

7.3.3.1 Inledning

I det andra steget av EU-domstolens restriktionsmodell görs en jämförelse. Jämförelsen sker antingen uttryckligen eller underförstått.⁹¹⁵ För att bedöma huruvida en regel medför diskriminering behöver som nämnts en objektivt jämförbar situation föreligga. Syftet med detta avsnitt är att analysera vad det är som beaktas i jämförelsen.

⁹¹² Se Weber, D., 2005 s. 13 för vidare diskussion. Detta resonemang torde vara förenligt med praxis avseende etableringsfriheten, men inte med praxis avseende fri rörlighet för tjänster. Se närmare de Broe, L., 2008 s. 775 f. och punkt 44 på sidan 782.

⁹¹³ Ståhl, K., SN 2007 s. 582.

⁹¹⁴ Se för motsvarande slutsats van Thiel, S., ET 2008 s. 283.

⁹¹⁵ Se avsnitt 7.2.4.

När det gäller frågan huruvida en situation är jämförbar eller inte har domstolen i flera fall konstaterat att utgångspunkten är att situationen för personer med och utan hemvist i ett land i regel inte är jämförbar. Skälen till denna utgångspunkt synes vara att det föreligger objektiva skillnader avseende såväl inkomstkälla som skatteförmåga mellan de båda kategorierna av skattskyldiga.⁹¹⁶

I doktrinen har slutsatsen dragits att man utifrån EU-domstolens praxis kan presumera att situationen, trots EU-domstolens uttalade utgångspunkt, är jämförbar. Domstolen undersöker nämligen i varje enskilt fall de omständigheter som talar mot att situationen ska anses jämförbar. Bara i de fall där sådana omständigheter finns har domstolen ansett att situationerna inte är jämförbara.⁹¹⁷

Jämförelsen sker vanligtvis mellan en gränsöverskridande situation och en icke gränsöverskridande situation (vertikal jämförelse). När det gäller jämförelsen uppkommer dock flera frågor. En första fråga är om även två gränsöverskridande situationer kan jämföras (horisontell jämförelse). En andra fråga är vilken situation det är som jämförs, görs jämförelsen mot bakgrund av en specifik regel (legal situation) eller mot bakgrund av de konkreta omständigheter den skattskyldige befinner sig i (faktisk situation)? Dessa båda frågor behandlas i detta inledande avsnitt. En tredje fråga som framstår som viktig är vilket lands regler som studeras vid jämförelsen. Är det endast (i mitt fall) effekten av utflytningsstatens regler som studeras eller kan även en tillämpning av det andra landets (inflytningsstatens) regler påverka om ett hinder föreligger? Dessa tre frågor behandlas nedan.

7.3.3.2 Om vertikal och horisontell jämförelse

En första fråga är vilka situationer det är som ska vara jämförbara. Fram till nyligen har jämförelsen i praxis rört en intern situation och en gränsöverskridande situation (vertikal jämförelse).⁹¹⁸ På senare tid har en tendens till jämförelse mellan två utländska situationer uppmärks-

⁹¹⁶ C-279/93 *Schumacker* p. 31; C-18/95 *Terhoeve* p. 38–39; C-234/01 *Gerritse* p. 43; C-520/04 *Turpeinen* p. 27 och C-182/06 *Lakebrink* p. 28.

⁹¹⁷ Se Ståhl, K., SN 1997 s. 766; Ståhl, K. & Persson Österman, R., 2006 s. 115; Cordewener, A., 2007 s. 57. För praxis se C-562/07 *Kommissionen mot Spanien* p. 48 f och C-169/08 *Regionen Sardinien* p. 34 f. Se även Pahlsson, R., 2007 s. 109–119 för en djupare analys av EU-domstolens praxis avseende bosättningskriteriet.

⁹¹⁸ Denna jämförelsesituation är den ursprungliga och den vanligaste förekommande i domstolens praxis. För exempel från senare tid se C-35/08 *Busley & Cibrian* p. 22.

sammats (horisontell jämförelse).⁹¹⁹ Rättsläget får anses oklart i exakt vilka situationer en horisontell jämförelse kan göras.⁹²⁰ De rättsfall som under EU-domstolens andra utvecklingsfas kan tolkas som exempel på situationer där en horisontell jämförelse görs utgör en bråkdel av de fall där en vertikal jämförelse görs. I det stora flertalet av fall gör domstolen fortfarande en vertikal jämförelse.

I utflyttningsskattesammanhang väcker trenden av rättsfall om horisontell jämförelse frågan om en utflyttare som faller under ett skatteavtal kan jämföras med en annan utflyttare som faller in under ett annat skatteavtal. En utgångspunkt skulle vara att de olika avtalen leder till olika resultat avseende samma nationella utflyttningsskatteregel. Av EU-domstolens praxis framgår att två situationer som båda täcks av olika skatteavtal inte är jämförbara.⁹²¹ Tillämpningsområdet för ett bilateralt avtal som en medlemsstat har ingått är begränsat till de personer som omfattas av avtalet.⁹²² En fördel som föreskrivs i ett avtal kan inte ryckas ur sitt avtalsrättsliga sammanhang utan är bara tillämpligt i det aktuella avtalsfallet.⁹²³ Detta har tolkats som att det inte heller föreligger någon mest-gynnad-nationsprincip enligt EU-rätten.⁹²⁴ Av detta följer att de två utflyttningssituationerna inte anses jämförbara, varför frågan inte utvecklas ytterligare.

7.3.3.3 Om legala och faktiska situationer

En andra fråga är om det vid studiet om en situation är objektivt jämförbar med en annan är den legala eller faktiska situationen som ska jämföras. Med den legala situationen åsyftas att jämförelsen görs mot bakgrund av de aktuella rättsreglerna (rättsfaktum). Med den faktiska

⁹¹⁹ I målet C-253/03 *CLT-UFA* gör domstolen en jämförelse mellan två olika gränsöverskridande situationer. Jämförelsen görs enligt min bedömning i rättfärdigandeprövningen. Se närmare Ståhl, K., SN 2007 s. 351 f. I C-196/04 *Cadbury Schweppes* gör domstolen en horisontell jämförelse i restriktionsprövningen (p. 44). Målet avgjordes av stora avdelningen. Detsamma gäller C-101/05 *Skatteverket mot A* p. 41–42. Rättsfallet C-298/05 *Columbus Container* har tolkats som att en horisontell jämförelse inte kan ske (p. 51 och 53). Se även CFE News, ET 2008 s. 542 f. för kritik av *Columbus Container* i detta avseende.

⁹²⁰ Se närmare Cordewener, A., 2006 s. 25; Cordewener, A., ECTR 2007 s. 210 f.; Bizioli, G., ET 2008 s. 137 och Lang, M., ECTR 2009 s. 104 f.

⁹²¹ C-194/06 *OESF* p. 61–64.

⁹²² C-376/03; D p. 54; C-374/04 *ACT Group Litigation* p. 84 och C-194/06 *OESF* p. 50.

⁹²³ C-376/03 D p. 62.

⁹²⁴ Se fotnot 710 ovan.

situationen åsyftas att det är sakomständigheterna som jämförs.⁹²⁵ I skattevetenskaplig litteratur har slutsatsen dragits att domstolen vanligtvis studerar den legala situationen vid jämförelsen, även om avvikelser förekommer.⁹²⁶ En sådan avvikelse är C-279/93 *Schumacker* målet från år 1995 där den faktiska situationen bedömdes.⁹²⁷ Vanligtvis gör domstolen en jämförelse mot bakgrund av rättsreglernas utformning (legal jämförelse).

Som exempel på legala olikheter för en person som flyttar ut och en som stannar kvar och som sannolikt utgör hinder är att en regel tidigarelägger beskattningstidpunkten från exempelvis avyttringstidpunkten av egendomen till utflyttningstillfället (OL-regel). Ett annat exempel är en regel som ålägger en utflyttare en särskild informationsskyldighet till skillnad från den som inte flyttar. Även små olikheter kan utgöra hinder. I dessa exempel har utgångspunkten tagits i lagtexten (dvs. den legala situationen). En olikbehandling görs mellan den interna situationen och den gränsöverskridande situationen. Den olika behandlingen är till nackdel för den gränsöverskridande situationen och ett hinder föreligger.

7.3.3.4 Om lokal och global jämförelsemetod

Syftet med detta avsnitt är att diskutera frågan om bedömningen huruvida ett hinder föreligger eller inte ska göras mot bakgrund av en stats lagstiftning (lokal jämförelsemetod) eller mot två staters lagstiftning (global jämförelsemetod).⁹²⁸ Frågan om en lokal eller en global jämförelsemetod används och bör användas av EU-domstolen har diskuterats flitigt i framförallt engelskspråkig doktrin de senaste åren.⁹²⁹ Efter att

⁹²⁵ Se avsnitt 7.3.3.1 ovan.

⁹²⁶ Lang, M., ECTR 2009 s. 101–104; Pahlsson, R., 2007 s. 117; Lang, M., ET 2006 s. 55; Ståhl, K. & Persson Österman, R., 2006 s. 115; Lang, M., ECTR 2005 s. 95–100 och Gutmann, D., ECTR 2003 s. 155. Cordewener, A. et al, ET 2004 s 230 förespråkar i vissa fall att det är sakomständigheterna som ska beaktas. Se även Wattel, P., ET 1995 s. 347 f. för en tidig uppfattning.

⁹²⁷ Se Lang, M., ECTR 2009 s. 101 ff. för en närmare analys av fallet i nu aktuella delar.

⁹²⁸ Det kan noteras att olika författare använder olika termer för att beskriva denna frågeställning. Som exempel används termerna per-country/overall approach, single country/internal market approach, m.fl. Uttrycket lokal/global har jag hämtat från Brokelind, C., SvSkT 2007 s. 530.

⁹²⁹ Weber, D., Intertax 2006 s. 599–607; Vanistendael, F., ET 2006 s. 413 ff.; Meussen, G., ET 2007 s. 245 f.; Vanistendael, F., ET 2007 s. 210–213; Brokland, G., ET 2007 s. 71–72; Bizioli, G., ET 2008 s. 134 f.; Kemmeren, E., 2008 s. 555–586 och Carril, M., Intertax 2010 s. 109–113.

ha tagit del av denna diskussion och de analyser som har gjorts har jag kommit fram till att frågorna diskuterats på ett mer generellt plan än utifrån den fråga jag har ställt i detta avsnitt.

Diskussionen har företagits utifrån hela EU-domstolens bedömning snarare än utifrån en restriktionsprövning.⁹³⁰ Som exempel kan nämnas att rättsfallen C-319/02 *Manninen* och C-446/03 *Marks & Spencer* har tolkats som att en global jämförelsemetod har använts. När denna klassificering görs hänvisar Vanistendael till diskussionen om jämförbara situationer i *Manninen*.⁹³¹ Frågan i målet var om en olik beskattning av utdelning baserad på det utdelande bolagets hemvist utgjorde ett hinder. Domstolen beaktade bolagsskattereglerna i de två aktuella länderna (Sverige och Finland). Författaren menar att detta stödjer slutsatsen att domstolen använder sig av en global jämförelsemetod. Även i *Marks & Spencer* beaktade domstolen reglerna i de båda staterna när den bedömde om nekandet av avdrag för de slutliga förlusterna utgjorde ett hinder, enligt Vanistendael. Även andra författare synes dela denna tolkning av *Marks & Spencer*-domen.⁹³²

För att dra en parallell till ett av de utflyttnings-skattemål som EU-domstolen har avgjort vill jag fästa uppmärksamheten på rättsfallet C-470/04 *N*. EU-domstolen konstaterade i fallet att en beskattning av latent värdeökningar vid utflyttningen kunde vara förenlig med den fria etableringsrätten under vissa förutsättningar. En sådan förutsättning var att hela den värdeminskning som kunde uppstå efter en utflyttning beaktades endera i utflyttningsstaten eller i den nya värdstaten.⁹³³ Även i detta mål synes domstolen beakta båda ländernas lagstiftning.

Enligt min tolkning av såväl *Marks & Spencer* som *N* sker denna utblick till det andra landets lag inte i restriktionsprövningen, utan i proportionalitetsbedömningen (dvs. i rättfärdigandeprövningen). I *Manninen* görs utblicken när frågan om jämförbara situationer diskuteras. I *Manninen* sker diskussionen om jämförbara situationer i rättfärdigandeprövningen och inte i restriktionsprövningen, vilket annars är

⁹³⁰ Stöd för detta uttalande finns främst i en analys av de fall som ofta förekommer i denna diskussion. Se nedan.

⁹³¹ C-319/02 *Manninen* p. 32–36. Pistone ansåg att domstolen använde sig av en overall metod från *Manninen* fram till dess att hans artikel publicerades. Pistone, P., Intertax 2007 s. 75.

⁹³² Weber, D., Intertax 2006 s. 605 och Bizio, G., ET 2008 s. 135.

⁹³³ C-470/04 *N* p. 54.

det vanligaste förfaringssättet.⁹³⁴ Min slutsats är därför att man inte av dessa fall kan dra slutsatsen att domstolen beaktar båda ländernas lagstiftning i *restriktionsprövningen*. På liknande sätt fortsätter diskussionen om olika rättsfall. Eftersom diskussionen inte har förts utifrån den utgångspunkt som jag har valt, med att försöka analysera enbart jämförelsetestet, finner jag det föga motiverat att fortsätta denna redogörelse. Det kan dock nämnas att flera författare synes förespråka en lokal jämförelsemetod.⁹³⁵

För mig framstår det som att domstolen inte är helt konsekvent i sin jämförelse. Det har hänt att domstolen även tittar på effekten av det andra landets regler.⁹³⁶ Huruvida man vill benämna detta som att en global jämförelsemetod tillämpas eller inte synes mindre intressant. Det är min uppfattning att domstolen i sin jämförelse vanligtvis studerar det ”potentiellt hindrande” landets lagstiftning utan att beakta vad som händer i det andra landet.⁹³⁷ När det däremot gäller skatteavtalens inverkan på denna jämförelse framstår det som klart att domstolen ser avtalen som en del av den rättsliga ram som den interna rätten utgör. Domstolen beaktar således effekten av ett tillämpligt skatteavtal på den interna rätten när jämförelsen görs.⁹³⁸ På vilket sätt skatteavtalen beaktas analyseras i avsnitt 7.4 nedan. Negativa konsekvenser som uppstår på grund av att två länder utövar sin beskattningsrätt parallellt diskuteras i avsnitt 7.5 nedan.

7.3.3.5 Sammanfattning

I avsnittet har slutsatsen dragits att domstolen i de flesta fall endast beaktar *det potentiellt hindrande landets* lagstiftning i sin bedömning om ett hinder för de fria rörligheterna föreligger (*lokal jämförelsemetod*). Som kommer att visas i följande avsnitt (7.4) ses skatteavtalen som en del av landets lagstiftning varför även de beaktas.

Vanligtvis är det den *legala situationen* för en intern situation och en gränsöverskridande situation (*vertikal jämförelse*) som studeras. Frågan vad som händer när den negativa särbehandlingen uppstår pga. att

⁹³⁴ Se fotnot 887 ovan.

⁹³⁵ Lang, M., ECTR 2009 s. 113 och Weber, D., Kluwer 2006 s. 37.

⁹³⁶ C-279/93 *Schumacker* p. 38.

⁹³⁷ Se för motsvarande slutsats Englisch, J., Intertax 2005 s. 322. Avvikelser har dock förekommit i praxis. Det finns även flera fall där domstolen har noterat att olägenheter uppstår pga. att två länders lagar är parallellt tillämpliga, se avsnitt 7.5 nedan.

⁹³⁸ C-265/04 *Bouanich*; Kokott, J., 2007 s. 109.

två stater parallellt utövar sin beskattningsrätt (*global jämförelsemetod*) diskuteras i avsnitt 7.5 nedan.

7.4 Skatteavtalens inverkan på restriktionsprövningen

7.4.1 Inledning

Syftet med detta avsnitt är att analysera några av de mål där EU-domstolen har beaktat skatteavtalen vid restriktionsprövningen. Domstolen har konstaterat att avtalen utgör en del av den nationella rätten och således måste beaktas.⁹³⁹ Den centrala frågan är på vilket sätt avtalen påverkar frågan om en restriktion föreligger eller inte. Jag har valt att bryta ner frågan i tre delfrågor. De två första frågorna utgör exempel på hur skatteavtalen påverkar restriktionsprövningen och skulle kunna behandlas tillsammans. Jag har dock valt att behandla dem separat, eftersom jag tror att problemen klargörs tydligare på detta sätt. Inledningsvis diskuteras frågan om avtalet kan utesluta att ett hinder föreligger om avtalet begränsar den hindrande regelns tillämplighet, genom att fördela beskattningsrätten till den andra staten. Denna fråga analyseras i avsnitt 7.4.2 Den andra frågan som behandlas är vad EU-domstolen avser med att ett hinder kan neutraliseras genom tillämpning av ett skatteavtal (7.4.3). Den tredje frågan är vems ansvar det är att neutralisera nackdelen (7.4.4). Avsnittet avslutas med en kort kommentar om terminologin som används i avhandlingen och i domstolens praxis samt några avslutande ord (7.4.5).

7.4.2 Avtalens begränsande verkan

I och med att skatteavtalen utgör en del av den nationella rätten och således måste beaktas i den EU-rättsliga bedömningen ligger det nära till hands att dra slutsatsen att det är effekten av den nationella rätten *efter* en tillämpning av skatteavtalen som bör prövas mot fördraget. Om ett skatteavtal begränsar en stats beskattningsrätt enligt en förvisso hindrande regel torde ett hinder inte föreligga. Någon beskattning sker inte enligt regeln. Stöd för detta resonemang finns i rättsfallet

⁹³⁹ C-170/05 *Denkavit* p. 45.

C-265/04 *Bouanich*. I fallet prövades frågorna om det svensk-franska skatteavtalet skulle beaktas vid bedömningen av om en skattelagstiftning var förenlig med gemenskapsrätten. Om så var fallet uppstod frågan huruvida avtalet kunde utesluta att en restriktion förelåg. Jag tolkar det som att domstolen i princip besvarade båda dessa frågor jakande.⁹⁴⁰

Detta kan tolkas som att ett skatteavtal kan utesluta att ett hinder föreligger genom den begränsande verkan som avtalet kan ha på en regel.⁹⁴¹ I detta sammanhang kan det vara intressant att notera att domstolen i andra sammanhang har uttalat att hindrande regler måste tas bort på grund av rättsäkerhetsskäl.⁹⁴² Det räcker inte att de hindrande reglerna slutar att tillämpas. Behöver en hindrande regel som inte får genomslag pga. ett skatteavtals begränsande verkan tas bort? Ett argument för att regeln måste tas bort är att olika avtal ser olika ut. Eventuellt resulterar detta i att regeln är hindrande vid tillämpningen av vissa avtal, men inte vid andra. En sådan omständighet kan tänkas medföra rättsosäkerhet. Ett argument mot att en sådan regel måste tas bort skulle argumentet att en hindrande regel, där en neutralisering har skett, inte anses utgöra ett hinder. EU-domstolens praxis får anses otillräcklig i denna del och ett svar på frågan får anstå tills dessa att ytterligare mål finns att tillgå.

Resonemangen om avtalens begränsande verkan kan utsträckas till frågan om det spelar någon roll *hur* avtalen begränsar statens beskattningsrätt. Om avtalet genom en direkt tillämpning av fördelnings- eller metodartiklarna begränsar tillämpningen av den hindrande regeln torde något problem inte föreligga. Men hur är det om statens anspråk bortfaller pga. att en ömsesidig överenskommelse har nåtts mellan berörda myndigheter i det enskilda fallet. Det kan synas mindre klart att hindret utesluts i en sådan situation eftersom ett sådant förfarande inte medför några garantier till en lösning för den skattskyldige, utgör en i tiden utdragen process och dessutom medför administrativa olägenheter. Att

⁹⁴⁰ C-265/04 *Bouanich* p. 48–56. I målet prövades de svenska reglerna om beskattning vid inlösen av aktier. För utomlands bosatta beskattades inlösenlikviden som utdelning (kupongskatt) medan den för i landet bosatta beskattades som kapitalvinst. Avdragsrätt för anskaffningsutgiften medgavs således bara i det sistnämnda fallet. Enligt skatteavtalet begränsades skattesatsen till 15 % samtidigt som avdrag för aktiernas nominella belopp medgavs. Se även Brokelind, C., ET 2006 s. 272.

⁹⁴¹ Se Kemmeren, E., 2006 s. 230–232 för liknande tolkning.

⁹⁴² C-522/04 *Kommissionen mot Belgien* p. 70.

en ömsesidig överenskommelse inte kan utesluta att ett hinder föreligger bekräftas även av rättsfallet C-311/08 *SGI* från januari 2010.⁹⁴³

7.4.3 Skatteavtal som neutraliserande faktor

Syftet med detta avsnitt är att analysera och besvara den andra del frågan, dvs. vad som avses med att ett hinder neutraliseras. Utgångspunkten för diskussionen tas i rättsfallet C-170/05 *Denkavit* från år 2006.

I målet *Denkavit* ägdes ett franskt bolag till lika delar av två bolag. Ett av de ägande bolagen var hemmahörande i Nederländerna och det andra i Frankrike. När utdelning lämnades till det nederländska bolaget källbeskattades utdelningen med 25 % i Frankrike medan utdelningen till det franska mottagande bolaget inte beskattades alls. Enligt skatteavtalet mellan Frankrike och Nederländerna fick källskatten i Frankrike inte överstiga 5 %. Det ålåg sedan Nederländerna att avräkna den franska källskatten mot den i Nederländerna uttagna skatten på utdelningen. Problemet var att utdelningen var skattefri i Nederländerna, varför någon avräkning inte kunde ske.

I målet uttalade EU-domstolen att från den tidpunkt när en medlemsstat (här Frankrike) även inkluderar i landet ej hemmahörande aktieägare i skattebasen närmar sig situationen för de utländska aktieägarna den situation som gäller för i landet hemmahörande aktieägare. De båda aktieägarna skulle därför behandlas lika. I målet konstaterade domstolen att ett hinder förelåg.⁹⁴⁴ Domstolen påpekade att skatteavtalen var en del av den rättsliga ram som var tillämplig i målet, varför de måste beaktas vid tillämpningen och tolkningen av gemenskapsrätten.⁹⁴⁵ Vidare konstaterade domstolen att det aktuella skatteavtalet och den nationella lagstiftningen inte neutraliserade den hindrande effekten på etableringsfriheten som identifierats i målet.⁹⁴⁶ En fråga är vad domstolen avser med uttrycket ”att neutralisera”. I den engelska språkversionen av motsvarande punkt i *Denkavit*-domen sägs:⁹⁴⁷

[...] 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 [...]

⁹⁴³ Se C-311/08 *SGI* p. 54–55 och Hilling, M., SN 2010 s. 227.

⁹⁴⁴ C-170/05 *Denkavit* p. 41.

⁹⁴⁵ C-170/05 *Denkavit* p. 45.

⁹⁴⁶ C-170/05 *Denkavit* p. 47.

⁹⁴⁷ C-170/05 *Denkavit* p. 47.

I den tyska versionen sägs:⁹⁴⁸

[...] ermöglicht die Anwendung des französisch-niederländischen Abkommens in Verbindung mit dem einschlägigen niederländischen Rechtsvorschriften es nicht, die Auswirkungen der Beschränkung der Niederlassungsfreiheit zu neutralisieren, [...]

Jag finner inte att de engelska och tyska språkversionerna ger något direkt svar på frågan. Två slutsatser som kan dras är att det inte handlar om att på den vanliga vägen (rule of reason-doktrinen) *rättfärdiga* hindret och att "neutraliseringen" av nackdelen ligger väldigt nära restriktionsprövningen, kanske så nära att man kan säga att det utgör en del av densamma.⁹⁴⁹ För att skilja dessa fall från de fall där hinder rättfärdigas används i det följande termen neutralisera. Poängen med att neutralisera ett hinder skulle vara att någon rättfärdigandeprövning inte behöver ske och därmed inte heller någon proportionalitetsbedömning.⁹⁵⁰ Jag tolkar *Denkavit* som att domstolen först konstaterade att ett hinder förelåg, men att exempelvis en avräkning hade kunnat neutralisera hindret. Jämförelsen görs således mellan en intern situation och en gränsöverskridande situation. I den interna situationen vägs en tillämpning av skatteavtalet in. Detta resonemang förefaller logiskt mot bakgrund av att domstolen i andra fall noterat att skatteavtalen utgör en del av den rättsliga ram som den interna rätten utgör.⁹⁵¹

Även i det efterföljande rättsfallet C-379/05 *Amurta* konstaterade domstolen att en tillämpning av ett skatteavtal kunde leda till att verkningarna av en restriktion för den fria rörligheten (för kapital) kunde neutraliseras.⁹⁵² Det är min uppfattning att dessa fall talar för hypotesen att skatteavtal beaktas i restriktionsprövningen och att de kan neutralisera ett hinder. Stöd för denna uppfattning finns även i efterföljande praxis.⁹⁵³

⁹⁴⁸ C-170/05 *Denkavit* p. 47.

⁹⁴⁹ Cejic, K., SN 2008 s. 266. Hilling ansluter sig till denna uppfattning, Hilling, M., SvSkT 2008 s. 624.

⁹⁵⁰ Se exempelvis C-265/04 *Bouanich* p. 48.

⁹⁵¹ Se fotnot 938 ovan.

⁹⁵² C-379/05 *Amurta* p. 83.

⁹⁵³ C-540/07 *Kommissionen mot Italien* p. 36–37 och C-562/07 *Kommissionen mot Spanien* p. 52, även om en annan terminologi användes i dessa mål.

En följdfråga är dock vilken stat som bär svaret för att en neutralisering sker och på vilket sätt det måste ske. Denna fråga behandlas i det följande.

7.4.4 Staters ansvar att neutralisera restriktioner

Det har ovan konstaterats att det av EU-domstolens praxis går att utläsa att ett skatteavtal kan neutralisera ett hinder. En närliggande fråga som diskuterats i såväl praxis som doktrinen är vilken stat som är skyldig att neutralisera hindret och på vilket sätt det måste ske.⁹⁵⁴ I november 2004 konstaterade EFTA-domstolen att den ”hindrande” staten inte kan förlita sig på att den andra staten undanröjer den olikbehandling som den hindrande statens lagstiftning medför.⁹⁵⁵ Tre år senare bekräftade EU-domstolen, som jag tolkar det, denna uppfattning i målet C-379/05 *Amurta*.⁹⁵⁶ Målet *Amurta* påminner till stor del om *Denkavit*.⁹⁵⁷ När det gäller frågan på vilket sätt ett skatteavtal kan neutralisera ett hinder är dock målet *Amurta* något tydligare än C-170/05 *Denkavit*. I *Amurta* prövades den nederländska lagstiftningen om beskattning (källstatsbeskattning) av utdelningar till utländska bolag. Någon utdelningsbeskattning av utdelning till nederländska bolag skedde inte. Domstolen fann precis som i *Denkavit* att skillnaden i beskattning på grund av var mottagaren hade sitt säte innebar en restriktion. 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 undanröja nackdelen.⁹⁵⁸ 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 och att så även skedde synes EU-domstolen acceptera att hindret neutraliserades.⁹⁵⁹ I arvsskattemålet C-379/05 *Arens-Sikken*

⁹⁵⁴ Se Ståhl, K., SN 2007 s. 353 och Vanistendael, F., ET 2007 s. 211 ff.

⁹⁵⁵ E-1/04 *Fokus Bank*. Målet handlade om källskatt på utdelning.

⁹⁵⁶ C-379/05 *Amurta* p. 78.

⁹⁵⁷ I *Amurta* prövades den fria rörligheten för kapital och i *Denkavit* etableringsfriheten. En jämförelse mellan fallen av hur domstolen bygger upp sitt resonemang gör dem dock slående lika.

⁹⁵⁸ C-379/05 *Amurta* p. 77–78.

⁹⁵⁹ C-379/05 *Amurta* p. 79, 83–84.

bekräftas att den hindrande staten inte kan förlita sig på den andra statens interna rätt för att neutralisera ett hinder.⁹⁶⁰

Min tolkning av EU-domstolens praxis är att den stat som uppställt ett hinder kan neutralisera detta genom att ingå skatteavtal med andra stater. Den hindrande staten kan genom skatteavtal se till att undanröja hindret t.ex. genom att avräkning sker och att denna leder till att en dubbelbeskattning inte sker. 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.

I rättsfallet C-540/07 *Kommissionen mot Italien* från år 2010 förtydligar domstolen denna praxis ytterligare (även om domstolen inte använder termen neutralisera i detta mål). I målet prövades italienska regler om källstatsbeskattning på utdelningar.⁹⁶¹ Utdelning som italienska bolag lämnade till utländska bolag beskattades hårdare än motsvarande utdelning till italienska bolag.⁹⁶² Italien menade dock att denna skillnad i behandling endast var skenbar eftersom även ingångna skatteavtal (och det italienska skattesystemets i dess helhet) måste beaktas. Italien åsyftade att ingångna skatteavtal möjliggjorde att den italienska skatten avräknades från den skatt som betalades i det andra landet. Domstolen bekräftade Italiens uppfattning.⁹⁶³ Även detta rättsfall stödjer slutsatsen att avräkning även kan ske av det andra landet och inte nödvändigtvis måste göras av den hindrande staten själv. Domstolen förtydligade dock denna slutsats i domen *Kommissionen mot Italien*. Domstolen konstaterade att den italienska lagstiftningen inte garanterade att en avräkning skedde i det andra landet med tillräckligt stort belopp för att kompensera den skillnad som de italienska reglerna gav upphov till. En förutsättning för att en kompensation skulle kunna ske var dels att den andra staten beskattade utdelningen, dels att så skedde med tillräckligt stort belopp. Av detta drog domstolen

⁹⁶⁰ C-43/07 *Arens-Sikken* p. 64–66. I målet behandlas fri rörlighet för kapital (arvsskatt). Något skatteavtal mellan Italien och Nederländerna fanns inte.

⁹⁶¹ Reglerna prövades mot fri rörlighet för kapital enligt EUF-fördraget och EES-avtalet.

⁹⁶² C-540/07 *Kommissionen mot Italien* p. 32–33.

⁹⁶³ C-540/07 *Kommissionen mot Italien* p. 34–37.

slutsatsen att Italien inte i samtliga fall kunde hävda att skillnaden komparerades genom ingångna skatteavtal.⁹⁶⁴

Sammanfattningsvis kan sägas att det enligt nyare praxis framstår som klart att en hindrande medlemsstat inte kan förlita sig på att den andra staten, med stöd av sin interna rätt, ensidigt ska neutralisera den hindrande statens missgynnande regler. Om däremot den hindrande staten och den andra staten genom avtal bestämmer att den andra staten ska neutralisera hindret kan så ske.⁹⁶⁵ Den hindrande staten måste dock kunna *garantera* att ingångna skatteavtal *fullständigt* undanröjer hindret.⁹⁶⁶ Det krävs därmed viss aktivitet från den hindrande statens sida för att neutralisera ett hinder, genom exempelvis att ingå skatteavtal.

7.4.5 Avslutande kommentarer

Syftet med detta avsnitt är att inledningsvis kort nämna några synpunkter på den terminologi som används av domstolen och som kommer att användas i det följande. Dessutom sammanfattas några viktiga slutsatser, vilka den kommande analysen i kapitel 8 baseras på.

Frågan om skatteavtalet *begränsar* den hindrande statens beskattningsrätt framstår som samma sak som att avtalet *neutraliserar* den hindrande verkan som en nationell bestämmelse kan ha (avsnitt 7.4.2–7.4.3). Domstolen är dock inte konsekvent i sin terminologi. På senare tid har även termen *kompensera* införts i domstolens praxis. I rättsfallet C-540/07 *Kommissionen mot Italien* användes denna term. Generaladvokaten använde däremot termen *neutraliseras* i motsvarande sammanhang i sitt förslag till avgörande i målet.⁹⁶⁷ Det framstår som att effekten av avtalens inverkan på de olika situationerna kan sägas vara densamma oavsett vilken term som används. Termen *neutralisera* har successivt börjat användas i doktrinen och jag ansluter mig till denna terminologi även i detta arbete. Som synonym till begreppet används även uttrycket att skatteavtalet *begränsar* den hindrande effekt som den nationella regeln har.

⁹⁶⁴ C-540/07 *Kommissionen mot Italien* p. 38–40. Se Hilling, M., SN 2010 s. 44 för en kommentar om domen och dess förhållande till OECD:s modellavtal. Se även C-487/08 *Kommissionen mot Spanien* p. 59–64 för motsvarande slutsatser.

⁹⁶⁵ C-379/05 *Amurta* p. 83.

⁹⁶⁶ Se C-540/07 *Kommissionen mot Italien* ovan och Hilling, M., SN 2010 s. 44.

⁹⁶⁷ I förslag till avgörande av generaladvokat Kokott i mål C-540/07 *Kommissionen mot Italien* p. 59 används termen *neutralisera*, jämfört med domstolens dom i målet (p. 38) där termen *kompensera* används.

Av avsnittet framgår att skatteavtalen kan neutralisera en hindrande regel i intern rätt. Detta innebär att det inte längre finns ett hinder. För att ett hinder ska neutraliseras krävs att detta sker genom en bestämmelse i ett skatteavtal och inte genom ett ensidigt åtagande från den andra avtalsslutande staten (i dess interna rätt).⁹⁶⁸ Vidare gäller att det måste finnas någon form av garanti för att neutraliseringen ska kunna ske. Praxis stöder även tesen att en ömsesidig överenskommelse inte kan leda till att ett hinder neutraliseras.

7.5 Medlemsstaternas parallella utövande av beskattningsrätten (skillnader)

7.5.1 Allmänt

I avsnitt 7.3.3.4 ovan har slutsatsen dragits att domstolen vanligtvis studerar det potentiellt hindrande landets lagstiftning för att bedöma om ett hinder föreligger (lokal jämförelsemetod). I detta avsnitt behandlas några fall när olägenheter uppstår på grund av att två stater utövar sina beskattningsanspråk parallellt.

Relaterat till den jämförelseanalysen som presenterats i kapitlet torde en skillnad inte ses som en negativ särbehandling, eftersom den inte uppkommer enbart på grund av den ”hindrande” statens lagstiftning. En skillnad, som inte utgör ett hinder, uppstår på grund av att *två stater* utövar sin beskattningsrätt. Kopplat till avsnitt 7.3.3.4 ovan och den terminologi som användes där, synes vi nu tala om en global jämförelsemetod. I doktrinen har olika försök gjorts för att systematisera domstolens praxis. Ett sådant försök har varit att göra en åtskillnad mellan hinder, skillnader och s.k. kvasiinskränkningar.⁹⁶⁹ Hinder uppstår som

⁹⁶⁸ Till detta kan tilläggas praxis som inneburit att inte heller den hindrande staten genom intern lagstiftning än så länge har ansetts kunna neutralisera ett hinder. Se exempelvis C-269/07 *Kommissionen mot Tyskland* p. 95 (neutralisering genom uppskovsförfarande) och C-440/08 *Gielen* p. 50–54 (neutralisering genom valfrihet). För en analys av *Gielen*-målet i förhållande till de svenska reglerna i SINK och A-SINK se Cejje, K., SN 2010 s. 557–560.

⁹⁶⁹ Terra & Wattel var de första som identifierade denna företeelse. Se Terra, B. & Wattel, P., 2001 s. 41 ff. Terra & Wattel använder sig av benämningen *dislocations* och *disparities* (skillnader). Weber använder sig av termen *disparities* (dock med en annan innebörd än Terra & Wattel). Generaladvokat Geelhoed använde sig av termen *kvasiinskränkningar* (se exempelvis förslag till avgörande i mål C-374/04 *ACT Group*

nämnts ovan oftast av ett lands lagstiftning, medan de andra två typerna anses uppkomma pga. av två länder utövar sin beskattningsrätt parallellt. De två senare företeelserna utgör inte hinder.⁹⁷⁰

Eftersom medlemsstaterna fortfarande har bestämmanderätten att utforma sina skattesystem är dessa av naturliga skäl olika.⁹⁷¹ Frågan om exempelvis olika höga skattesatser i medlemsstaterna utgör ett hinder eller inte kan utgöra en sådan olikhet. En central fråga är om sådana olikheter eller skillnader är förenliga med EUF-fördragets krav på fri rörlighet. Det finns numera ett flertal rättsfall som stödjer slutsatsen att EU-domstolen accepterar vissa skillnader mellan medlemsstaternas skattesystem och att dessa inte innebär att ett hinder föreligger.⁹⁷² I det följande används även termen skillnad för att beteckna de olägenheter som uppstår pga. av att medlemsstaterna utövar sin beskattningsrätt parallellt.⁹⁷³ Även i doktrinen synes man överens om att dessa får förekomma.⁹⁷⁴

När två stater parallellt utövar sin beskattningsrätt kan internationell dubbelbeskattning uppkomma. I följande avsnitt diskuteras huruvida internationell dubbelbeskattning utgör ett hinder eller en s.k. skillnad. I avsnitt 7.5.3 diskuteras förekomsten av s.k. kvasiinskränkningar.

Inledningsvis ska här kort nämnas ett av EU-domstolens mål från år 2005 som ett exempel på ett fall där en skillnad mellan medlemsstaternas skattesystem har accepterats av EU-domstolen.⁹⁷⁵ I målet C-403/03 *Schempp* konstaterade domstolen att de tyska reglarna om avdragsrätt för underhållsbidrag inte utgjorde en restriktion. Reglarna innebar att den som betalade underhållsbidrag till en i Tyskland bosatt person fick

Litigation p. 37–40). I begreppet lade Geelhoed såväl skillnader som en fördelning av skattebasen.

⁹⁷⁰ Terra, B.J.M. & Wattel, P.J., 2008 s. 68 f.

⁹⁷¹ Beskattningen ska dock *utövas* på så sätt att den inte hindrar den fria rörligheten, se även vidarehänvisningarna i fotnot 700 ovan.

⁹⁷² Se exempelvis C-336/96 *Gilly*; C-387/01 *Weigel*; C-365/02 *Lindfors*; C-403/03 *Schempp*; C-513/03 *van Hilten*; C-513/04 *Kerckhaert* p. 20; C-298/05 *Columbus Container* p. 43; C-194/06 *OESF* p. 37; C-293/06 *Deutsche Shell* p. 42 (dock inte i det särskilda fallet avseende valutakursförluster); C-67/08 *Block* p. 28 och C-128/08 *Damseaux* p. 27.

⁹⁷³ Under senare år har EU-domstolen även använt termen skillnad som en synonym till restriktion eller hinder. Se fotnot 893 ovan.

⁹⁷⁴ Ståhl, K. & Persson Österman, R., 2006 s. 96; Dahlberg, M., Springer 2007 s. 175 och s. 181; Terra, B.J.M. & Wattel, P.J., 2008 s. 68–69; Weber, D., Intertax 2006 s. 589 f.; Douma, S., ET 2006 s. 524 f.

⁹⁷⁵ C-403/03 *Schempp*. Douma, S., ET 2006 s. 524 f. hänvisar även till C-336/96 *Gilly* och C-513/03 *van Hilten*.

avdrag, eftersom bidragen var skattepliktiga. Någon effektiv beskattning krävdes dock inte. Om betalning gjordes till en i utlandet bosatt person krävdes på samma sätt att bidraget var skattepliktigt för att avdrag skulle medges. I det aktuella fallet var bidragen inte skattepliktiga i mottagarens hemviststat, varför avdrag inte medgavs. Domstolen menade att skillnader mellan staters lagstiftning inte kunde utgöra ett hinder.

7.5.2 Internationell dubbelbeskattning – ett hinder eller en skillnad?

När stater utövar sin beskattningsrätt i gränsöverskridande situationer uppstår ofta internationell dubbelbeskattning. Det har länge varit oklart hur EU-domstolen har sett på fenomenet internationell dubbelbeskattning.⁹⁷⁶ I doktrinen har uppfattningen att den dubbla beskattningen utgör ett hinder framförts.⁹⁷⁷ I och med domstolens dom i målet C-513/04 *Kerckhaert* från år 2006 synes det numera vara en allmän uppfattning att internationell dubbelbeskattning inte utgör ett hinder.⁹⁷⁸ I målet, som avgjordes av stora avdelningen, prövades de belgiska reglerna om beskattning av utdelningar. Enligt reglerna beskattades mottagaren för utdelningar med 25 % för såväl inhemska som utländska utdelningar. Någon avräkning medgavs dock inte för den källskatt som den utländske utdelningsmottagaren fått betala i källstaten (Frankrike).

Domstolen konstaterade att någon åtskillnad mellan utdelningar från bolag med hemvist i Belgien och från bolag med hemvist i annan medlemsstat inte gjordes, på aktieägarnivå. Lika fall behandlades således lika. Den ofördelaktiga konsekvensen av dubbelbeskattning som uppstod för *Kerckhaert* på den utländska utdelningen berodde, enligt EU-domstolen, på att två medlemsstater utövade sin beskattningsrätt parallellt. Domstolen erinrade slutligen om att dubbelbeskattningsavtal syftar till att lindra de negativa effekter som två parallella skattesystem

⁹⁷⁶ Se exempelvis EU-domstolens praxis C-336/96 *Gilly* och C-385/00 *de Groot* samt Ståhl, K. & Persson Österman, R., s. 122 f.

⁹⁷⁷ Vanistendael, F., ET 2006 s. 418 f. Uppfattningen framfördes före det att *Kerckhaert* avgjordes.

⁹⁷⁸ C-513/04 *Kerckhaert*. Målet avgjordes av stora avdelningen. Ståhl, K., SN 2007 s. 358; Weber, D., Helsinki 2007 avsnitt 3.2.1; Berglund, M., SN 2008 s. 116 och Kristoffersson, E., SvSkT 2009 s. 1091.

kan ha, samt att gemenskapsrätten på dess nuvarande stadium inte innehåller några kriterier för behörighetsfördelning av beskattningsrätt mellan medlemsstaterna.⁹⁷⁹ Domstolen underströk även att skatteavtalet inte var föremål för tolkning i det aktuella fallet.

Av *Kerckhaert*-domen drar jag slutsatsen att internationell dubbelbeskattning inte utgör ett förbjudet hinder, utan snarare något som uppstår på grund av att stater parallellt utövar sina beskattningsanspråk. Troligtvis kan man se den som en form av skillnad. Slutsatsen, att internationell dubbelbeskattning inte utgör ett hinder, är dock svår att förena med C-385/00 *de Groot* och EU-domstolens praxis från socialavgiftsområdet (domen C-302/98 *Sehrer*.) Hilling tolkar *de Groot*-fallet som att domstolen underkände såväl de interna reglerna som skatteavtalens regler som stridande mot den fria rörligheten. Enligt domstolen var hemviststaten skyldig att undanröja merbeskattningen som uppstod när endast delar av de personliga avdragen medgavs. De är således inte tillåtet att begränsa rätten till personliga avdrag genom att fördela avdragen på den totala inkomsten och på så sätt låta en person med utländsk inkomst missgynnas i förhållande till en rent intern situation.⁹⁸⁰ Hilling förklarar skillnaden med att merbeskattningen som skedde i C-336/96 *Gilly* och *Kerckhaert* var ett resultat av att den gränsöverskridande aktiviteten beaktades av två parallella beskattningsanspråk från två stater. I *de Groot* beaktades enbart ett lands skatteregler. Som framgår av avsnittet ovan utgör ett parallellt utövande av beskattningsrätten av två stater inte ett hinder. Jag delar Hillings uppfattning.⁹⁸¹ Ytterligare en förklaring kan dock vara att det i *de Groot* handlade om personliga avdrag. Det synes vara fast praxis från EU-domstolen att dessa ska beaktas enligt den s.k. *Schumacker*-doktrinen⁹⁸².

I *Sehrer*-domen ansågs det utgöra ett hinder för den fria rörligheten för arbetstagare att såväl hemviststaten som den tidigare arbetsstaten tog ut socialavgifter på bruttobeloppet av den utländska tilläggspensionen. En jämförelse med *Sehrer*-domen kan vara relevant eftersom de sociala avgifterna torde kunna likställas med skatter. Grunden för ett sådant likställande är att de är tvingade och inte kopplade till någon

⁹⁷⁹ C-513/04 *Kerckhaert* p. 17–22.

⁹⁸⁰ Hilling, M., SvSkT 2008 s. 726.

⁹⁸¹ Hilling, M., SvSkT 2008 s. 729 f.

⁹⁸² Se rättsfallet C-279/93 *Schumacker*.

direkt förmån.⁹⁸³ *Sehrer*-domen säger att dubbla avgifter på samma inkomst utgör ett hinder enligt fördraget. På motsvarande sätt borde uttagandet av dubbla skatter på samma inkomst utgöra ett hinder. Av vad som framgått ovan beslutade EU-domstolen i målet *Kerckhaert* att den dubbla beskattningen inte utgjorde ett hinder. Enligt min mening är *Kerckhaert*-målet det mest relevanta målet i detta sammanhang dels för att det handlar om direkt beskattning, dels för att det är avgjort av stora avdelningen. Ståhl & Persson Österman nämner i samband med en analys av *Sehrer*-domen att domstolen i andra sammanhang (än internationell dubbelbeskattning) upprätthållit en strängare praxis när det gäller socialavgifter än när det gäller skatter.⁹⁸⁴ Detta skulle kunna vara en förklaring till att de två mål typerna behandlas olika.⁹⁸⁵ Ytterligare en aspekt kan vara att det finns skatteavtal som syftar till att undanröja den dubbla beskattningen när det gäller direkta skatter men inte när det gäller sociala avgifter. I just *Kerckhaert* påpekade dock domstolen att skatteavtalen inte var föremål för prövning. Eventuellt är det dock en bakomliggande omständighet som kan ha påverkat utgången.

I det efterföljande målet C-128/08 *Damseaux* behandlades motsvarande fråga som i *Kerckhaert* men nu tillsammans med det aktuella skatteavtalet mellan Belgien och Frankrike. Domstolen konstaterade återigen att ett parallellt utövande av beskattningsrätten inte utgör ett hinder såvida det inte i sig är diskriminerande. Att tillämpa skatteavtalen faller utanför EU-domstolens kompetens.⁹⁸⁶ Eftersom området fortfarande är oharmoniserat är det medlemsstaternas uppgift att fördela beskattningsrätten och förhindra dubbelbeskattning. Detta innebär dock inte att hemviststaten (Belgien) var skyldig att undanröja den internationella dubbla beskattningen.⁹⁸⁷

Av *Kerckhaert* och *Damseaux* drar jag två slutsatser. Den första är att internationell juridisk dubbelbeskattning inte utgör ett hinder för de

⁹⁸³ Jämför exempelvis LLMS, 2009 s. 5.

⁹⁸⁴ Ståhl, K. & Persson Österman, R., 2006 s. 122. Se även Hilling och målet C-96/08 *CIBA* jämfört med de förenade målen C-369/96 och C-376/96 *Arblade m.fl.*, Hilling, M., SN 2010 s. 552.

⁹⁸⁵ Erhag delar författarnas uppfattning och manar till försiktighet när det gäller att dra analogier mellan socialförsäkringsområdet och skatterätten. Erhag, T., 2002 s. 199.

⁹⁸⁶ C-298/05 *Columbus Container* p. 46.

⁹⁸⁷ C-128/08 *Damseaux* p. 31–34.

fria rörligheterna i fördraget.⁹⁸⁸ Den andra slutsatsen är att det inte är EU-domstolens sak att avgöra vilken av de båda staterna som ska undanröja den dubbla beskattningen.⁹⁸⁹ Jag delar således inte uppfattningen att man av *Gilly*-målet kan dra slutsatsen att EU-domstolens uppfattning är att källstatens beskattningsanspråk går före hemviststatens anspråk och att detta resonemang är ett utflöde av OECD:s modellavtal.⁹⁹⁰ Jag uppfattar att domstolen gör ett tydligt avståndstagande från denna tolkning i *Damseaux*.⁹⁹¹

Att domstolen i *Kerckhaert* betonade att skatteavtalet inte var föremål för tolkning beror sannolikt på att Belgien inte hade frågat om avtalets inverkan. Senare praxis stödjer tesen att skatteavtalen har betydelse för restriktionsprövningen (se avsnitt 7.4).

7.5.3 Andra typer av skillnader (kvasiinskränkningar)

Som framkommit i föregående avsnitt utgör internationell juridisk dubbelbeskattning ett resultat av att två stater utövar sina beskattningsanspråk parallellt. Detta torde kunna klassificeras som en skillnad och anses inte utgöra ett hinder. I avsnitt 7.5.1 ovan har även den i doktrinen presenterade systematiseringen av domstolens praxis såsom tillåtna kvasiinskränkningar nämnts.⁹⁹² Syftet med detta avsnitt är kort att studera huruvida denna systematisering är ändamålsenlig och om den kan bringa ytterligare ljus över EU-domstolens praxis.

Jag vill göra läsaren observant på att diskussionen i det följande är en mycket förenklad redogörelse för den diskussion som förekommit i

⁹⁸⁸ I en artikel från år 2009 presenteras uppfattningen att målen (*Kerckhaert*, *Block* och *Damseaux*) inte ska tolkas som att internationell juridisk dubbelbeskattning är tillåten även om det inte utgör ett hinder för fördragsartiklarna. Författaren menar att utgångspunkten måste tas i att ett mål med EG-fördraget är att undvika dubbelbeskattning, dels mot bakgrund av artikel 293 EG, dels mot bakgrund av att en internationell dubbelbeskattning har en negativ effekt på den inre marknaden. Cerioni, L., BFIT 2009 s. 543–556. Se dock även C-96/08 *CIBA* p. 25–29 för ytterligare stöd för att internationell dubbelbeskattning inte utgör ett otillåtet hinder.

⁹⁸⁹ Se även Wattel, P., ECTR 2003 s. 199; Weber, D., Helsinki 2007 avsnitt 3.2.1. För en delvis annan uppfattning se Vanistendael, F., ET 2006 s. 418–420.

⁹⁹⁰ Wattel, P., ECTR 2003 s. 199; generaladvokat Geelhoed i förslag till avgörande i målet C-374/04 *ACT Group Litigation* p. 51. För ytterligare kritik av denna uppfattning se Dahlberg, M., Springer 2007 s. 182 och Cordewener, A., 2007 s. 65.

⁹⁹¹ Eventuellt kunde detta utläsas redan år 2008 av rättsfallet C-194/06 *OESF* p. 41, där domstolen uttalade att en hemviststat inte behöver undanröja den tyngre beskattningen som sker pga. källstatens skattesystem.

⁹⁹² Se fotnot 969 ovan.

skatterättslig doktrin. Poängen med en kvasiinskränkning är att den inte utgör ett hinder enligt förespråkarnas synsätt. Kvasiinskränkningar torde innebära att en ofördelaktig skatteeffekt har orsakats av att inkomsten anses uppkommen i *två* jurisdiktioner. Ett behov av att dela skattebasen mellan de två jurisdiktionerna uppstår.⁹⁹³ Terra och Wattel ger främst två exempel på kvasiinskränkningar. Det första exemplet är när internationell dubbelbeskattning uppstår.⁹⁹⁴ Det andra exemplet utgörs av fall där en stat har begränsat sin beskattningsrätt genom att inte beskatta vissa utländska inkomster. I dessa fall borde staten inte heller vara förpliktigad att beakta kostnader hänförliga till den undantagna utländska inkomsten. Dessa två fall anses således inte utgöra restriktioner enligt författarna.⁹⁹⁵

Personligen uppfattar jag mycket av det som Terra och Wattel liksom Weber beskriver som ett utfall av en bristande matchning mellan positiva inkomster och avdragsgilla kostnader/förluster och en rätt för medlemsstaterna att själva fördela beskattningsrätten (av inkomster och förluster) mellan sig. Författarna verkar mena att EU-domstolen borde respektera denna bristande matchning och att den inte utgör en förbjuden restriktion. Terra och Wattel säger därutöver att den borde beaktas som ett allmänintresse.⁹⁹⁶

Jag anser att frågan är allt för komplex för att kunna dra slutsatsen att kvasiinskränkningar utgör en separat kategori av tillåtna begränsningar och ansluter mig till den kritik som bland annat Douma har riktat mot företeelsen.⁹⁹⁷ Douma menar att det inte på ett tillfredställande sätt går att definiera vad som avses med kvasiinskränkningar. De definitioner som presenterats av såväl Wattel som Geelhoed gör ingen åtskillnad mellan vad som avses med kvasiinskränkningar och vad som avses med förbjudna restriktioner. Douma visar på detta genom att poängtera att Wattel anser att C-319/02 *Manninen* är feldömt och bor-

⁹⁹³ Terra, B.J.M. & Wattel, P.J., 2008 s. 69 f. Författarna använder benämningen *dislocations*.

⁹⁹⁴ Terra, B.J.M. & Wattel, P.J., 2008 s. 72 f. Jag har ovan mer eller mindre kallat detta en skillnad (*disparities*) eftersom det är ett resultat av att två stater parallellt utövar sin beskattningsrätt.

⁹⁹⁵ Även om Weber använder en annan terminologi (*disparities*) så ansluter han sig huvudsakligen i materiellt hänseende till det ovan sagda. Weber, D., Intertax 2006 s. 596.

⁹⁹⁶ Terra, B.J.M. & Wattel, P.J., 2008 s. 72 f. Något förvirrande kan det tyckas eftersom vi då helt plötsligt hamnar i de olika sätten att rättfärdiga en inskränkning.

⁹⁹⁷ Douma, S., ET 2006 s. 532 f.

de ha fallit inom kategorin kvasiinskränkningar.⁹⁹⁸ Geelhoed däremot verkar ha ansett att *Manninen* helt korrekt utgör en diskriminering.⁹⁹⁹ Det är min uppfattning att när de två främsta förespråkarna (Wattel och Geelhoed) för en och samma företeelse (kvasiinskränkningar) klassificerar ett och samma rättsfall på olika sätt utgör det ett exempel på svårigheten att definiera vad som verkligen avses med fenomenet.¹⁰⁰⁰

Jag menar således att fenomenet kvasiinskränkningar är diffust och olyckligt konstruerat. För mig framstår det som om det författarna egentligen försöker säga torde gå att få in i det som i andra sammanhang går under benämningen territorialitetsprincipen och rätten att fördela och begränsa beskattningsrätten mellan stater. Det finns dessutom flera mål från EU-domstolen där territorialitetsprincipen har beaktats i restriktionsprövningen.¹⁰⁰¹ Två av dessa mål är C-250/95 *Futura* och C-345/04 *CELG*.¹⁰⁰²

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 punkt 22 att det luxemburgska systemet överensstämde med den *skatterättsliga territorialitetsprincipen* och därför inte kunde anses innebära vare sig en 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.¹⁰⁰³ Kravet ansågs inte utgöra ett hinder för den fria rörligheten att tillhandahålla tjänster.¹⁰⁰⁴ Domstolen motiverade detta med att det

⁹⁹⁸ Denna uppfattning delas av Weber (som dock kallar detta en skillnad). Weber, D., Helsinki 2007 avsnitt 3.1.4 och Weber, D., Kluwer 2006 s. 30 f.

⁹⁹⁹ Douma, S., ET 2006 s. 532.

¹⁰⁰⁰ Ytterligare kritik har framförts av Dahlberg och Vanistendael. Se Dahlberg, M., Springer 2007 s. 181 f. och Vanistendael, F., ET 2006 s. 417 f.

¹⁰⁰¹ C-250/95 *Futura*; C-345/04 *CELG*; C-39/04 *Laboratoires Fournier*; C-374/04 *ACT Group Litigation* och C-379/05 *Amurta*.

¹⁰⁰² Vanligtvis brukar territorialitetsprincipen diskuteras som en rättfärdigandegrund. Se Ståhl, K. & Persson Österman, R., 2006 s. 156–160; Dahlberg, M., 2007 s. 246–250 och Helminen, M., 2009 s. 125 f.

¹⁰⁰³ C-345/04 *CELG* p. 4–6.

¹⁰⁰⁴ C-345/04 *CELG* p. 27. Texten hänvisar till artikel 59 som senare fått nummer 49 EG och numera artikel 56 EUF.

av domstolens praxis framgår att ett sådant beskattningssystem är förenligt med *territorialitetsprincipen*.¹⁰⁰⁵

Slutsatsen är att territorialitetsprincipen kan tolkas som att den ger en stat rätt att knyta kostnader som uppstått inom ett territorium (i näringsverksamheter) till intäkter som uppkommit inom samma territorium. Detta borde innebära 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.¹⁰⁰⁶

Sammanfattningsvis kan noteras att systematiseringen avseende s.k. kvasiinskränkningar förefaller ge upphov till fler frågor än svar. Det förefaller inte möjligt att dra några generella slutsatser utifrån EU-domstolens praxis i denna fråga. En intressant aspekt förefaller dock vara att territorialitetsprincipen även används i restriktionsprövningen.¹⁰⁰⁷

7.6 Sammanfattande slutsatser

I detta kapitel har jag försökt att besvara en rad frågor som är av intresse för den kommande analysen av huruvida de olika kategorierna av utflyttningsskatter utgör hinder för de fria rörligheterna i EUF-fördraget. Svaren på dessa frågor utgör utgångspunkter för den fortsatta analysen.

För att kunna avgöra om en utflyttningsskatteregel utgör ett förbudet hinder enligt EUF-fördraget måste en prövning göras i två steg. För det första måste det prövas huruvida ett hinder föreligger. För det andra huruvida hindret kan rättfärdigas. I rättfärdigandet ligger även att

¹⁰⁰⁵ C-345/04 *CELG* p. 22 med vidarehänvisning till C-250/95 *Futura* p. 21–22 (se ovan) samt C-446/03 *Marks & Spencer* p. 39 (som dock avser territorialitetsprincipen i rättfärdigandeprovningen). Se Smit, D.S. & Kiegebeld, B.J., 2008 s. 101, för uppfattningen att territorialitetsprincipen används som en rättfärdigandegrund i rättsfallet.

¹⁰⁰⁶ Att det är skillnad när det handlar om obegränsat skattskyldiga personer kan rättsfallet C-152/03 *Ritter-Coulais* vara ett exempel på. I rättsfallet utgjorde det ett hinder för den fria rörligheten för arbetstagare att underskott av fastighet i utlandet inte beaktades när skattesatsen för en obegränsat skattskyldig person skulle fastställas trots att motsvarande överskott beaktades (p. 41).

¹⁰⁰⁷ Se avsnitt 9.5 nedan om dess betydelse i rättfärdigandeprovningen.

regeln måste vara proportionerlig. Detta avsnitt har behandlat restriktionsprövningen, dvs. det första ledet. Hinder och restriktion är två termer som används synonymt i denna avhandling.

Min utgångspunkt är att EU-domstolen gör en restriktionsprövning i två steg; (1) ett gränsöverskridande moment som skyddas av en fördragsfrihet måste identifieras och (2) en jämförelse måste göras. Det första steget torde inte ge upphov till några tolkningsproblem när det gäller utflyttningsbeskattning. Det andra steget framstår som mer komplicerat varför fokus i avsnittet har lagts på detta steg. Vanligtvis sker jämförelsen mellan en inhemsk situation och en gränsöverskridande situationen (vertikal jämförelse). Denna jämförelse måste leda till ett negativt särbehandlande av den gränsöverskridande situationen för att en restriktion ska föreligga, även om avvikelser i praxis förekommer.

Frågan om EU-domstolen även beaktar inflyttningsstatens skattesystem i jämförelsen har ventilerats i avsnitt 7.3.3.4. Inte heller när det gäller denna fråga är praxis koherent. Det förefaller dock som att EU-domstolen vanligtvis studerar det hindrande landets lagstiftning (lokal jämförelsemetod). Om ett skatteavtal aktualiseras görs jämförelsen efter det att avtalet har beaktats.

Domstolen har i sin praxis accepterat att beaktandet av skatteavtal kan medföra att ett hinder kan neutraliseras. En viktig skillnad mellan fallet att ett hinder neutraliseras i restriktionsprövningen och fallet att hindret kan rättfärdigas i ett senare led är att det första fallet inte behöver genomgå det nålsöga som proportionalitetstestet innebär (se avsnitt 7.4).

I avsnitt 7.5 har slutsatsen dragits att en negativ konsekvens som uppstår pga. ett parallellt utövande av medlemsstaternas beskattningssystem inte i sig utgör ett hinder. Dessa benämns i avhandlingen för skillnader. Detta stödjer tesen att det endast är den hindrande statens lagstiftning som normalt sett beaktas i jämförelsen. Även om ett parallellt utövande av medlemsstaternas beskattningssystem leder till internationell dubbelbeskattning kan domstolens praxis tolkas som att det inte utgör ett hinder. Att undvika internationell dubbelbeskattning ligger utanför EU-domstolens kompetens och utgör i dagsläget inte ett hinder i sig. Skillnader i form av s.k. kvasiinskränkningar har diskuterats och avfärdats. Praxis kan dock tolkas som att det inte utgör ett hinder att av en begränsat skattskyldig person kräva att avdragsgilla kostnader har ett direkt samband med skattepliktiga inkomster som uppkommit inom territoriet.

I följande kapitel analyseras huruvida de olika kategorierna av utflyttningsskatter utgör hinder. Analysen sker mot bakgrund av de tentativa slutsatser som dragits i detta kapitel.

8 Restriktionsprövning av utflyttningsbeskattningsregler avseende kapitalökningar

8.1 Inledning

Syftet med detta kapitel är att undersöka om de olika kategorierna av utflyttningsskatter kan anses utgöra hinder mot de fria rörligheterna i EUF-fördraget. EU-domstolens restriktionsprövning sker vanligtvis genom en modell där ett gränsöverskridande moment som omfattas av en fördragsfrihet identifieras (1). Som framkommit i avsnitt 7.3.2 torde detta första steg inte föranleda några större problem vid en prövning av utflyttningsskatterna. Enligt den definition av utflyttningsskatt som används i avhandlingen krävs att ett gränsöverskridande moment företas för att en utflyttningsregel ska aktualiseras. Någon av de vanligaste fördragsfriheterna¹⁰⁰⁸ omfattar detta gränsöverskridande moment. Det är främst det andra steget i modellen (jämförelsen) som kommer att analyseras i själva prövningen i detta kapitel.

Stor vikt i analysen läggs vid hur EU-domstolen har resonerat i liknande frågor och i liknande fall. När EU-domstolens praxis refereras analyseras både steg 1 och 2 i restriktionsmodellen.¹⁰⁰⁹ Efter det att domstolens praxis refererats och analyserats i förhållande till modellen (avsnitt 8.x.2) görs en jämförelseanalys i förhållandet till de olika kategorierna av utflyttningsskatter (avsnitt 8.x.3).¹⁰¹⁰ I jämförelseanalysen

¹⁰⁰⁸ Se exempelvis fri rörlighet för personer (45 och 39 EUF) och fri rörlighet för unionsmedborgare (21 EUF).

¹⁰⁰⁹ Se avsnitt 7.3.1 ovan.

¹⁰¹⁰ Denna benämns i rubriksättningen för restriktionsprövning, även om det första steget i restriktionsmodellen inte analyseras närmare.

prövas de tentativa slutsatser som dragits i kapitel 7 i förhållande till de av domstolen prövade situationerna.

Avsnittet är disponerat utifrån de olika kategorierna och exemplen av utflyttningsskatter som identifierades i avsnitt 1.2.3. De administrativa krav som ofta ställs i samband med utflyttningsskatter analyseras särskilt. Kapitlet avslutas med en kort sammanfattning av de slutsatser som dras i kapitlet.

8.2 OL-regler

8.2.1 Inledning

Syftet med detta avsnitt är att analysera huruvida OL-regler utgör hinder mot de fria rörligheterna i EUF-fördraget. Fallet som primärt analyseras är en situation där en intern regel stadgar att utflyttningsstaten beskattar latent värdeökningar på tillgångar direkt vid utflyttningstillfället. Den värdeökning som beskattas har uppstått innan flytten. Inledningsvis analyseras hur EU-domstolen har tillämpat restriktionsmodellen i sin praxis avseende utflyttningsbeskattning av OL-regler. Det finns två mål där tydliga OL-regler har prövats av EU-domstolen. Målen är C-9/02 *Lasteyrie* och C-470/04 *N*. Jag har även tolkat en av de belgiska reglerna som var föremål för prövning i C-522/04 *Kommissionen mot Belgien* och en av de tyska reglerna i C-269/07 *Kommissionen mot Tyskland* som OL-regler. Dessa fyra rättsfall kommer att diskuteras och analyseras i det följande avsnittet (8.2.2). I det efterföljande avsnittet (8.2.3) diskuteras huruvida en beskattning enligt en OL-regel, med beaktande av efterföljande praxis från EU-domstolen, utgör ett hinder eller inte.

8.2.2 EU-domstolens praxis avseende OL-regler

I detta avsnitt refereras fyra rättsfall från EU-domstolen. Målen är *Lasteyrie*, *N*, *Kommissionen mot Belgien* och *Kommissionen mot Tyskland*. Fokus i referaten ligger på hur EU-domstolen har tillämpat restriktionsprövningens två steg i rättsfallen. Störst vikt läggs vid det andra steget även om några intressanta aspekter på det första steget lyfts fram.

Den första frågan som domstolen hade att ta ställning till i *Lasteyrie* var huruvida någon fördragsfrihet hade utnyttjats. Den nederländska och tyska regeringen gjorde nämligen gällande att någon fördragsfrihet inte hade utnyttjats varför EU-domstolen inte borde ha tagit upp målet till prövning.¹⁰¹¹ *Lasteyrie* uppgav dock att han hade flyttat sitt skatterättsliga hemvist till Belgien för att utöva yrkesverksamhet där.¹⁰¹² EU-domstolen påpekade i sitt avgörande att det är den nationella domstolen som ska bedöma omständigheterna i målet innan den begär ett förhandsbesked från EU-domstolen. Eftersom den franska domstolen synes ha funnit att etableringsfriheten hade utnyttjats var EU-domstolen tvungen att ta ställning till frågan om utflyttningskattens förenlighet med fördraget.¹⁰¹³

Det synes som om EU-domstolen tog sin utgångspunkt i att *Lasteyrie* gjorde bruk av rätten till fri etablering och att den tog sig uttryck i att han flyttade sitt skatterättsliga hemvist till Belgien. Det gränsöverskridande elementet torde således utgöras av den fysiska flytten av *Lasteyrie* som person (steg 1).

I *N*-målet prövades inledningsvis förhållandet mellan artikel 21 EUF (unionsmedborgarens rätt att fritt röra sig och uppehålla sig inom unionen)¹⁰¹⁴ och artikel 49 EUF (etableringsrätten)¹⁰¹⁵. EU-domstolen konstaterade kort att artikel 21 EUF föreskriver en allmän rätt för unionsmedborgare att fritt röra sig och uppehålla sig inom medlemsstaternas territorium. Denna rätt kommer till särskilt uttryck i artikel 49 EUF. Artikel 49 EUF har företräde (lex specialis) och det är endast om den inte är tillämplig som artikel 21 EUF ska prövas.¹⁰¹⁶

Efter att ha kommit till denna slutsats diskuterade domstolen huruvida artikel 49 EUF var tillämplig i fallet *N*.¹⁰¹⁷ Den nederländska regeringen ansåg att det måste förekomma en ekonomisk verksamhet för

¹⁰¹¹ C-9/02 *Lasteyrie* p. 19. Jämför dock fotnot 781 ovan om Martins teori om ogiltighetsförklarandet av den nationella rättsakten.

¹⁰¹² C-9/02 *Lasteyrie* p. 20.

¹⁰¹³ C-9/02 *Lasteyrie* p. 41.

¹⁰¹⁴ Artikel 18 EG.

¹⁰¹⁵ Artikel 43 EG.

¹⁰¹⁶ C-470/04 *N* p. 21–23. Även generaladvokat Kokott kom till denna slutsats i sitt förslag till avgörande, se närmare förslag till avgörande i målet C-470/04 p. 24–25. Kemmeren anser dock att domstolen i fallet C-135/99 *Elsen* p. 36 kom till motsatt slutsats, se Kemmeren, E., 2006 s. 228. Enligt EU-domstolens dom startade *N* en bondgård med äppelodlingar fem år efter flytten (p. 15).

¹⁰¹⁷ C-470/04 *N* p. 24–29. Enligt Verbeek flyttade *N* till Storbritannien för att njuta av sin pension, Verbeek, P., TNI 2005 s. 224.

att etableringsfriheten ska kunna tillämpas. Domstolen redogjorde för tidigare praxis och menade att begreppet etablering är ett vittomfattande begrepp som innebär en möjlighet för en person som är bosatt i gemenskapen att stadigvarande och kontinuerligt delta i det ekonomiska livet i en annan medlemsstat än ursprungsstaten.¹⁰¹⁸ Domstolen menade att om en skattskyldig äger 100 procent av aktierna i ett bolag som har sitt säte i en annan medlemsstat så omfattas han helt klart av fördragets bestämmelser om etableringsfriheten.¹⁰¹⁹ En gemenskapsmedborgare som är bosatt i en medlemsstat och innehar kapital som ger honom betydande inflytande över bolagets beslut (dvs. ger honom en möjlighet att bestämma över bolaget verksamhet) omfattas av etableringsfriheten. Så är alltid fallet om han innehar 100 % av bolagsandelarna, enligt domstolen. Därefter tittade domstolen på omständigheterna i fallet och konstaterade att N efter utflyttningen hade sitt hemvist i en medlemsstat (Storbritannien) och samtliga aktier i bolag som var etablerade i en annan medlemsstat (Nederländska Antillerna). Det synes därmed som att domstolen helt bortsåg från appelodlingarna som N sedermera bedrev i Storbritannien.¹⁰²⁰

Kritik har riktats mot utgången att *N*-målet avgjordes mot bakgrund av artikel 49 EUF och inte artikel 21 EUF. Terra och Wattel menar att en etablering i en annan medlemsstat saknades. Nederländska Antillerna utgör enligt författarna inte en del av EU.¹⁰²¹ Domstolen konstaterade dock att *efter* utflyttningen till Storbritannien omfattades N av artikel 49 EUF. Till stöd för denna slutsats hänvisar domstolen till punkt 32 i fallet C-152/03 *Ritter-Coulais*.¹⁰²²

¹⁰¹⁸ Enligt C-55/94 *Gebhard* p. 25.

¹⁰¹⁹ Se exempelvis C-251/98 *Baars* p. 21.

¹⁰²⁰ Även Terra & Wattel gör denna tolkning. Terra, B.J.M. & Wattel, P.J., 2008 s. 41.

¹⁰²¹ Terra, B.J.M. & Wattel, P.J., 2008 s. 41.

¹⁰²² Se närmare C-152/03 *Ritter-Coulais* p. 32. Jag har svårt att förstå likheten med fallet *Ritter-Coulais*. I fallet bodde de skattskyldiga i Frankrike och arbetade i Tyskland. Något förenklat gällde att när beskattningen av den tyska inkomsten fastställdes beaktades inte underskott som personerna hade på sitt hus i Frankrike. Domstolen konstaterade i p. 32 att situationen omfattades av artikel 48 EG, dvs. personerna bodde i annan stat än den i vilken de arbetade (fri rörlighet för arbetstagare). Generaladvokat Kokott kom i *N*-målet till annat slut i denna fråga. Kokott menade i korthet att ett andelsinnehav som är kopplat till ett utövande av delägarrens rättigheter samt erhållande av utdelningar inte utgör någon ekonomisk verksamhet. Om delägaren däremot direkt eller indirekt vore delaktig i bolagets ledning skulle det kunna utgöra ekonomisk verksamhet. Kokott menar därför att om N från sitt hem i Storbritannien utövade ett inflytande över företagets ledning som gick utöver delägarskapet så skulle det kanske kunna innebära att etableringsfriheten vore tillämplig, Kokott fann dock inte att så var

Av domstolens dom framgår att det är etableringsfriheten som bör prövas i *N*-målet, eftersom denna är *lex specialis* i förhållande till artikel 21 EUF. Det gränsöverskridande momentet torde vara den fysiska flytt som *N* gjorde från Nederländerna till Storbritannien (steg 1). Å andra sidan borde det gränsöverskridande momentet, när det gäller etableringsfriheten, kunna vara att andelarna ägs över gränsen, dvs. att en etablering föreligger. Jag tolkar punkt 30 i domen som att det är en kombinerad effekt av båda dessa situationer. Den gränsöverskridande etableringen ses som en effekt av utflyttningen.

Såväl de franska som de nederländska reglerna som var föremål för prövning av EU-domstolen i målen *Lasteyrie* och *N* innebar något förenklat att latent värdeökningar på aktier vid betydande innehav beskattades om den skattskyldige flyttade ut sitt hemvist från landet. EU-domstolen konstaterade att reglerna kunde utgöra ett hinder för etableringsfriheten. Domstolen påtalade dessutom att fördraget inte bara inbegriper rätten att bli behandlad på samma sätt som medborgarna i värdstaten utan även utgör ett förbud för ursprungsstaten att hindra sina medborgare från att etablera sig i en annan medlemsstat.¹⁰²³ Vidare påminde EU-domstolen om att inte ens en snäv eller obetydlig begränsning av etableringsfriheten är tillåten.¹⁰²⁴ Även om de direkta skatterna inte faller inom gemenskapens behörighet ska skatteregler utformas på så sätt att de är förenliga med gemenskapsrätten, påpekade EU-domstolen.¹⁰²⁵

När EU-domstolen tillämpade gemenskapsrätten i *Lasteyrie* kom den fram till att en person som ville flytta ut sitt hemvist från Frankrike behandlades sämre än en person som bibehöll sitt hemvist där (vertikal jämförelse)¹⁰²⁶. De franska reglerna kunde verka avskräckande för den skattskyldige eftersom han skulle betala skatt på inkomst som ännu inte hade realiserats och som han ännu inte förfogade över. I situationen att den skattskyldige stannade kvar i Frankrike skulle någon beskattning inte ske förrän han realiserade andelarna.¹⁰²⁷

fallet i detta mål (se generaladvokat Kokotts förslag till avgörande i målet C-470/04 *N* i punkterna 30–42).

¹⁰²³ C-9/02 *Lasteyrie* p. 40, 42.

¹⁰²⁴ C-9/02 *Lasteyrie* p. 43. Den nederländska regeringen hade gjort gällande att hindret var allt för begränsat och slumpartat för att kunna anses som ett faktiskt hinder, p. 23.

¹⁰²⁵ C-9/02 *Lasteyrie* p. 44.

¹⁰²⁶ Se avsnitt 7.3.3.2 ovan.

¹⁰²⁷ C-9/02 *Lasteyrie* p. 45–46.

I *N*-målet tog domstolen sin utgångspunkt i *Lasteyrie*-målet. I likhet med vad domstolen gjorde i *Lasteyrie*-målet konstaterade den att en person som valde att flytta ut sitt hemvist från Nederländerna kom att behandlas sämre än en person som bibehöll sitt hemvist i Nederländerna (vertikal jämförelse). Den skattskyldige blev i utflyttningsfallet tvungen att betala skatt på en latent inkomst som han inte förfogade över. I situationen att den skattskyldige inte flyttade ut beskattades han endast om han realiserade andelarna. EU-domstolen konstaterade att denna skillnad i behandling mellan den som flyttade ut och den som stannade kvar var ägnad att avskräcka skattskyldiga från att flytta från Nederländerna.¹⁰²⁸ Domstolen konstaterade även att den skatt som fastställdes vid utflyttningen kunde överstiga den skatt som skulle ha blivit aktuell vid en vanlig avyttring. Nederländerna beaktade vid tidpunkten för målet inte värdenedgångar efter utflyttningen.¹⁰²⁹ Även denna omständighet torde därför kunna utgöra ett hinder.

För att bedöma huruvida ett hinder föreligger i utflyttningsstaten jämför EU-domstolen såväl i *Lasteyrie* som i *N* hur den utvandrande behandlas skatterättsligt med hur en person som inte flyttar ut sitt hemvist behandlas. En omedelbar beskattning av latent värdeökningar vid utflyttningen kan vid en sådan jämförelse verka avskräckande för den som önskar flytta ut. Ett hinder enligt EUF-fördraget föreligger. Domstolen företar en vertikal jämförelse i båda rättsfallen. Domstolen beaktade dessutom endast utflyttningsstatens regler i denna jämförelse (lokal jämförelsemetod).¹⁰³⁰

I båda rättsfallen fanns möjlighet för den skattskyldige att få uppskov med betalningen. De förfaranderegler som gällde för att få uppskov bedömdes separat av domstolen. Förfarandereglerna om uppskov med betalningen av skatten kan ses som regler avseende en utsträckt skattskyldighet på en latent inkomst. Jag återkommer därför till dessa regler i kapitel 8.4.2 nedan.

I målet *Kommissionen mot Belgien* prövades flera belgiska regler om tjänstepensionssystem. Jag har i avsnitt 6.10.2 ovan visat på min tolkning av en av dessa regler. Som framgår ovan är det högst oklart vad domstolen tog ställning till i fallet, varför jag inte tillmäter det allt för stor betydelse. EU-domstolen konstaterade att en rättslig fiktion hade skapats genom att möjliggöra beskattning på grund av att en per-

¹⁰²⁸ C-470/04 N p. 35.

¹⁰²⁹ C-470/04 N p. 37.

¹⁰³⁰ Se avsnitt 7.3.3.4 ovan.

son korsade en gräns.¹⁰³¹ Domstolen gjorde i målet ingen direkt koppling till de två stegen i restriktionsprövningen, vilket den vanligtvis gör, utan konstaterade att beskattningen skedde på grund av att person korsade en gräns. Detta synes tillräckligt för att utgöra ett hinder. Kanske skulle detta mål kunna ses som att domstolen gör en ren restriktionsanalys.¹⁰³² Ett hinder för fri rörlighet för unionsmedborgare och personer (arbetstagare och etableringsfriheten) ansågs föreligga.¹⁰³³ Om domstolen uppfattade regeln som en form av OL-regel är utgången i målet förenlig med målen *Lasteyrie* och *N*.

I rättsfallet *Kommissionen mot Tyskland* prövades om den tyska regeln om återbetalning av pensionsspartillägg vid utflyttning utgjorde ett hinder enligt ett flertal artiklar i fördraget.¹⁰³⁴ Domstolen konstaterade att den omtvistade bestämmelsen utgjorde en indirekt diskriminering av migrerande arbetstagare, eftersom den dels ledde till ett minskat värde av tillägget för de migrerande, dels kunde ha lett till att dessa arbetstagare redan från början avstod från att motta pensionstillägget.¹⁰³⁵ Det gränsöverskridande momentet, i detta precis som övriga utflyttningsmål, var utflyttningen (steg 1). Domstolen jämförde (i steg 2) situationen mellan en person som var bosatt i landet och förblev obegränsat skattskyldig i Tyskland med en person som inte längre var obegränsat skattskyldig (vertikal jämförelse). Reglerna var mindre

¹⁰³¹ C-522/04 *Kommissionen mot Belgien* p. 68.

¹⁰³² Se dock avsnitt 7.2.3 ovan.

¹⁰³³ För mig framstår det som oklart huruvida domstolen tillmätte såväl det faktum att reglerna var utformade som OL-regler som det faktum att treaty override skedde bidrog till att ett hinder förelåg. I ljuset av efterföljande praxis, C-298/05 *Columbus Container*, kan tolkningen att domstolen inte uttalade sig om treaty override momentet i fallet *Kommissionen mot Belgien* göras. I *Columbus Container* prövades frågan (något förenklat) om omständigheten att undantagandemetoden i 1967 års skatteavtal mellan Belgien och Tyskland i tysk intern rätt (ensidigt) ersattes med en avräkningsmetod (1993) utgjorde ett hinder för den fria etableringsfriheten. Domstolen erinrade om att det ligger utanför domstolens kompetens att bedöma huruvida en medlemsstat åsidosatt sina åtaganden enligt ett skatteavtal, eftersom tolkningen inte avser gemenskapsrätten, p. 44–47. Om domstolens domar ska ses som koherenta kan detta tolkas som att momentet av treaty override inte heller borde ha beaktats i *Kommissionen mot Belgien*.

¹⁰³⁴ Domstolen konstaterade i enlighet med äldre praxis att artikel 12 EG [18 EUF] var subsidiär till artikel 39 EG [45 EUF] och artikel 7 i förordning nr 1612/68 när det gäller fri rörlighet för arbetstagare, se C-269/07 *Kommissionen mot Tyskland* p. 98–100. För en redogörelse över kommissionens argument se p. 86–92 i domen och för Tysklands bemötande se p. 94–97 i domen. I de fall då fri rörlighet för arbetstagare inte är aktuell är artikel 18 EG [21 EUF] om unionsmedborgarskap tillämplig.

¹⁰³⁵ C-269/07 *Kommissionen mot Tyskland* p. 102–104.

förmånliga för den sistnämnda personen och reglerna ansågs kunna avhålla arbetstagare från att vara yrkesverksamma utanför Tyskland.¹⁰³⁶ Omständigheten att uppskov med betalningen kunde verka mildrande på de stränga bestämmelserna innebar inte att de fråntogs sin hindrande karaktär.¹⁰³⁷ Även i detta fall tittar domstolen endast på utflyttningsstatens regler vid jämförelsen.¹⁰³⁸

Sammanfattningsvis kan följande sägas: Det gränsöverskridande elementet i *Lasteyrie* utgjordes av hans fysiska flytt. Den fördragsstadgade frihet som prövades var etableringsfriheten (1). Vid prövningen av huruvida ett hinder förelåg eller inte jämförde domstolen situationen för den som utnyttjade fördragsfriheten genom att flytta ut från Frankrike med situationen för någon som inte flyttade ut. Domstolen ansåg att ett hinder förelåg eftersom den som flyttade ut behandlades sämre än den som bibehöll sitt hemvist i Frankrike (2). Den som flyttade ut blev skyldig att betala skatt på en latent inkomst som den skattskyldige ännu inte förfogade över. Den som däremot stannade kvar i Frankrike beskattades inte förrän inkomsten realiserades. En sådan skillnad, som kan få stor ekonomisk betydelse för den skattskyldige, kan avskräcka denne från att flytta.¹⁰³⁹ På liknande sätt kan de två stegen identifieras i *Kommissionen mot Tyskland*.

När det gäller det gränsöverskridande elementet i *N*-målet har det ovan identifierats som ägandet av andelar över gränsen, efter utflyttningen. Det gränsöverskridande ägandet var en effekt av att *N* flyttade sitt hemvist till Storbritannien. Den frihet som utnyttjades i fallet var etableringsfriheten (1). När domstolen bedömde om ett hinder förelåg jämförde den dock inte det gränsöverskridande momentet som primärt var kopplat till etableringsfriheten (det gränsöverskridande ägandet) utan situationen mellan den som fysiskt flyttade ut och den som stannade kvar i Nederländerna (2). Detta sätt att resonera synes lite märkligt. En förklaring skulle kunna vara att det gränsöverskridande momentet i detta fall var mycket starkt sammankopplat med den fysiska flytten (en direkt följd av flytten). I *Kommissionen mot Belgien* gjordes ingen uttrycklig analys enligt restriktionsmodellen, vilket skulle kunna

¹⁰³⁶ C-269/07 *Kommissionen mot Tyskland* p. 109.

¹⁰³⁷ C-269/07 *Kommissionen mot Tyskland* p. 110.

¹⁰³⁸ Se avsnitt 7.3.3.4 ovan.

¹⁰³⁹ C-9/02 *Lasteyrie* p. 46.

tolkas som att en ren restriktionsanalys företogs.¹⁰⁴⁰ I samtliga mål synes domstolen utgå från den legala situationen.

8.2.3 Restriktionsprövning

Av *Lasteyrie* och *N*-målet framgår att en omedelbar beskattning av latent värdeökningar vid utflyttningstillfället utgör ett hinder.¹⁰⁴¹ Frågan är om efterföljande praxis, avseende exempelvis skatteavtalens inverkan på restriktionsprövningen, har ändrat rättsläget. Till att börja med kan frågan ställas hur domstolen skulle ställa sig till omständigheten att det vid beaktandet av båda ländernas lagstiftningar (global jämförelsemetod) visade sig att något hinder inte förelåg. Skulle domstolen godta ett sådant resonemang? Ett exempel får illustrera: Antag att utflyttningsstaten beskattar en latent värdeökning omedelbart vid utflyttningstillfället. Beskattningen sker på mellanskillnaden mellan marknadsvärdet vid utflyttningstidpunkten och anskaffningsvärdet. Inflyttningsstaten tillämpar en form av step-up i sin interna lagstiftning vilken innebär att tillgångens marknadsvärde vid inflyttningstidpunkten används som anskaffningsvärde. En beskattning enligt detta exempel leder inte till juridisk dubbelbeskattning. Innebär detta att något hinder inte föreligger om en global jämförelsemetod används? Troligtvis skulle OL-regeln fortfarande innebära ett hinder eftersom den vid en vertikal jämförelse fortfarande innebär att beskattningstidpunkten tidigareläggs i utflyttningssituationen jämfört med den rent interna situationen. Detta tidigareläggande försvinner inte om en global jämförelsemetod används.

Nästa fråga som är värd att beakta är frågan hur ingångna skatteavtal påverkar bedömningen. Som framkommit i avsnitt 7.4 kan avtalen beaktas vid bedömningen om ett hinder föreligger eftersom de utgör en del av den rättsliga ram som ska beaktas i prövningen.

I utflyttningssskattemålen aktualiserades inte skatteavtalen, varför frågan inte har prövats av EU-domstolen. En tillämpning av en OL-regel skulle kunna leda till dubbelbeskattning. Som framgår av avsnitt 4.2.4 ovan löser inte metodartiklarna i modellavtalet och det nordiska avtalet denna form av dubbelbeskattning. En lämplig väg att lösa denna dubbelbeskattning vore att de avtalsslutande staterna ingår en ömse-

¹⁰⁴⁰ Jämför dock avsnitt 7.2.3 ovan.

¹⁰⁴¹ Motsvarande slutsats drog Tjernberg redan av C-436/00 *X och Y*-målet; Tjernberg, M., SN 2003 s. 241; se även KOM(2006)825 slutlig.

sidig överenskommelse.¹⁰⁴² Endast i de fall då denna överenskommelse leder till att utflyttningsstaten inte kan beskatta den latent värdeökningen vid utflyttningsstillfället torde något hinder inte föreligga. Varken någon dubbelbeskattning eller tidigarelagd beskattning sker i detta fall. EU-domstolens senaste praxis kan dock tolkas som att en tillämpning av ett skatteavtal genom en ömsesidig överenskommelse inte leder till att ett hinder neutraliseras (utesluts). För det första finns inga garantier för den skattskyldige för att en ömsesidig överenskommelse efter konsultation ska inledas och eller avslutas. För det andra kan det antas att dubbla anspråk, tidigarelagd beskattning mm finns kvar under överenskommetiden.¹⁰⁴³

Att det utgör ett hinder att beskatta latent värdeökningar bekräftas även av EU-domstolens praxis på andra områden än just utflyttningsbeskattning. En beskattning av en latent inkomst kan medföra avsevärda betalningssvårigheter. EU-domstolen har tidigare konstaterat att likviditetsmässiga nackdelar kan utgöra hinder.¹⁰⁴⁴ Min bedömning är att en OL-regel, även mot bakgrund av den utveckling som har skett i praxis på senare år, utgör ett hinder. I kapitel 10.2.3 nedan diskuteras huruvida hindret kan rättfärdigas.

8.3 OR-regler

8.3.1 Inledning

En OR-regel avser en situation där uppskov medges vid den ordinarie beskattningstidpunkten (exempelvis ett byte av egendom). Krav på betalning av skatten på uppskovet sker omedelbart vid utflyttningsstillfället. Den värdeökning som beskattas avser den bortbytta egendomen och uppstod vid bytet. Syftet med detta avsnitt är att diskutera huruvida OR-regler utgör hinder enligt EUF-fördraget (8.3.3). Detta görs dels mot bakgrund av den tidigare identifierade restriktionsmodellens två steg, dels mot bakgrund av två mål från EU-domstolen. De två målen

¹⁰⁴² Se avsnitt 4.2.4 ovan.

¹⁰⁴³ Se avsnitt 7.4.2 ovan och rättsfallet C-311/08 *SGI*.

¹⁰⁴⁴ Se Ståhl, K. & Persson Österman, R., 2006 s. 67 och det förenade målet C-397/98 och C-410/98 *Metallgesellschaft*. Se även C-446/04 *FII Group Litigation* p. 153.

är C-345/05 *Kommissionen mot Portugal* och C-104/06 *Kommissionen mot Sverige*. I båda målen ansågs de prövade reglerna utgöra hinder. Målen kommenteras i följande avsnitt.

8.3.2 EU-domstolens praxis avseende OR-regler

I målen *Kommissionen mot Portugal* respektive *Kommissionen mot Sverige* prövades frågan om nekad skattefrihet för och uppskov med beskattning av kapitalvinster på permanentbostäder var förenligt med EU-rätten. Ett villkor för skattefriheten och uppskovet var att vinsten återinvesterades i en permanentbostad i det aktuella landet. EU-domstolen resonerade mycket snarlikt i de båda fallen, varför de behandlas tillsammans. I båda målen konstaterade domstolen att de nationella reglerna först måste prövas mot fri rörlighet för arbetstagare och mot etableringsfriheten innan en prövning av fri rörlighet för unionsmedborgare kunde bli aktuell.¹⁰⁴⁵ Eftersom reglerna utgjorde ett hinder mot artiklarna om fri rörlighet för personer behövde inte reglerna om fri rörlighet för kapital prövas.¹⁰⁴⁶

Det gränsöverskridande momentet torde vara personens fysiska flytt. Ett alternativ hade förstås varit att se den investering av kapital som görs i ett annat land när en bostad förvärvas som det gränsöverskridande momentet. Eftersom domstolen uttryckligen uttalade att den fria rörligheten för kapital inte behövde prövas i målen tolkar jag domen som att domstolen menade att det gränsöverskridande momentet var den fysiska flytten av personen (steg 1).¹⁰⁴⁷

Inledningsvis konstaterade EU-domstolen att fördragets regler om fri rörlighet för personer syftar till att underlätta utövandet av all slags yrkesverksamhet och ekonomisk verksamhet inom gemenskapen. Bestämmelser som avhåller en person från att lämna sitt hemland för att utöva denna rätt är förbjudna.¹⁰⁴⁸

Portugal hävdade att reglerna inte utgjorde någon nackdel för den som önskade flytta ut från landet. Huvudregeln enligt portugisisk lag-

¹⁰⁴⁵ C-345/05 *Kommissionen mot Portugal* p. 14; C-104/06 *Kommissionen mot Sverige* p. 14–16. De prövade reglerna var 39, 43 och 18 EG. Nu gäller 45, 39 och 21 EUF.

¹⁰⁴⁶ C-345/05 *Kommissionen mot Portugal* p. 44–45; C-104/06 *Kommissionen mot Sverige* p. 36–37. Artikel 56.1 EG och artikel 40 i EES-avtalet behandlade fri rörlighet för kapital.

¹⁰⁴⁷ Jfr avsnitt 1.2.3.3 och 6.10.3 ovan.

¹⁰⁴⁸ C-345/05 *Kommissionen mot Portugal* p. 15–18 och C-104/06 *Kommissionen mot Sverige* p. 17–20.

stiftning var att kapitalvinsterna var beskattningsbara. Bestämmelserna om skattebefrielse var snarare en skattelättnad från denna huvudregel. Bestämmelsen kunde därför, enligt Portugals mening, inte utgöra ett åsidosättande av den fria rörligheten för personer. EU-domstolen godtog inte detta argument. Precis som i fallen med OL-regler ovan ansåg EU-domstolen i dessa fall att den utflyttande vid en jämförelse behandlades sämre än den som stannade kvar i ursprungslandet (vertikal jämförelse – steg 2). Domstolen konstaterade att även om reglerna inte innebar ett direkt förbud för en person att utöva sin etableringsrätt eller inneha anställning i ett annat land kunde reglerna ha en avhållande effekt på personer som önskade sälja sin bostad och flytta till ett annat medlemsland. I det senare fallet är det uppenbart att personen behandlas mindre förmånligt i skattehänseende. Reglerna utgjorde ett hinder för den fria rörligheten för personer.¹⁰⁴⁹ EU-domstolen har i målen beaktat den legala situationen och studerat utflyttningsstatens skatte-regler (lokal jämförelsemetod).

8.3.3 Restriktionsprövning

Precis som när det gäller övriga utflyttningsfall kan den fysiska flytten ses som det gränsöverskridande momentet.¹⁰⁵⁰ En fördragsfrihet om fri rörlighet för personer kan därmed bli tillämplig. Fokus i detta avsnitt ligger på det andra jämförande steget i domstolens restriktionsmodell (steg 2).

EU-domstolen har i domarna ovan konstaterat att regler som utgör ett undantag i form av en fördelaktigare skattesituation för i landet bosatta (men inte för utflyttare) kan utgöra ett hinder för den fria rörligheten av personer. Jämförelsen innebar att reglerna kunde ha en avhållande effekt på personer som önskade sälja sin bostad och flytta till ett annat land, eftersom de behandlades mindre förmånligt än om de stannade kvar och förvärvade en bostad i utflyttningsstaten. De båda målen ovan är inte identiska med mitt fall av OR-regel som har behandlats tidigare. Mitt typfall har handlat om att en egendom har bytts mot en ny (ordinarie beskattningstidpunkt). Uppskov har medgivits. Utflyttningen innebar att uppskovet skulle tas upp till beskattning omedelbart vid utflyttningstillfället. I domarna ovan har uppskovet

¹⁰⁴⁹ C-345/05 *Kommissionen mot Portugal* p. 19–23 och C-104/06 *Kommissionen mot Sverige* p. 21–24.

¹⁰⁵⁰ Se dock avsnitt 1.2.3.3 ovan.

aldrig medgivits utan nekats direkt på grund av det gränsöverskridande momentet. Detta torde dock inte ha någon betydelse för restriktionsprövningen. Ett hinder föreligger även när det gäller mitt typfall. En vertikal jämförelse mellan en person som flyttar ut och en som stannar kvar innebär att den som flyttar ut beskattas tidigare än den som stannar kvar. Detta utgör ett hinder.¹⁰⁵¹ Jag kan inte heller se att en global jämförelsemetod skulle leda till något annat resultat.

En närliggande fråga är om en tillämpning av ett aktuellt skatteavtal skulle leda till en annan bedömning av mitt typfall. En sådan bedömning baseras på omständigheten att skatteavtalen kan ha en begränsande effekt på ett hindrande lands regler. För att så ska kunna ske krävs att skatteavtalet begränsar utflyttningsstatens beskattningsrätt. En utgångspunkt som redogjorts för ovan i kapitel 4 är att även en omedelbar beskattning av en realiserad inkomst torde omfattas av skatteavtalen. Som framgått ovan kan utflyttningsstaten tolka skatteavtalen till sin förmån och därmed medges beskattningsrätten enligt avtalet. Detsamma gäller för inflyttningsstaten och det centrala blir hur förfarandet om ömsesidiga överenskommelser utfaller. Om utflyttningsstaten begränsas i sin beskattningsrätt kan det argumenteras för att hindret ses som neutraliserat. Precis som påtalats när det gäller OL-regler ovan är det min uppfattning att en ömsesidig överenskommelse inte torde kunna medföra att hindret neutraliseras. Ett hinder skulle därmed bestå.

En sista fråga som bör beaktas är om ett resonemang om territorialitetsprincipens tillämplighet i restriktionsprövningen skulle kunna medföra att något hinder inte föreligger. Vore det inte rimligt att en stat får beskatta en redan realiserad inkomst som givits en förmånligare behandling (och där den skattskyldige aktivt sökt sådan) vid utflyttningsstillfället för att säkerställa statens beskattningsanspråk på inkomster som uppkommit inom statens territorium? Mot ett sådant argument talar dels att EU-domstolen inte tagit upp detta till diskussion i de ovan refererade målen, dels att domstolen än så länge enbart tillämpat territorialitetsprincipen på begränsat skattskyldiga personer.¹⁰⁵² De nu aktuella reglerna avser (vid utflyttningsstillfället) obegränsat skattskyldiga

¹⁰⁵¹ Se även RÅ 2008 not 71 *andelsbytes-målet*; Skatteverkets ställningstagande dnr 131 532464-05/111 (2005-10-04) som numera är ersatt av dnr 131 657877-08/111 (2008-11-11).

¹⁰⁵² Se avsnitt 7.5.3 ovan; C-250/95 *Futura*; C-345/04 *CELG* och *Cejie, K.*, SN 2008 s. 262 f.

personer. Av denna genomgång framgår att OR-regler torde utgöra ett hinder enligt EUF-fördraget.

En kort utblick och exemplifiering till de svenska reglerna om återföring av uppskov av tidigare andelsbyten (49:26 IL och 48a:11 IL) som gällde fram till utgången av år 2009 ska här göras. Även dessa regler var ett exempel på en sådan fördelagslagstiftning i svensk rätt som påminner om den prövning som EU-domstolen gjorde i domarna ovan. Den omedelbara beskattningen gäller fortfarande i förhållande till tredje länder.

Redan efter C-9/02 *Lasteyrie* konstaterade Skatteverket i ett ställningstagande att reglerna om återföring av uppskov av tidigare andelsbyten i 49 kap. IL och reglerna i 48a kap. IL om framskjuten beskattning vid andelsbyten utgjorde ett förbjudet hinder enligt fördraget.¹⁰⁵³ Verket slutade tillämpa reglerna. Mot bakgrund av detta ställningstagande och legalitetsprincipens andra sida borde lagstiftaren ha reagerat. Med legalitetsprincipens andra sida avses att en regel tillämpas på ett förmånligare sätt än vad lagen ger uttryck för.¹⁰⁵⁴ Jag menar att om en lag tydligt uttrycker att en skatt ska tas ut i en given situation, så ska skatten tas ut i den givna situationen. Det är inte acceptabelt att det tar lagstiftaren drygt fyra år att rätta till den EU-stridiga regleringen. Detta skedde inte förrän år 2010, efter det att Regeringsrätten kommit till motsvarande slutsats i det s.k. *andelsbytes-målet*, RÅ 2008 not 71.¹⁰⁵⁵ Artiklarna om fri rörlighet har direkt effekt vilket innebär att en fördragsstridig regel inte kan tillämpas. Min kritik riktar sig således mot den tid det tog för lagstiftaren att reagera i detta fall.

Av naturliga skäl har frågan om reglerna utgör ett hinder mot EU-rättens friheter inte diskuterats i förarbetena till de olika reglerna eftersom de flesta redan var i kraft år 1995 när Sverige anslöt sig till EU. I förarbetena till andelsbyteslagen diskuterades dock frågan om reglerna var förenliga med såväl fusionsdirektivet som Romfördraget.¹⁰⁵⁶ När

¹⁰⁵³ Skatteverkets ställningstagande dnr 131 532464-05/111 (2005-10-04).

¹⁰⁵⁴ Pålsson, R., 1995 s. 135 f.

¹⁰⁵⁵ Prop. 2009/10:24 och Skatteverkets ställningstagande dnr 131 657877-08/111 (2008-11-11). Även när det gällde de regler som var föremål för prövning i C-436/00 *X & Y* (år 2002) tog det lagstiftaren åtskilliga år att ändra reglerna, prop. 2007/08:12. Reglerna trädde ikraft den 1 januari 2008. Se även C-522/04 *Kommissionen mot Belgien* p. 69–70 om en medlemsstats skyldighet att ändra fördragsstridiga regler.

¹⁰⁵⁶ Prop. 1998/99:15 s. 180 f. och s. 195 f. Se även Ståhl, K., 2005 s. 198–204.

det gällde Romfördraget¹⁰⁵⁷ uttalades i förarbetena att reglerna om fri rörlighet för personer enbart gällde personer i egenskap av arbetstagare varför regeln inte ansågs vara aktuell. Enligt artikel 73b i Romfördraget skulle alla restriktioner för de fria kapitalrörelserna mellan medlemsstaterna och tredje land vara förbjudna. I propositionen uttalades tvekan om utflyttningen av en andelsägare kunde anses som en kapitalrörelse i fördragets mening. För det fall att man kunde detta tolkade man artikel 73d som en möjlighet att tillåta en regel om avskattning av uppskovsbelopp vid utflyttning. Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet påpekade att artikel 73d punkt 3 i Romfördraget innebär att ett särskiljande enligt artikel 73 d inte fick vara diskriminerande. Lagstiftaren ansåg dock inte att det var fråga om diskriminering eller någon annan form av förtäckt begränsning i det aktuella fallet. Till lagstiftarens försvar ska kanske sägas att det var få personer som redan 1998 insett vidden av EU-rättens påverkan på den nationella skatterätten. I dag torde det framstå som klart att reglerna om omedelbar återföring av uppskov utgör hinder, även om det av det ovan sagda följer att en prövning bör ske efter det att aktuellt skatteavtal har tillämpats i varje enskilt fall.

Skatteverket konstaterade som nämnts i ett ställningstagande efter *Lasteyrie*-domen att reglerna utgjorde ett hinder och slutade därmed att tillämpa dem.¹⁰⁵⁸ Uppskov medges numera även i utflyttningsfall. I enlighet med EU-domstolens uttalande i målet C-522/04 *Kommissionen mot Belgien* måste dock Sverige ändra lagtexten, vilket alltså skedde år 2010.¹⁰⁵⁹

Av EU-domstolens praxis där bland annat 1993 års regler om uppskov vid bostadsbyten prövats och av svensk rättspraxis framgår att OR-regler utgör ett hinder enligt fördraget.¹⁰⁶⁰ Senare tids utveckling i

¹⁰⁵⁷ Artikel 48 EUF motsvarades i EG-fördraget av artikel 39 EG och artikel 45 EUF, artikel 73b av artikel 56 EG/63 EUF samt artikel 73d av artikel 58 EG/65 EUF.

¹⁰⁵⁸ Dnr 131 532464-05/111 (2005-10-04). Skatteverket ansåg att reglerna utgjorde ett hinder för fri rörlighet för personer inom EU/EES-området. För att komma fram till detta jämförde Skatteverket en person som stannade kvar i Sverige (och som fick behålla sina uppskov/fortsatt framskjuten beskattning) med en person som flyttade från Sverige. Eftersom den som flyttade från Sverige måste beskattas trots att de mottagna andelarna inte överlätits förelåg ett hinder. För en diskussion om ställningstaganden se Pålsson, R., SN 2006 s. 401–418 och Pålsson, R., 2007 s. 174–204.

¹⁰⁵⁹ C-522/04 *Kommissionen mot Belgien* p. 70 och prop. 2009/10:24.

¹⁰⁶⁰ I vart fall i tiden före det att domstolen avgjorde dessa mål var van Thiel av uppfattningen att regler där uppbörden av beslutad skattskyldighet, frivilla skatteuppskov

praxis föranleder inte någon annan bedömning. Huruvida reglerna kan rättfärdigas analyseras i avsnitt 10.3.3 nedan.

8.4 UL-regler

8.4.1 Inledning

En UL-regel innebär att en utflyttningsstat har ett utsträckt beskattningsanspråk på en latent värdeökning på egendom. Beskattningsanspråken riktas mot den skattskyldige när egendomen avyttras. Tidpunkten då kravet på skattebetalning ställs och tidpunkten för den ordinarie beskattningstidpunkten sammanfaller därmed.

I rättsfallet C-513/03 *van Hilten* bedömde EU-domstolen huruvida regler om utsträckt skattskyldighet för arv var förenliga med de fria rörligheterna för kapital. Domstolen kom fram till att så var fallet.

Även tillämpningsföreskrifterna som prövades i andra utflyttningsmål kan klassificeras som utsträckt skattskyldighet. De regler jag har i åtanke är uppskovsförfarandena i C-9/02 *Lasteyrie*, C-470/04 *N-målet* och C-269/07 *Kommissionen mot Tyskland*. Uppskovsförfarandena innebar något förenklat att den omedelbara beskattningen omvandlades till en utsträckt skattskyldighet. Rättsfallen analyseras i efterföljande avsnitt (8.4.2). Även rättsfallet C-522/04 *Kommissionen mot Belgien* kommenteras kort.

I ett därpå följande avsnitt (8.4.3) analyseras huruvida min kategori där en utsträckt skattskyldighet på orealiserade värdestegringar föreligger, anses utgöra ett hinder eller inte. Analysen sker dels mot bakgrund av EU-domstolens praxis avseende liknande frågor, dels mot bakgrund av de slutsatser som dragits i kapitel 7 ovan om hur EU-domstolen normalt gör en restriktionsprövning.

mm inte utgjorde förbjudna hinder. Skälet var att de som inte flyttade också förr eller senare skulle bli beskattade för dessa uppskov, se van Thiel, S., ECTR 2003 s. 9.

8.4.2 EU-domstolens praxis avseende UL-regler

8.4.2.1 Inledning

I detta avsnitt analyseras rättsfallet *van Hilten*. Även uppskovsförfarandena i målen *Lasteyrie, N* och *Kommissionen mot Tyskland* nämns kort. Avslutningsvis kommenteras även *Kommissionen mot Belgien*. Avsnittet avslutas med några sammanfattande kommentarer. EU-domstolens praxis avseende UL-regler är mycket svårtillgänglig. För att underlätta förståelsen av analysen har en uppdelning av avsnittet i underrubriker ansetts nödvändig.

8.4.2.2 Utsträckt skattskyldighet

Arvsskattemålet *van Hilten* är svårtolkat. I synnerhet punkterna 44–48 i domen är oklara och leder till flera tolkningsproblem. Den första frågan i *van Hilten* som domstolen tog ställning till var vilken fördragsartikel som var tillämplig. Den hänskjutande domstolen hade ställt frågan om den nederländska bestämmelsen om utsträckt skattskyldighet för arvsskatt, för nederländska medborgare där avräkning för utländsk skatt medgavs, utgjorde en tillåten restriktion med stöd av artikel 64.1 EUF¹⁰⁶¹. Domstolen konstaterade att en prövning först måste ske enligt artikel 63 EUF¹⁰⁶².¹⁰⁶³ Artikeln innebär att alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje land är förbjudna. Den första frågan som domstolen var tvungen att ta ställning till var således om arv ansågs utgöra kapitalrörelse. Domstolen konstaterade med hjälp av bland annat rådets direktiv (88/361/EEG)¹⁰⁶⁴ att arv omfattas av begreppet kapitalrörelse. Domstolen menade att ett arv innebär en överföring till en eller flera personer av de tillgångar som en person vid sin död lämnat efter sig, dvs. en äganderättsövergång.¹⁰⁶⁵ Domstolen förtydligade senare att en vanlig flytt från en stat till en annan inte utgör en kapitalrörelse. En sådan utflyttning utgör nämligen inte någon ekonomisk transaktion eller någon övergång av äganderätt.¹⁰⁶⁶

¹⁰⁶¹ Artikel 57.1 EG.

¹⁰⁶² Artikel 56 EG.

¹⁰⁶³ C-513/03 *van Hilten* p. 25–27.

¹⁰⁶⁴ Rådets direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget. (Svensk specialutgåva Område 10 Volym 1 s. 0044.)

¹⁰⁶⁵ C-513/03 *van Hilten* p. 38–42.

¹⁰⁶⁶ C-513/03 *van Hilten* p. 49.

Målet handlar om fri rörlighet för kapital och det gränsöverskridande momentet torde vara den äganderättsövergång som skett av den avlidnes tillgångar till hennes arvingar (steg 1).¹⁰⁶⁷ Domstolen konstaterade att reglerna om de fria kapitalrörelserna dels förbjuder sådana åtgärder som avskräcker personer som inte är bosatta i en viss medlemsstat från att investera i denna medlemsstat, dels förbjuder åtgärder som avskräcker dem som är bosatta i denna medlemsstat från att investera i andra stater. Därutöver anförde domstolen att *när det gäller arv* omfattas även sådana åtgärder som leder till en minskning av värdet på det arv som tillkommer en person som är bosatt i en annan stat än den medlemsstat i vilken de berörda tillgångarna befinner sig och vilken tar ut arvsskatt för egendomen.¹⁰⁶⁸

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 ovan nämnda medlemsstat och folkbokfört sig i utlandet, beskattas såsom om han hade behållit sitt hemvist i medlemsstaten med avräkning för den skatt som tagits ut i den medlemsstat där den avlidne folkbokfört sig, inte utgjorde ett hinder för de fria kapitalrörelserna.¹⁰⁶⁹ 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 (1) *att bli beskattad såsom om han hade behållit sitt hemvist i medlemsstaten*, (2) *avräkning av utländsk skatt*, (3) *en minskning av värdet på det arv som en medborgare som har folkbokfört sig i utlandet har efterlämnat* (nedan kallat *Barbier-kriteriet*), (4) *nederländskt medborgarskap* och (5) *överensstämmelse 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 *beskattas såsom i landet bosatt* för denna faktor. I domen skriver domstolen:¹⁰⁷⁰

¹⁰⁶⁷ C-513/03 *van Hilten* p. 41–42.

¹⁰⁶⁸ C-513/03 *van Hilten* p. 44.

¹⁰⁶⁹ C-513/03 *van Hilten* p. 45.

¹⁰⁷⁰ C-513/03 *van Hilten* p. 46.

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 hemvistprincip. 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 andra steget i domstolens restriktionsmodell.

Det är oklart vad som avses med kravet på att bli beskattad såsom i landet bosatt. Olika tolkningar av detta krav kan göras. En tolkning skulle kunna vara att domstolen åsyftar att hela den skattemässiga situationen ska vara lika för den som flyttar som för den som bor kvar. Detta tolkningsalternativ benämns i nedan: *total likhet*. Att domstolen tog sikte på den utsträckta hemvistprincipen skulle kunna tala för denna tolkning. Ett exempel på vad som skulle kunna avses med total likhet är att samma möjlighet till att få grundavdrag ges för den som är bosatt och den som flyttar ut. 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 sätt för den aktuella inkomsten. Detta tolkningsalternativ benämns nedan: *lika för inkomsten ifråga*. Som exempel kan nämnas att arvsskatten realiseras vid dödsfallet och att beräkningen sker på samma sätt samt att beskattningen sker med samma skattesats för den som bor kvar och för 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 ska beskattas med total likhet eller lika för inkomsten i fråga får däremot anses oklart.

Den andra frågan som ska analyseras är huruvida *avräkning av utländsk skatt* utgjorde ett krav för att den utsträckta skattskyldigheten inte skulle anses utgöra ett hinder. Ett sätt att angripa denna fråga är att se på hur frågan i målet formulerades när den ställdes till EU-domstolen. Frågan i målet löd:¹⁰⁷¹

¹⁰⁷¹ 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.

Utgör artikel 3.1 [SW 1956] en sådan restriktion som är tillåten med stöd av artikel [73c.1 i fördraget]?

Den nationella regeln (artikel 3.1 SW) löd:¹⁰⁷²

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 [...].

EU-domstolen besvarade frågan på följande sätt:¹⁰⁷³

Artikel 73 b 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.

Jag tolkar detta som att den ställda frågan inte innefattade en uppgift om att avräkning skedde. Omständigheten att EU-domstolens svar på frågan innehöll ett sådant faktum tolkar jag som att domstolen utgått från att avräkning ägde rum i det nederländska fallet. Avräkning synes ha varit en omständighet som beaktades av domstolen. I domen kopplades som jag ser det faktumet att Nederländerna räknade av den skatt som togs ut på arvet i det andra landet till resultatet att något hinder inte förelåg.¹⁰⁷⁴ Detta skulle tala för att avräkning var en förutsättning för att ett hinder inte skulle anses föreligga i fallet. En central fråga som uppkommer är om detta ska tolkas som att avräkning utgör ett krav för att en UL-regel (generellt sett) inte ska anses utgöra ett hinder.

Vid en närmare granskning av de nederländska reglerna framgår att bestämmelsen om avräkning var reglerad i ett skatteavtal. Resultatet att avräkningen beaktades av domstolen stämmer även överens med de slutsatser som dragits i avsnitt 7.4.3–7.4.4 ovan om skatteavtalens neutraliserande verkan.¹⁰⁷⁵

¹⁰⁷² C-513/03 *van Hilten* p. 7.

¹⁰⁷³ C-513/03 *van Hilten* p. 53 (domslutet).

¹⁰⁷⁴ C-513/03 *van Hilten* p. 45 och 51 samt domslutet. I *van Hilten* rörde det sig om full avräkning, dvs. ett totalt undanröjande av den dubbla beskattningen.

¹⁰⁷⁵ I *van Hilten* handlade det dock inte om neutralisering av ett hinder. Poängen ligger snarare i att även målet *van Hilten* ligger i linje med slutsatsen som dragits tidigare i

Efterföljande praxis talar mot argument att full avräkning skulle utgöra ett krav. 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.¹⁰⁷⁶ Frågan är om *Kerckhaert* har medfört att rättsläget har förändrats, dvs. att något krav på avräkning inte kan ställas. I målet behandlades dock varken arvsbeskattning, ingångna skatteavtal eller utsträckt skattskyldighet. Visserligen avgjordes *Kerckhaert* av stora avdelningen, men någon direkt hänvisning till *van Hilten* gjordes inte i målet. Rättsläget är oklart när det gäller frågan huruvida ett krav på avräkning finns när det gäller utsträckt skattskyldighet.

En förklaring, om ett krav på avräkning vid utsträckt skattskyldighet finns, 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 (likhet). En i landet bosatt blir av naturliga skäl inte dubbelbeskattad. Även om rättsläget får anses oklart talar övervägande skäl för att avräkning tillmättes betydelse i fallet. Jag utgår därför i det följande från att avräkning är ett krav vid utsträckt skattskyldighet. Detta krav kan ses som ett förtydligande av kravet *beskattas såsom i landet bosatt* och motiveras av att en utsträckt skattskyldighet kan ses som en ingripande åtgärd.¹⁰⁷⁷

Som en tredje faktor diskuterade domstolen det s.k. *Barbier*-kriteriet.¹⁰⁷⁸ Domstolen konstaterade 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.¹⁰⁷⁹ I C-364/01 *Barbier*-fallet handlade det

avhandlingen, dvs. att domstolen beaktar ingångna skatteavtal i restriktionsprövningen. Se avsnitt 7.4 ovan.

¹⁰⁷⁶ Ståhl, K., SN 2007 s. 358; Weber, D., Helsinki 2007 avsnitt 3.2.1; Berglund, M., SN 2008 s. 116. I målet C-298/05 *Columbus Container* bekräftade EU-domstolen uttalandet i *Kerckhaert* angående den internationella dubbelbeskattningen. Se avsnitt 7.5.2 ovan.

¹⁰⁷⁷ Se även diskussionen vid fotnot 1101 nedan.

¹⁰⁷⁸ Jag kallar kriteriet *Barbier* eftersom det är hämtat från arvsskattemålet C-364/01 *Barbier*.

¹⁰⁷⁹ C-513/03 *van Hilten* p. 44 och 46.

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. EU-domstolen hänvisade i sin diskussion om *Barbier*-kriteriet även till andra domar där den fria rörligheten för kapital prövats och där hinder för denna ansetts föreligga. *Barbier*-kriteriet kan tolkas på flera olika sätt. Tre tolkningsförslag presenteras i det följande. Ett första tolkningsalternativ är att man ser det som att kriteriet utgör ett förtydligande av på vilket sätt arv omfattas av den fria rörligheten för kapital (se steg 1 i EU-domstolens restriktionsmodell), eftersom de situationer som friheten normalt omfattar inte passar in på en arvssituation.¹⁰⁸⁰ Ett andra tolkningsalternativ är att man ser *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 uppfattar jag det snarare som en utveckling av det andra kriteriet om avräkning (anpassat till en arvssituation) än ett separat tredje kriterium.¹⁰⁸¹ Ett tredje tolkningsalternativ är att man ser kriteriet som en del i kravet på likabehandling, dvs. att värderingen av arvet bör göras på samma sätt oavsett var den skattskyldige har hemvist. Jag lutar åt denna tredje tolkning. Kriteriet kan precis som avräkningskravet ses som ett förtydligande till kravet på likabehandling, dvs. *beskattas såsom i landet bosatt*.

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 nederländska medborgare (medborgarskap). Skälet till detta var att reglerna inte är harmoniserade

¹⁰⁸⁰ Normalt uttrycker EU-domstolen att hinder för 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 C-513/03 *van Hilten* p. 44.

¹⁰⁸¹ En sådan tolkning finner stöd i domen om man läser p. 46 som ett förtydligande av p. 45, se van den Broek, J. & Wildeboer, M., BFIT 2007 s. 217.

inom EU och att det således är medlemsstaternas sak att fördela beskattningsrätten mellan sig.¹⁰⁸² I doktrinen har slutsatsen dragits att det är förenligt med EU-rätten att beskatta personer enligt medborgarskapsprincipen, vilket jag finner vara en rimlig tolkning.¹⁰⁸³ Det synes som om denna faktor inte har påverkat bedömningen huruvida ett hinder förelåg eller inte.

EU-domstolen nämner även att de nederländska reglerna följde *OECD:s modellavtal* för arv och gåva (den femte faktorn). Enligt domstolen framgick det av modellavtalet att reglerna syftade till att förhindra skatteflykt.¹⁰⁸⁴ 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.¹⁰⁸⁵ 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.¹⁰⁸⁶ Att därifrån höja OECD:s modellavtal till en nivå som innebär att avsteg därifrån skulle strida mot de fria rörligheterna enligt EUF-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. Att höja modellavtalet till en sådan nivå 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 tre faktorer som synes 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/krav på likabehandling*), 2) att avräkning medgavs för den skatt som tagits ut i den medlemsstat där den skattskyldige var folkbokförd (*avräkning*) och 3) att egendomen skulle värderas på samma sätt oavsett var arvlåtaren hade hemvist. Punkt 2 och 3 kan ses som förtydligande till det första kravet (beskattning såsom i landet bosatt, dvs. kravet på likabehandling).

¹⁰⁸² C-513/03 *van Hilten* p. 46–47.

¹⁰⁸³ Van den Broek, J. & Wildeboer, M., BFIT 2007 s. 216. För kritik av domen i detta avseende se Weber, D., Intertax 2006 s. 608 f.

¹⁰⁸⁴ C-513/03 *van Hilten* p. 47–48. Wattel påpekar att domstolen hänvisar till kommentarer som skrivits 31 år efter det aktuella avtalet. Wattel, P.J., IBFD 2007 s. 138.

¹⁰⁸⁵ Ståhl, K., SN 2007 s. 358.

¹⁰⁸⁶ Se avsnitt 5.2.3 ovan och rättsfallet C-336/96 *Gilly* p. 31.

De övriga faktorer som nämnts har enligt min bedömning inte haft någon självständig betydelse vid bedömningen. Ytterligare stöd för att punkt 1 och 2 har varit viktiga för utgången i målet kan tas i sättet på vilket domstolen svarade på den ställda tolkningsfrågan (se citatet vid fotnot 1073 strax ovan).

8.4.2.3 Uppskov som en form av utsträckt skattskyldighet

Även uppskovsreglerna i *Lasteyrie* och *N*-målet kan ses som UL-regler. Om uppskov beviljades skedde ingen omedelbar beskattning vid utflyttningstidpunkten. En form av utsträckt skattskyldighet förelåg således. Ett fastställande av beskattningsanspråk gjordes dock i och med att kapitalvinsten fram till utflyttningsdagen beräknades. Beskattningsanspråket avsåg således bara värdeökningar fram till tidpunkten för utflyttningen.

Uppskovsförfarandet i de båda målen var förenade med flera s.k. administrativa krav (se avsnitt 8.6 nedan). Utan att gå händelserna i förväg (i allt för stor utsträckning) kan noteras att de olika krav som ställdes i samband med uppskovsförfarandet utgjorde hinder. *N*-målet har dock tolkats som att en beskattning av latent värdeökningar vid utflyttningstillfället där ett automatiskt uppskov fram till realisation medges och där enbart värdeökningar under bosättningstiden beskattas eventuellt inte utgör ett hinder.¹⁰⁸⁷ En liknande tolkning har gjorts av den svenske lagstiftaren. Denne menar dock att även värdenedgångar efter utflyttningstillfället behöver beaktas.¹⁰⁸⁸ Tolkningen baseras troligtvis på punkt 55 i domen. Punkt 55 lyder:

Följaktligen skall [...] frågan besvaras så att artikel 43 EG [39 EUF] 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.

Jag uppfattar att den tolkning som görs i doktrinen och av den svenska lagstiftaren motsatsvis kan utläsas av punkt 55 i domen. Motsatsvisa tolkningar bör dock göras med stor försiktighet. Även kommissionen

¹⁰⁸⁷ Van den Hurk, H. & Korving, J., BFIT 2007 s. 158.

¹⁰⁸⁸ Prop. 2007/08:12 s. 15.

synes dela den gjorda tolkningen.¹⁰⁸⁹ Jag delar uppfattningen att målet kan tolkas som att ett uppskov måste medges automatiskt och att värdeminskningar på den underliggande egendomen efter utflyttningen fram till verklig avyttring ska beaktas för att ett hinder inte ska föreligga. Det bör dock observeras att tolkningen av *N*-målet i dessa delar baseras på domen i sin helhet och att resonemangen om beaktandet av värdeminskningar efter flytten är att hänföra till rättfärdigandeprövningen och proportionalitetstestet (se avsnitt 10.4.3.3 nedan).¹⁰⁹⁰ Av denna anledning har jag svårt att se att *N*-målet och resonemanget ovan kan tillföra den ovan gjorda analysen av *van Hilten* något materiellt.¹⁰⁹¹ Eventuellt skulle man kanske kunna säga att resonemanget kan ses som förtydligande till kravet på att *bli beskattad såsom i landet bosatt (likabehandling)*. Om båda dessa omständigheter (automatisk tillämpning av regeln och att värdenedgångar efter flytt beaktas) beaktas likställs beskattningen av en utflyttad person med en i landet bosatt.

I *Kommissionen mot Tyskland* framförde Tyskland argumentet att *N*-målet innebar att ett uppskov med betalningen utan krav på säkerhet innebar att den begränsande karaktären som var utmärkande för betalningsskyldigheten som var knuten till utflyttningen undanröjdes.¹⁰⁹² Domstolen delade inte denna tolkning av *N*-målet utan konstaterade att kravet på återbetalning vid flytt utgjorde ett hinder.¹⁰⁹³ *Kommissionen mot Tyskland* kan tolkas som att ett uppskov med betalningen, efter ansökan, inte kan neutralisera det hinder som betalningsskyldigheten innebär.¹⁰⁹⁴

Som nämnts i kapitel 6 är rättsfallet *Kommissionen mot Belgien* för svårtolkat för att tillmätas någon större betydelse. Reglerna i målet har tolkats som att de efter den 5 december 2003 är att hänföra till kategorin UL-regler. Jag har vidare redogjort för en tolkning som innebär att EU-domstolen inte tog ställning hur reglerna tillämpades efter den 5 december.¹⁰⁹⁵ Om man däremot anser att domstolen uttalade sig om hur reglerna tillämpades efter den 5 december 2003 och att den ansåg att

¹⁰⁸⁹ KOM(2006)825 slutlig.

¹⁰⁹⁰ Av kommissionens uttalande i KOM(2006)825 slutlig framgår inte heller om den avser att lösningen utgör ett rättfärdigat hinder eller om något hinder inte föreligger.

¹⁰⁹¹ Cejic, K., SN 2008 s. 260.

¹⁰⁹² C-269/07 *Kommissionen mot Tyskland* p. 95 jämfört med p. 111–112. I målet krävdes dessutom att en ansökan lämnades för att erhålla uppskov.

¹⁰⁹³ C-269/07 *Kommissionen mot Tyskland* p. 109–110.

¹⁰⁹⁴ Se fotnot 968 ovan.

¹⁰⁹⁵ Se avsnitt 6.10.2 ovan och Cejic, K., SN 2008 s. 259 f.

reglerna inte utgjorde ett hinder kan domen tolkas som förenlig med *van Hilten*.

Likheterna med *van Hilten* utgörs i detta fall av att man kan se den tillämpade regeln som en form av utsträckt skattskyldighet som indirekt har accepterats av domstolen. Att den som flyttar och den som bor kvar beskattas vid samma tidpunkt och med samma skattesats skulle kunna vara ytterligare en faktor som målen har gemensamt. Detta sista innebär eventuellt att någon negativ särbehandling av den skattskyldige vid den gränsöverskridande situationen inte sker, varför något hinder inte anses föreligga (steg 2 i domstolens restriktionsmodell).¹⁰⁹⁶ Jag uppfattar som nämnts att en sådan tolkning är allt för långtgående och att domstolen inte alls uttalade sig om reglernas tillämpning efter den 5 december. Det bör också poängteras att domstolen i målet inte hänvisade till sin tidigare praxis om utsträckt skattskyldighet (*van Hilten*).

8.4.2.4 Sammanfattning

Sammanfattningsvis talar de ovan analyserade rättsfallen med *van Hilten* i spetsen för att ett hinder inte föreligger i de fall då en utsträckt skattskyldighet föreligger om det vid jämförelsen visar sig att den utflyttade och den i landet kvarvarande personen beskattas på precis samma sätt. I *van Hilten* görs prövningen mot bakgrund av att den utflyttade ska *behandlas såsom i landet bosatt (krav på likabehandling)*. Innebörden av detta uttryck har tolkats som att den utflyttade måste medges avräkning av eventuell utländsk arvsskatt (inkomstskatt) och att värderingen av arvet (inkomsten) måste ske på samma sätt oavsett var arvlåtaren har hemvist.

Innebörden av de andra rättsfallen får anses än mer osäker. *Kommissionen mot Tyskland* kan tolkas som att ett uppskovsförfarande inte kan medföra att den nackdel som uppstår i och med utflyttningen kan neutraliseras. Detta gäller i vart fall om uppskovsförfarandet förutsätter att en ansökan krävs. Huruvida ett rent automatiskt uppskov kan neutralisera ett hinder är en fråga som i dagsläget får anses obesvarad av domstolen, även om en sådan tolkning till viss del finner stöd i *N*-målet, doktrinen och förarbetsuttalanden (se om *N*-målet i avsnittet ovan).

¹⁰⁹⁶ Någon diskussion om skatteavtalen och en eventuell avräkning förekom inte i målet C-522/04 *Kommissionen mot Belgien*.

8.4.3 Restriktionsprövning

8.4.3.1 Inledning

En högst aktuell fråga är om man av EU-domstolens praxis kan dra slutsatsen att en UL-regel avseende kapitalökningar inte utgör hinder enligt EUF-fördraget.¹⁰⁹⁷ Den i avhandlingen analyserade regeln antas innebära att utflyttningsstaten har ett utsträckt beskattningsanspråk på en latent värdeökning på egendom. Betalningsanspråket ställs i samband med att egendomen avyttras. Redan i avsnitt 1.2.3.4 har två varianter av UL-regeln nämnts. Huvudvarianten är den nyss nämnda, där såväl värdeökningar före flytten som efter flytten kan omfattas. Den andra varianten av UL-regler är den som går under benämningen uppskov. I uppskovssituationen har en skatt på värdestegringen som ansågs uppkommen vid flytten beräknats men ett uppskov med betalningen givits fram till dess att den underliggande egendomen avyttras. Båda dessa varianter av UL-regler behandlas i detta avsnitt. Avsnittet är sannolikt det materiellt svåraste i avhandlingen och jag har därför valt att göra en något mer förtydligande disposition jämfört med motsvarande avsnitt rörande de andra kategorierna av utflyttningsskatter. Respektive variant av UL-regel har precis som i föregående avsnitt (8.4.2) tilldelats ett eget underavsnitt.

Det gränsöverskridande momentet vid en UL-regel är den fysiska flytten och de fördragsfriheter som kan bli aktuella är troligtvis fri rörlighet för unionsmedborgare, arbetstagare eller rätten till fri etablering (1). Detta steg i restriktionsmodellen blir detsamma när det gäller en begränsat och en obegränsat skattskyldig person. När det gäller det andra steget och den jämförelse som ska göras mellan en person som flyttar ut och en person som inte flyttar ut kan vissa olikheter uppstå beroende på om den skattskyldige är att se som begränsat eller obegränsat skattskyldig i utflyttningsstaten.¹⁰⁹⁸ Denna omständighet uppmärksammas i de följande avsnitten där de olika varianterna av uppskov analyseras. Även frågan om beskattningsanspråken avser värdeökningar fram till utflyttningen eller om även värdeökningar efter utflyttningen omfattas diskuteras nedan.

¹⁰⁹⁷ Såväl Mutén som Dahlberg ansåg år 2004 att reglerna sannolikt utgjorde ett hinder. Den slutsatsen baserade de på *Lasteyrie*-målet. Mycket har hänt på det EU-rättsliga området, varför jag inte vill säga att det är deras uppfattning idag. Mutén, L., SN 2004 s. 300 och Dahlberg, M., SN 2004 s. 286.

¹⁰⁹⁸ 3:19 IL; 3:3, 7–8 IL.

8.4.3.2 Utsträckt skattskyldighet

I rättsfallet *van Hilten* ansågs en person som flyttade från Nederländerna vara obegränsat skattskyldig (till arvsskatt) i landet även efter flykten.¹⁰⁹⁹ Det handlade om en utsträckt skattskyldighet. Jag har i avsnitt 8.4.2.2 tolkat målet som att det ställs ett krav på *likabehandling* (beskattas såsom i landet bosatt) och att detta krav har förtydligats genom ett krav på avräkning av utländsk skatt (och *undvikande av dubbelbeskattning*) samt ett krav på att *inkomsten ska beräknas och värderas* på samma sätt för den som flyttar ut som för den som bor kvar.

Om personen anses **obegränsat skattskyldig** även efter utflyttning- en innebär det att han blir beskattad på precis på samma sätt som den som är bosatt i utflyttningssstaten. Detta torde innebära att kravet på *likabehandling* bör vara uppfyllt.¹¹⁰⁰ Vid en jämförelse av behandlingen av den som flyttar ut och den som stannar kvar kan man konstatera att det inte föreligger någon skillnad från utflyttningssstatens sida, vilket är det huvudsakliga argumentet för att något hinder inte föreligger. Detta torde gälla oavsett om utflyttningssstaten begränsar sina skatteanspråk till värdeökningar som uppkommit före flytten eller om även värdeökningar som uppkommer efter flytten omfattas, så länge som den utflyttade behandlas på samma sätt som den som bor kvar.

Även om internationell dubbelbeskattning i sig inte utgör ett hinder enligt fördraget kan *van Hilten* tolkas som att ett *krav på undvikande av dubbelbeskattning* finns just när det handlar om utsträckt skattskyldighet (se avsnitt 8.4.2.2 ovan). Ytterligare stöd för en sådan tolkning kan hämtas ur kommissionens meddelande från år 2006 och rådets resolution från år 2008.¹¹⁰¹ Kommissionen identifierar i ett avsnitt i sitt meddelande att skillnaderna i medlemsstaternas skattesystem kan ge upphov till internationell dubbelbeskattning. Ur *N*-målet läser kommissionen ut att om två medlemsstater väljer att beskatta samma inkomst två gånger så måste staterna se till att det inte leder till dubbelbeskattning.¹¹⁰² Detta skulle exempelvis kunna lösas genom att utflyttningssstaten undanröjer den dubbla beskattningen. Ett annat exempel enligt

¹⁰⁹⁹ Detta uttalande är anpassat till en svensk terminologi (obegränsad och begränsad skattskyldighet). I den nederländska rättsordningen användes termen *bosatt*.

¹¹⁰⁰ Se 3:3 IL. Till och med reglerna om grundavdrag är desamma (63:2 IL).

¹¹⁰¹ KOM(2006)825 slutlig; Rådets resolution 2008-11-26.

¹¹⁰² Jämför avsnitt 7.5 ovan där det framgår att internationell dubbelbeskattning normalt sett inte utgör ett hinder utan ett naturligt resultat av att två stater utövar sin beskattningsrätt parallellt.

kommissionen skulle kunna vara att medlemsstaterna kom överens om hur beskattningsrätten ska delas upp dem emellan. I samtliga lösningar måste hänsyn tas till en eventuell värdeminskning hos aktierna som kan uppstå efter flytten. Den skattskyldige får aldrig beskattas för ett högre vinstbelopp än om han inte hade flyttat utomlands.¹¹⁰³ Den lösning som kommissionen föreslår vore förenlig med de krav som domstolen ställde i *van Hilten*-målet. Kravet på undanröjande av dubbelbeskattning är dock högst intressant mot bakgrund av domen C-513/04 *Kerkhaert* som avgjordes av stora avdelningen en månad före kommissionen publicerade sitt meddelande. Av domen *Kerkhaert* kan slutsatsen dras att internationell dubbelbeskattning inte utgör ett hinder (se avsnitt 7.5.2 ovan). Ytterligare en intressant aspekt på kommissionens meddelande är att kommissionen drar skilda slutsatser avseende individer och företag i denna del. Skillnaden består i att den internationella dubbelbeskattningen *ska* undanröjas när det gäller enskilda personer medan den internationella dubbelbeskattning som uppstår vid överlåtelse av tillgångar mellan företag *bör* undanröjas. En eventuell förklaring till denna skillnad skulle omständigheten att det i det ena fallet handlar om flytt av fysiker och i det andra fallet handlar om flytt av egendom. Varför en sådan skillnad görs har jag däremot ingen förklaring till.

När vi nu ger oss in på dubbelbeskattningsproblematiken är det befogat att notera att det bör skiljas på situationer när en neutralisering av ett hinder kan göras med stöd av avtal och den nu diskuterade situationen när praxis har tolkats som att det föreligger ett krav på att undvika dubbelbeskattning för att den aktuella regeln inte ska utgöra ett hinder. Tillämpningen av avtalet torde dock ske på samma sätt i de två fallen.¹¹⁰⁴ Antag att utflyttningsstaten beskattar värdeökningar som uppkommit i utflyttningsstaten och inflyttningsstaten beskattar värdeökningar som uppstått under hela innehavstiden. I en sådan situation uppkommer dubbelbeskattning. Detsamma torde gälla om utflyttningsstaten beskattar värdeökningen fram till avyttringen och så även sker i inflyttningsstaten. Resonemangen om kravet på avräkning och undvikande av dubbelbeskattning blir då relevanta, eftersom kravet på lika-

¹¹⁰³ KOM(2006)825 slutlig, s. 5. Slutligen poängterar kommissionen att ett effektivt administrativt samarbete är av ytterst stor vikt.

¹¹⁰⁴ Jämför nedan om begränsad skattskyldighet och neutralisering genom skatteavtals-tillämpning.

behandling har tolkats som att någon dubbelbeskattning i utflyttningsfallet inte får förekomma.

Antag vidare att skatteavtalet följer OECD:s modellavtal. Om den underliggande egendomen var aktier skulle utflyttningsstaten fråntas beskattningsrätten enligt avtalet (artikel 13(5)). Den utflyttade skulle därmed inte beskattas i utflyttningsstaten, varför något hinder inte föreligger. Om skatteavtalet däremot följer det nordiska skatteavtalet skulle beskattningsrätten av värdeökningen på aktierna fram till bytet av hemvist kunna beskattas i såväl inflyttningsstaten som utflyttningsstaten. Inkomsten skulle kunna dubbelbeskattas och det skulle enligt avtalet ankomma på inflyttningsstaten att undanröja den dubbla beskattningen. I *van Hilten* var det, till skillnad från lösningen i det nordiska avtalet, den hindrande staten som undanröjde dubbelbeskattningen. Frågan uppstår om det spelar någon roll vilken stat som genom avtalet åläggs att undanröja den dubbla beskattningen. I den praxis som handlar om neutralisering har slutsatsen dragits att det är förenligt med EUF-fördraget att den dubbla beskattningen undanröjs av den andra staten genom en bestämmelse i ett avtal som den hindrande staten har varit med om att förhandla fram.¹¹⁰⁵ Motsvarande resonemang torde kunna användas även i detta sammanhang.

Skulle den underliggande egendomen utgöras av fast egendom skulle utflyttningsstaten ha rätt att beskatta kapitalvinsten vid en framtida avyttring enligt såväl modellavtalet som det nordiska avtalet. Även här ska den dubbla beskattningen undanröjas av inflyttningsstaten. Motsvarande resonemang som nyss har företagits rörande aktier bör kunna tillämpas även när det handlar om fastigheter.

Sammanfattningsvis leder en tillämpning av skatteavtalen i de nu prövade situationerna till att avtalen undanröjer den dubbla beskattningen, vilket torde innebära att ett hinder inte föreligger.

Om den skattskyldige är **begränsat skattskyldig** efter flytten uppstår frågan om *kravet på likabehandling* kan anses uppfyllt. Av naturliga skäl brister det något i det inre sammanhanget 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 landet, varför inte hela den skattskyldiges situation beaktas.

¹¹⁰⁵ C-379/05 *Amurta* p. 83 och *Cejie, K.*, SN 2008 s. 265 f.

Det bör dock noteras att det är oklart hur kravet på beskattning såsom i landet bosatt ska förstås.¹¹⁰⁶ Antingen kan en *total likhet* avses, eller så kan en *likhet för inkomsten ifråga* avses. Det är endast i detta sista fall som beskattningen av en begränsat skattskyldig person skulle kunna anses uppfylla kravet på likabehandling. Detta skulle innebära att jämförelsen skulle avse hur kapitalökningar beskattas.¹¹⁰⁷ Återigen blir det relevant hur en obegränsat skattskyldig person beskattas för dessa. Föreligger en likabehandling avseende beskattning på kapitalökningar eller inte? Ett exempel från svensk rätt kan illustrera:

Antag att den begränsat skattskyldige i sin aktieportfölj har såväl svenska (A) som utländska (B) aktier. Aktierna förvärvades medan den skattskyldige var bosatt i Sverige. Efter flytten förvärvas ytterligare svenska aktier (C) och ytterligare utländska aktier (D). Vid en försäljning har aktierna A och B gått med vinst och aktierna C och D med förlust. En begränsat skattskyldig person blir beskattad för vinsterna på aktierna A och B och kan kvitta dessa mot förlusterna på aktierna C. En obegränsat skattskyldig person kan kvitta samtliga vinster och förluster mot varandra. Olikheten för en obegränsat skattskyldig person och en begränsat skattskyldig person är att vissa aktier (D) faller utanför tillämpningsområdet för den begränsat skattskyldiga personen enligt den svenska regeln (tioårsregeln). Se tabell nedan:

Bosättningsland vid förvärv	Typ av aktie	Värdeförändring fram till avyttring	Begränsat skattskyldig	Obegränsat skattskyldig
Sverige	svensk A	+	+	+
Sverige	utländsk B	+	+	+
Utlandet	svensk C	-	-	-
Utlandet	utländsk D	-		-

Tabell III: Illustration av en tillämpning av den svenska tioårsregeln i 3:19 IL.

Medför denna olikbehandling av obegränsat och begränsat skattskyldiga att en negativ särbehandling föreligger eftersom den begränsat

¹¹⁰⁶ Se avsnitt 8.4.2 ovan.

¹¹⁰⁷ För denna mer restriktiva tolkning finns även stöd i målet C-522/04 *Kommissionen mot Belgien*. I domen nämndes tidpunkt och skattesats uttryckligen (p. 64).

skattskyldige inte beskattas för alla vinster och förluster? Som framgår kan den begränsat skattskyldige inte kvitta förlusten på de utländska D-aktierna. Här kan en återkoppling till avsnitt 7.5.3 och diskussionen om territorialitetsprincipens betydelse för restriktionsprövningen för begränsat skattskyldiga personer göras.¹¹⁰⁸ I avsnittet nämndes kort att domstolen vid två tillfällen har accepterat att det får krävas ett direkt samband mellan inkomster och kostnader vid beskattning av begränsat skattskyldiga personers näringsverksamhet. En följdfråga är om samma resonemang kan tillämpas på exemplet ovan med förlusten på de utländska D-aktierna.

Om en stat begränsar sitt beskattningsanspråk till att bara avse vissa typer av inkomster (värdeökningar på utländska aktier som förvärvats när den skattskyldige var bosatt i landet (B-aktier)) borde även en begränsning till motsvarande förluster vara acceptabel, dvs. förluster som uppkommit på utländska andelar som har förvärvats när den skattskyldige var bosatt i landet. Frågan har inte behandlats i praxis och svaret får anses osäkert. Det framstår dock som att den begränsat skattskyldige och den obegränsat skattskyldige när det gäller beskattning av kapitalökningar 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 (utländska) förluster skulle eventuellt kunna motiveras med beaktande av den praxis som finns avseende territorialitetsprincipen i restriktionsprövningen. De utländska D-aktierna förvärvades inte medan den skattskyldige hade hemvist i utflyttningsstaten och någon annan koppling till utflyttningsstaten finns inte heller. Det handlar om rent utländska inkomster varför resonemanget om territorialitetsprincipen torde kunna fungera. Rättsläget får dock bedömas som oklart.

Det kan även vara intressant att notera att Skatterättsnämnden i *Schweiz-målet*¹¹⁰⁹ prövade frågan om en beskattning enligt 3:19 IL är förenlig med EUF-fördraget. Nämnden problematiserade inte frågan, i samma utsträckning som har gjorts ovan, utan konstaterade att:

Med hänsyn till att den aktuella bestämmelsen leder till att en person som flyttat från Sverige beskattas vid en avyttring av andelar i utländs-

¹¹⁰⁸ Se vid fotnot 1002 ff. ovan.

¹¹⁰⁹ Skatterättsnämndens förhandsbesked dnr 131-08/D (2009-12-22), se avsnitt 2.3.2.3 ovan.

ka bolag eller en likvidation av ett sådant på samma sätt som en person som bor här kan en tillämpning av bestämmelsen inte anses strida mot EUF-fördraget. Den omständigheten att A inte kan medges avräkning för en eventuell skatt i Sverige förändrar inte Skatterättsnämndens uppfattning (jfr EU-domstolens dom i mål C-513/04, Kerckhaert och Morres).

Av detta kan man dra två slutsatser. För det första jämför nämnden endast beskattningen av *inkomsten i fråga* och inte *den totala likheten* som nämnts ovan. För det andra delar nämnden uppfattningen att internationell dubbelbeskattning inte utgör ett hinder (jfr uttalandet om *Kerckhaert*-målet).¹¹¹⁰

Det nyss diskuterade fallet har avsett värdetförändringar fram till avyttringen. Vad gäller om utflyttningsstaten endast beskattar begränsat skattskyldiga för värdeökningar som uppstått fram till flytten, samtidigt som obegränsat skattskyldiga beskattas för värdetförändringar fram till avyttringen? Detta fall påminner starkt om den andra varianten av UL-regler (uppskov) eftersom dessa endast avser värdetförändringar fram till flytten. Frågan behandlas i följande avsnitt.

8.4.3.3 Uppskov som en form av utsträckt skattskyldighet

När det gäller den andra varianten av UL-regler är den mest centrala frågan om ett automatiskt uppskov (utan krav) som ges vid utflyttningsstillfället för betalningsanspråk avseende en orealiserad värdeökning utgör ett hinder eller inte. Som nämnts i avsnitt 8.4.2 ovan har frågan inte uttryckligen behandlats i domstolens praxis. I detta avsnitt diskuteras frågan ytterligare. Även frågan hur de slutsatser som dragits avseende *van Hilten*-målet kan användas i prövningen av ett uppskov behandlas.

I målet *Kommissionen mot Tyskland* ansågs de betalningsanspråk som riktades mot en person när denne flyttade från landet och gick från att vara obegränsat skattskyldig till att bli begränsat skattskyldig utgöra ett hinder. Om den skattskyldige lämnade in en ansökan kunde uppskov med betalningen medges. Det är min uppfattning att den ovan ställda frågan inte besvaras med stöd av rättsfallet. Domstolen uttalar endast att när ett krav på ansökan för att erhålla uppskov ställs föreligger fortfarande ett hinder. Domstolen diskuterar inte vad som gäller för de fall där ett sådant krav inte ställs.

¹¹¹⁰ Se avsnitt 7.5.2 ovan.

Det framstår därför som att man får falla tillbaka på *van Hilten* och de krav som kunde utläsas där. Ser man till kravet på *likabehandling* torde detta kunna ses som uppfyllt om ett automatiskt uppskov med betalningen lämnas. Varken den som flyttar eller den som stannar kvar i landet behöver ansöka om att en utsträckt skattskyldighet ska föreligga. Ett krav för att en likabehandling ska föreligga är dock att *värderingen/beräkningen av skatteanspråken* sker på samma sätt för den som flyttar och den som bor kvar i landet.¹¹¹¹ En första skillnad dessa personer emellan är tidpunkten då skatteanspråken beräknas. För den som flyttar ut kan skatteanspråken mycket väl beräknas vid utflyttningstillfället, medan den som stannar kvar får sin skatt fastställd vid en framtida avyttring av den underliggande egendomen. En andra skillnad är att den som flyttar ut endast blir beskattad för värdeökningar fram till flytten medan den som bor kvar kan bli beskattad även för värdeförändringar fram till avyttringen. Båda dessa omständigheter utgör olikheter som kan vara till nackdel för den som flyttar, varför ett hinder kan anses föreligga. Resonemanget om territorialitetsprincipens tillämpning i restriktionsprövningen synes inte bli aktuellt i detta fall, varför ett hinder torde föreligga. Hindret skulle exempelvis kunna bestå i att en obegränsat skattskyldig person kan beakta värdeförändringar under hela innehavstiden, medan så inte sker för en begränsat skattskyldig person.

Skattskyldig	Värdeförändring i utflyttningsstaten	(flytt)	Värdeförändring i inflyttningsstaten
Obegränsat	+++		+-
Begränsat	+++		

Tabell IV: Beaktandet av värdeförändring före och efter flytt.

Som en del i restriktionsprövningen ligger även frågan om ett skatteavtal kan neutralisera ett hinder.¹¹¹² På motsvarande sätt som redogjorts för i avsnittet ovan (obegränsad skattskyldighet och undvikande av dubbelbeskattning) kan en tillämpning av modellavtalet leda till att utflyttningsstaten begränsas helt i sina beskattningsanspråk. Om en

¹¹¹¹ Se avsnitt 8.4.2.2 ovan och det tredje kravet som går att utläsa ur *van Hilten*.

¹¹¹² Att det nu handlar om neutralisering genom skatteavtal och inte om det i *van Hilten* uppställda kravet på undanröjande av dubbelbeskattning beror på att ett hinder inledningsvis har konstaterats.

tillämpning av den hindrande utflyttningsregeln inte sker, torde hindret kunna ses som neutraliserat.¹¹¹³ En tillämpning av det nordiska avtalet medför att en eventuell dubbelbeskattning undanröjs. I uppskovsfallet är det dock inte enbart den dubbla beskattningen i sig som utgör ett hinder. Hindret består även i den olikbehandling som sker av huruvida utflyttningsstaten beaktar de värdeförändringar som kan uppstå efter flytten eller inte. Precis som i *N*-målet får man i dessa fall gå vidare och diskutera om hindret kan rättfärdigas (se avsnitt 8.4.2.3 ovan och avsnitt 10.4.3 nedan). Det kan dock noteras att det är kravet på likabehandling som är relevant i jämförelsen. Om utflyttningsstaten i sin interna rätt även beaktar värdeförändringar efter flytten för den som flyttat på samma sätt som för den som bor kvar, torde något hinder inte föreligga.

Det framstår som att UL-regler avseende uppskov mycket väl kan utgöra hinder enligt EUF-fördraget. Skälet härför är främst att endast värdeförändringar fram till utflyttningen beaktas.¹¹¹⁴ Ett sådant förfarande kan innebära att kravet på likabehandling inte anses uppfyllt.

8.4.3.4 Sammanfattning

Slutsatsen torde bli att en beskattning enligt en UL-regel avseende en obegränsat skattskyldig persons kapitalvinster i det stora flertalet av fall inte anses utgöra ett hinder.¹¹¹⁵ Stöd för denna slutsats har hämtats i rättsfallet *van Hilten*. En utsträckt skattskyldighet för en obegränsat skattskyldig person synes inte leda till en olikbehandling jämfört med en person som bor kvar i utflyttningsstaten. Kravet på likabehandling har tolkats som att det även inbegriper ett krav på att all eventuell dubbelbeskattning ska undanröjas i en utflyttningssituation. Ett undanröjande av dubbelbeskattning kan ske enligt såväl modellavtalet som det nordiska avtalet. Ytterligare ett krav, som har tolkats fram ur *van Hilten*, är att inkomsten ska beräknas på samma sätt för den som flyttar och den som bor kvar. Även detta krav får anses uppfyllt i ett fall där det handlar om obegränsad skattskyldighet.

När det gäller beskattning av en begränsat skattskyldig persons kapitalvinster, enligt en UL-regel, uppstår flera svåra frågor. Den första frågan där ett enhetligt svar saknas är vad som avses med uttrycket

¹¹¹³ Se avsnitt 7.4.2 ovan.

¹¹¹⁴ Se om C-470/04 *N*-målet i avsnitt 8.4.2.3 ovan.

¹¹¹⁵ Endast i de fall där skatteavtal saknas och där avräkning enligt avräkningslagen inte medes torde ett hinder föreligga.

beskattas såsom i landet bosatt (kravet på likabehandling). Olika tolkningar har presenterats. Det kan dock antas att jämförelsen endast avser *inkomsten ifråga* och inte en *total likhet*. Endast i det första fallet kan en likabehandling bli aktuell.¹¹¹⁶ Inkomsten beräknas dock inte nödvändigtvis på samma sätt för den som flyttar ut som för den som bor kvar, eftersom en begränsat skattskyldig person eventuellt endast beskattas för inkomster som har en koppling till utflyttningsstaten. I detta avseende har ett resonemang förts med stöd av den praxis som finns avseende territorialitetsprincipens tillämpning i restriktionsprövningen. Eventuellt är det acceptabelt att utflyttningsstaten begränsar sin beskattning till inkomster som har en stark koppling till staten. Ett hinder skulle i så fall inte föreligga. Jag bedömer rättsläget som oklart.

Även situationen när en person endast beskattas för värdeökningar som har uppstått fram till flytten har diskuterats (s.k. uppskov). Om en person som inte flyttar beskattas för hela den värdeförändring som uppstår fram till avyttringen, anses en olikbehandling (hinder) föreligga.¹¹¹⁷ Det framstår vidare som att hindret inte går att neutralisera genom en tillämpning av skatteavtalen, eftersom dessa endast undanröjer en dubbelbeskattning, och inte möjliggör att även värdeförändringar efter flytten beaktas. Mot bakgrund av den tolkning som har gjorts av rättsfallet van Hilten framstår det som att en UL-regel avseende uppskov mycket väl kan utgöra ett hinder. Denna slutsats synes även rimlig mot bakgrund av rättsfallet N. N-målet har förvisso tolkats som att en UL-regel avseende uppskov är förenlig med EU-rätten. Denna tolkning inbegriper dock att även värdeminskningar *efter* flytten beaktas. Om detta görs behandlas situationerna lika. Med ett sådant resonemang framstår praxis som inbördes förenlig.

Resonemanget ovan innehåller en hel del osäkra faktorer, antaganden och tolkning av domar som är mycket svåra. I kapitel 10 kommer därför möjligheterna till rättfärdigande av UL-regler att diskuteras,

¹¹¹⁶ Även när det gäller begränsat skattskyldiga kan det bli problem med avräkning om skatteavtal saknas, eftersom avräkningslagen inte synes tillämplig i den nu diskuterade situationen. För en översiktlig diskussion om avräkningslagen se Cejje, K., SN 2008 s. 264 f. och Mutén, L., SN 2004 s. 299. Jag har valt att inte diskutera avräkningslagen i detta sammanhang eftersom Sverige i dagsläget har ingått skatteavtal med EU:s samtliga medlemsstater.

¹¹¹⁷ Om även den utflyttande får beakta de värdeförändringar som uppstår fram till avyttringen torde en likabehandling föreligga.

även om det finns mycket som talar för att vissa typer av UL-regler i sig inte utgör hinder.¹¹¹⁸

8.5 UR-regler

8.5.1 Inledning

Den UR-regel som har diskuterats tidigare i avhandlingen har berört fall där en egendom har bytts mot en annan (ordinarie beskattningstidpunkt inträffar) och att ett uppskov har medgivits.¹¹¹⁹ Uppskovet tas inte upp till beskattning vid utflyttningstillfället utan när den tillbytta egendomen avyttras. Det är således först när egendomen avyttras som skatteanspråken riktas mot den skattskyldige (utsträckt skattskyldighet). Utflyttningen antas äga rum i tiden mellan den ordinarie beskattningstidpunkten och den tidpunkt då egendomen avyttras. Utsträckt skattskyldighet och uppskov enligt detta synsätt har inte behandlats i EU-domstolens praxis.

Under de senaste åren har det dykt upp skatteregler som går att hänföra till denna fjärde kategori av utflyttningsskatter i svensk rätt.¹¹²⁰ I såväl lagstiftning som i rättstillämpning synes detta vara en väg som tas för att kunna skydda den svenska skattebasen i utflyttningssituationer samtidigt som man hoppas undvika fördragsbrott mot de fria rörligheterna. Syftet med detta avsnitt är att diskutera huruvida de regler som hänförs till denna kategori kan anses utgöra hinder för EUF-fördragets fria rörligheter.

¹¹¹⁸ Som jag har förstått det har även den nederländska högsta domstolen dragit slutsatsen att UL-regler inte strider mot EUF-fördraget vid en flytt till Belgien. Den skattskyldige beskattades vid avyttringen fem år efter flytten från Nederländerna. Offermanns, R., IBFD TNS Online, 2009-12-04, refnr: EIN:NL:1.7.2.

¹¹¹⁹ Se avsnitten 1.2.3.5 och 4.5 ovan.

¹¹²⁰ 2007 års regler om uppskov vid bostadsbyte (47 kap IL); reglerna om uppskov vid andelsbyten inom EU/EES (48a kap och 49 kap IL) och 2010 års regler om utsträckt skattskyldighet för avsättningar till periodiseringsfonder, expansionsfonder och ersättningsfonder.

8.5.2 EU-domstolens praxis avseende UR-regler

Som nämnts inledningsvis har EU-domstolen ännu inte prövat frågan om en UR-regel är förenlig med EUF-fördraget. En intressant och central fråga är om de slutsatser som dragits av EU-domstolens domar rörande UL-regler även kan appliceras på UR-regler. De slutsatser jag har i åtanke är främst: 1) att en likabehandling måste ske, 2) att undanröjande av internationell dubbelbeskattning krävs och 3) att skatteberäkningen/värderingen ska göras på samma sätt för den som flyttar som för den som stannar kvar.

Det som talar för att de slutsatser som dragits ovan avseende UL-regler även kan tillämpas i detta sammanhang är framförallt att förfarandet med utsträckt skattskyldighet är speciellt och lika för båda regelmassorna. Det som talar mot att så bör ske är att inkomsten i detta fall redan är realiserad. Det handlar om en uttrycklig fördelsslagsstiftning där uppskov medgivits. Att utflyttningsstaten beskattar dessa inkomster synes mindre ingripande än i de fall då det handlar om en latent inkomst. Domstolens praxis ger ingen vägledning i denna del. I C-345/05 *Kommissionen mot Portugal* som handlade om realiserade inkomster uttalade dock domstolen att fördelsslagsstiftning inte var acceptabel om den innebar att den utflyttande och den kvarboende inte behandlades lika.

8.5.3 Restriktionsprövning

I detta avsnitt analyseras huruvida en UR-regel (utan krav) utgör ett hinder. När det gäller uppskov utan att några krav ställs kan följande kort noteras. Det typfall som tidigare har analyserats är att ett byte av egendom har skett (realisation) och att ett uppskov har medgivits. Precis som tidigare utgör det gränsöverskridande momentet av en flytt och de aktuella fördragsartiklarna kan tänkas vara exempelvis 21, 39 eller 45 EUF. Om en form av uppskov medgivits vid ett byte av egendom och detta uppskov kvarstår utan att några ytterligare krav tillkommer blir den utflyttande behandlad på samma sätt som den som bor kvar i landet.¹¹²¹ Ett uppskov som utsträckts till att även gälla den som flyttar ut torde därmed inte utgöra ett hinder.¹¹²²

¹¹²¹ Se avsnitt 8.4.2.2 ovan om rättsfallet C-513/03 *van Hilten*.

¹¹²² Stöd för denna slutsats finns även i svensk praxis, se fotnot 1051 ovan. Skatteverket konstaterade redan i sitt ställningstagande från år 2005 att avskattningsreglerna

Om man däremot studerar de slutsatser som dragits beträffande utsträckt skattskyldighet för latent inkomster uppstår vissa problem. De slutsatser som är aktuella är: 1) att en likabehandling måste ske, 2) att undanröjande av internationell dubbelbeskattning krävs och 3) att skatteberäkningen/värderingen ska göras på samma sätt för den som flyttar som för den som stannar kvar. Inkomsten som beskattas i utflyttningsstaten är den värdeökning som uppstod på den bortbytta egendomen vid bytet. Inkomsten är realiserad, men skatteanspråket reses först vid avyttringen av den tillbytta egendomen.

På motsvarande sätt som när det gällde UL-regler infinner sig frågan om omständigheten att den skattskyldige förblir obegränsat skattskyldig efter utflyttningen eller om han blir begränsat skattskyldig i utflyttningsstaten har betydelse. En likabehandling sker av den som blir **obegränsat skattskyldig**. Denna slutsats kan i vart fall gälla om en strikt lokal jämförelsemetod används. Om man däremot blandar in inflyttningslandets eventuella skatteanspråk och en tillämpning av OECD:s modellavtal skulle en dubbelbeskattningssituation kunna uppstå och vi hamnar i diskussionen om kravet på att undvika densamma. Som framgår av avsnitt 4.5 ovan skulle en situation med dubbelbeskattning kunna uppstå om inflyttningsstaten använder sig av anskaffningsvärdet på den bortbytta egendomen. Den dubbla beskattningen undanröjs inte i alla situationer, vilket torde innebära att kravet inte kan ses som uppfyllt i dessa situationer. En tillämpning av modellavtalet skulle mycket väl kunna leda till att dubbelbeskattningen måste lösas via en ömsesidig överenskommelse. Ett sådant förfarande synes inte tillräckligt, utan ett hinder skulle föreligga.¹¹²³ Det nordiska avtalet skulle däremot kunna tolkas som att metodartikeln innebär att inflyttningsstaten måste undanröja den dubbla beskattningen (på i vart fall aktier).¹¹²⁴

När det gäller kravet på att inkomsten ska beräknas/värderas på samma sätt för den som flyttar ut och för den som bor kvar kan följande kort nämnas. Utgångspunkten tas i hur en rent intern situation behandlas. Om en skattskyldig som bor kvar i utflyttningsstaten exempelvis kan beakta värdeminskning på den tillbytta egendomen när skatteanspråket på uppskovsbeloppet verkställs bör så även kunna ske i

eftersom de stred mot EU-rätten inte kunde tillämpas. Uppskovsbeloppen kom därför att kvarstå (UR-regel).

¹¹²³ Se avsnitt 7.4.2 ovan och rättsfallet C-311/08 *SGI*.

¹¹²⁴ Se avsnitt 4.5.3 ovan.

utflyttningsfallen, för att en likabehandling ska föreligga. Om så inte sker i utflyttningsfallet kan inte heller detta tredje krav anses uppfyllt.

När det gäller en person som blir **begränsat skattskyldig** har det i svensk praxis och numera även lagstiftningsvägen konstaterats att den utsträckta skattskyldigheten för uppskov avseende en redan realiserad inkomst ibland måste kompletteras med en UL-regel (tioårsregeln i det svenska fallet).¹¹²⁵ Liknande problem som diskuterats i avsnitt 8.4.3.2 ovan kan därför uppkomma.

Vid en första anblick synes en UR-regel inte utgöra ett hinder enligt EUF-fördraget, eftersom den utsträckta skattskyldigheten ofta innebär att den utflyttade behandlas på samma sätt som en person som bor kvar i landet (lokal och vertikal jämförelsemetod). Den centrala frågan är dock om EU-rätten kräver att all juridisk dubbelbeskattning måste undanröjas i situationer när en utsträckt skattskyldighet föreligger (se avsnitt 8.4.2 ovan). Rättsfallen rörande utsträckt skattskyldighet för latent inkomster kan tolkas som att ett krav på undanröjande finns. Även det eventuella kravet på att beräkningen/värderingen ska göras på samma sätt för den som flyttar jämfört med den som bor kvar kan innebära en olikbehandling. Rättsläget får anses oklart och ett förtydligande från EU-domstolen är önskvärt. Om dessa krav finns framstår det som att den här diskuterade UR-regeln kan utgöra ett hinder. Huruvida en hindrande UR-regel kan rättfärdigas diskuteras i avsnitt 10.5.3 nedan.

8.6 Administrativa krav

8.6.1 Inledning

Syftet med detta avsnitt är att analysera huruvida några av de administrativa krav som vanligtvis kopplas till olika kategorier av utflyttnings-skatter utgör hinder. Inledningsvis refereras de administrativa krav som har prövats i EU-domstolens mål om utflyttnings-skatter och huruvida dessa utgör restriktioner (8.6.2). I avsnitt 8.6.3 görs en restriktionsanalys beträffande de krav som vanligtvis ställs i svensk rätt i dessa sammanhang.

¹¹²⁵ RÅ 2008 not 71; Regeringsrättens dom i mål 3472-09 (2010-09-27) och Prop. 2009/10:24 s. 11.

8.6.2 EU-domstolens praxis avseende administrativa krav

I det följande diskuteras de tillämpningsföreskrifter som EU-domstolen hade att ta ställning till rörande uppskov med betalning (på latentavärdeökningar) i rättsfallen C-9/02 *Lasteyrie*, C-470/04 *N* och C-269/07 *Kommissionen mot Tyskland*.

Enligt de franska regler som var föremål för prövning i *Lasteyrie* kunde uppskov med betalning av utflyttningsskatten fås under förutsättning att den skattskyldige: 1) deklarerade vinsten, 2) ansökte om uppskov, 3) utsåg en representant i Frankrike och 4) ställde fullgod säkerhet.

De danska och tyska regeringarna ansåg inte att kravet på säkerhet kunde ha någon betydelse för möjligheten för en fransk skattskyldig person att etablera sig i en annan medlemsstat.¹¹²⁶ *Lasteyrie* å andra sidan menade att kravet på ställandet av säkerhet kunde utgöra ett hinder. Ett sådant krav medförde såväl kostnader som inskränkningar i möjligheten att disponera den egendom som ställts som säkerhet.¹¹²⁷

EU-domstolen bekräftade att tillämpningsföreskrifterna kunde ha betydelse vid restriktionsbedömningen. Den konstaterade att även om möjligheten att få uppskov med betalningen fanns innebar detta i sig inte att något hinder inte förelåg. EU-domstolen betonade att uppskov inte beviljades automatiskt vilket innebar att en ansökan om uppskov måste göras. Därutöver var uppskovet förenat med stränga villkor. Villkoret på ställande av säkerhet kunde i sig ses som en begränsning eftersom den skattskyldige framtogs möjligheten att förfoga över den egendom som tagits i anspråk för säkerheten.¹¹²⁸ Domstolen analyserade inte de övriga krav som ställdes men hänvisade till generaladvokatens förslag till avgörande. Generaladvokaten tog upp de olika villkor som ställdes för att uppskov skulle medges.¹¹²⁹ Han ansåg att kostnaderna för att förordna en representant i skattefrågor i Frankrike samt upprättandet av uppföljningsdeklaration utgjorde hinder.¹¹³⁰ Skillnader i behandlingen av en person som flyttade och en i landet kvarboende person var att något automatiskt uppskov inte medgavs utan att den

¹¹²⁶ C-9/02 *Lasteyrie* p. 21.

¹¹²⁷ C-9/02 *Lasteyrie* p. 22.

¹¹²⁸ C-9/02 *Lasteyrie* p. 46–47.

¹¹²⁹ C-9/02 *Lasteyrie* p. 47 med hänvisning till generaladvokat Mischos förslag till avgörande i mål C-9/02 p. 36–37.

¹¹³⁰ Förslag till avgörande av generaladvokat Mischo i mål C-9/02 *Lasteyrie* p. 44.

utflyttande var tvungen att vidta en rad med omständigheter (upprätta ansökan, deklarerar, ställa säkerhet, etc.) som den i landet kvarboende personen inte behövde göra. I målet görs en indirekt jämförelse med en i landet kvarboende person (vertikal jämförelse).

Även i *N*-målet diskuterades tillämpningsföreskrifterna för uppskov. För att beviljas uppskov krävdes: 1) ställande av säkerhet, 2) lämnande av deklaration och 3) att en ansökan om uppskov gjordes. EU-domstolen började med att konstatera att det sedan *Lasteyrie*-målet var klarlagt att ställande av säkerhet kunde utgöra ett hinder på grund av de förfoganderättsinskränkningar som det medförde.¹¹³¹ EU-domstolen konstaterade även att kravet på att lämna deklaration vid tidpunkten för utflyttningen utgjorde en formalitet som kunde utgöra ett hinder för den som flyttade. Den som bibehöll sitt hemvist i Nederländerna behöver inte lämna någon deklaration förrän vid den faktiska avyttringen.¹¹³² I *N*-målet till skillnad från i *Lasteyrie* gjordes således denna jämförelse uttryckligen (steg 2).

Slutsatsen dras att EU-domstolen anser att såväl krav på säkerhet vid uppskov som krav på deklaration kan utgöra hinder enligt fördraget. En tolkning av *Lasteyrie* är att även kostnader för att förordna en representant i Frankrike kan utgöra ett hinder. Denna tolkning delas av kommissionen.¹¹³³

I målet *Kommissionen mot Tyskland* prövades de återbetalningssätt som kunde leda till att uppskov med återbetalningen av pensionsspar-tillägg medgavs. Domstolen uttalade att även om uppskov med betalningen kunde beviljas (utan ränta fram till dess att de första pensionsutbetalningarna påbörjades) medgavs inte ett uppskov automatiskt. För att få uppskov krävdes en ansökan. Betalningsansåndet kunde förlängas efter första pensionsutbetalningen under förutsättning att minst 15 % av det belopp som utbetalats enligt avtalet om pensionssparande skulle återbetalas. Domstolen konstaterade att återbetalningssätten hade en hindrande verkan eftersom mottagaren av pensionstillägget hindrades från att åtnjuta en social förmån. I detta avseende hänvisade domstolen till *N*-målet och uttalandena om att ställandet av säkerhet innebar ett förfogandeinskränkande, vilket utgjorde ett hinder.¹¹³⁴ Domstolen an-

¹¹³¹ C-470/04 *N* p. 36. Nederländerna slopade kravet på säkerhet efter *Lasteyrie*-domen.

¹¹³² C-470/04 *N* p. 38.

¹¹³³ Se avsnitt 6.10.5 och fotnot 859 ovan.

¹¹³⁴ C-269/07 *Kommissionen mot Tyskland* p. 110; C-470/04 *N* p. 36.

såg vidare att omständigheten att den skattskyldige befriades från återbetalningsskyldigheten när han återigen blev obegränsat skattskyldig bekräftade regelns avhållande verkan, eftersom de belopp som redan återbetalats gått förlorade.¹¹³⁵

Sammanfattningsvis kan konstateras att domstolens praxis innebär att krav på: 1) deklaration, 2) särskild ansökan för att erhålla uppskov, 3) ställande av säkerhet och 4) att utse en representant i utflyttningsstaten för att erhålla ett uppskov kan utgöra hinder.¹¹³⁶

8.6.3 Restriktionsprövning

När det gäller olika typer av tillämpningsföreskrifter kan det av praxis utläsas att olika typer av krav utgör hinder enligt fördraget. I det följande åskådliggörs dessa krav med exempel från svensk rätt.

Det har ovan konstaterats att 2007 års regler om uppskov vid bostadsbyten i en utflyttningssituation utgör en UR-regel. När regeln tillkom diskuterades dess förenlighet med EU-rätten ingående i förarbetena.¹¹³⁷ Det var i synnerhet två aspekter som föranledde diskussion. Den ena var lägenheter som ersättningsbostad och den andra var ett utökat krav på uppgiftsskyldighet. I det följande uppehåller jag mig vid den andra av dessa frågor.¹¹³⁸ Den andra fråga som diskuterades var den olikbehandling av uppgiftslämnande som de nya reglerna medförde. Den som har en ersättningsbostad i Sverige behöver inte lämna några särskilda uppgifter. Ett sådant krav ställdes på den som förvärvade en bostad i utlandet. Skälet till olikbehandlingen är att Skatteverket får den information som det behöver för att administrera uppskoven direkt från det svenska fastighetsregistret eller från bostadsrättsföreningar om bostaden ligger i Sverige. När det gäller bostäder i utlandet finns inget sådan automatiskt uppgiftslämnande. Den skattskyldige som förvärvar en ersättningsbostad i utlandet måste därför årligen lämna uppgifter till Skatteverket så att verket kan bedöma om uppskovet ska bestå eller tas upp till beskattning.

¹¹³⁵ C-269/07 *Kommissionen mot Tyskland* p. 111.

¹¹³⁶ C-9/02 *Lasteyrie* och kommissionens meddelande KOM(2006)825 slutlig.

¹¹³⁷ Prop. 2006/07:19 avsnitt 4.4 och 5.1–5.2.

¹¹³⁸ Frågan om lägenheter har behandlats i ett ställningstagande från Skatteverket (dnr 131 649571-07/111 (2007-10-30). En tolkning är att såväl småhus som lägenheter kan utgöra ersättningsbostad i utlandet. Med denna tolkning torde någon olikbehandling mellan dem som förvärvade ersättningsbostad i Sverige och utflyttande inom EU/EES inte föreligga.

Det särskilda uppgiftslämnandet utgör ett hinder, eftersom den utflyttade måste lämna uppgiften medan den som inte flyttar inte behöver lämna någon särskild uppgift (vertikal jämförelse). Även en liten begränsning utgör som nämnts ett hinder.¹¹³⁹ En intressant aspekt när det gäller det särskilda uppgiftslämnandet är att lagstiftaren ansåg att en sådan inte var nödvändig när det gällde de nya UR-reglerna om uppskov vid andelsbyte¹¹⁴⁰ men väl vid bostadsbyte.

Sammanfattningsvis innebär alla de nu diskuterade administrativa kraven hinder för de fria rörligheterna eftersom de åläggs de som flyttar ut men inte de som stannar kvar.

I Sverige brukar Skatteverket begära att den skattskyldige som flyttar ut fyller i en bosättningsutredning för att kunna fastställa om personen bör anses ha väsentlig anknytning till Sverige efter flytten och således förbli obegränsat skattskyldig i Sverige ytterligare en tid.¹¹⁴¹ På samma grunder som EU-domstolen har ansett att en deklaration kan utgöra ett hinder skulle denna bosättningsutredning kunna utgöra det. ”Kravet” på att en bosättningsutredning ska fyllas i har sin grund i 3:7 st 2 IL. I lagrummet stadgas en bevisbördsregel som innebär att den skattskyldige presumeras ha väsentlig anknytning till Sverige under fem år efter utflyttningen. Kravet på bosättningsutredning är således, till skillnad från kravet på deklaration eller särskild uppgift, inte ett krav som måste uppfyllas för att en status av utsträckt skattskyldighet ska uppnås utan en möjlighet för den skattskyldige att bevisa att någon anknytning till Sverige (och fortsatt beskattningsrätt) inte föreligger. Jag uppfattar snarare reglerna om väsentlig anknytning som en form av utsträckt skattskyldighet där ytterligare krav *inte* ställs. Så länge den utsträckta skattskyldigheten består måste dock den skattskyldige precis som den som är bosatt i Sverige inkomma med deklaration. Någon skillnad i behandling synes därför inte föreligga.¹¹⁴²

¹¹³⁹ C-9/02 *Lasteyrie* p. 42 och diskussionen vid fotnot 1024 ovan.

¹¹⁴⁰ Prop. 2009/10:24 s. 20.

¹¹⁴¹ Skatteverket, 2010 s. 49.

¹¹⁴² Om bosättningsutredning, se Sundgren, P., SN 2007 s.166 f respektive s. 213 f.

8.7 Sammanfattande slutsatser

Ett hinder kan anses föreligga om en skattskyldig person på grund av en skatteregel riskeras att avskräckas från att flytta ut från en stat. För att kunna bedöma huruvida en regel har en avskräckande effekt jämför EU-domstolen skattesituationen för den utflyttande med situationen för en person som behåller sitt hemvist i ursprungsstaten (vertikal jämförelse). I flera av de utflyttningsmål som analyserats i detta avsnitt bekräftas de tentativa slutsatser som dragits i kapitel 7.3. Som exempel kan nämnas att domstolen använder sig av en lokal och vertikal jämförelsemetod samt att det är den legala situationen som jämförs.

I flera mål som redogjorts för ovan har EU-domstolen konstaterat att ett hinder kan föreligga. Hindren har ansetts föreligga när det gäller en omedelbar beskattning vid utflyttningstillfället, oavsett om inkomsten varit realiserad eller latent. EU-domstolen har även prövat fall där regler om utsträckt skattskyldighet har aktualiserats. Ett av målet avsåg förvisso arvsbeskattning, men EU-domstolen såg i det fallet att något hinder inte förelåg.

I kapitlet har slutsatsen dragits att båda kategorierna som tar sikte på omedelbar beskattning (OL-regler och OR-regler) utgör hinder enligt EUF-fördraget. Frågan om skatteavtalen kan neutralisera dessa hinder har berörts.

När det gäller den utsträckt skattskyldigheten framstår rättsläget som mer oklart. En central fråga är om EU-rätten kräver att internationell dubbelbeskattning undanröjs när utsträckt skattskyldighet tillämpas. Även om ett sådant krav ställs kan det argumenteras för att UL-regler i vissa fall inte utgör hinder. Skälet härför är att dessa regler har beaktats när skatteavtalen har förhandlats vilket leder till att den dubbla beskattningen undanröjs.

Det är min uppfattning att den första varianten av UL-regel (utsträckt skattskyldighet) inte innebär ett hinder, även om rättsläget får bedömas som oklart. När det däremot gäller den andra varianten (uppskov) av UL-regler kan ett hinder föreligga, om en olikbehandling avseende exempelvis värdeförändringar efter flytten görs.

Det är såväl lagstiftarens som rättstillämparens uppfattning att regler om utsträckt skattskyldighet för realiserade inkomster inte utgör hinder enligt EUF-fördraget. Jag ser en trend i rättsutvecklingen till att UR-regler i större utsträckning har börjat användas. Mot bakgrund av den osäkerhet som föreligger avseende frågan huruvida undanröjande av dubbelbeskattning utgör ett krav när det gäller utsträckt skattskyldighet

eller inte förefaller bedömningen av UR-regler som mer komplicerad än bedömningen av UL-regler. Skälet härför är tillämpningen av skatteavtalen. Många skatteavtal har som nämnts beaktat UL-regler vid avtalsförhandlingar medan så inte har skett när det gäller UR-regler. Mot bakgrund av den betydelse som skatteavtalen har för frågan om ett hinder föreligger eller inte bör en prövning göras i varje enskilt fall. Motsvarande problem avseende värdeförändringar efter flytt som kan uppstå för UL-regler kan även aktualiseras rörande UR-regler. Rättsläget får anses oklart när det gäller frågan om UR-regler utgör ett hinder eller inte. Vägledande praxis från EU-domstolen saknas.

När det däremot gäller tillämpningsföreskrifter (administrativa krav) som exempelvis krav på säkerhet och deklaration utgör dessa hinder, enligt EU-domstolen. Motsvarande torde gälla den särskilda uppgiftsskyldigheten vid utsträckt skattskyldighet som har införts i Sverige vid uppskov vid bostadsbyten.

Frågan om dessa hinder kan rättfärdigas behandlas i kapitel 10 nedan. I kapitel 9 redogörs först för de argument som kan användas i en rättfärdigandeprövning.

9 EU-domstolens rättfärdigandeprövning

9.1 Inledning

9.1.1 Allmänt

Syftet med detta kapitel är att analysera det andra steget i EU-domstolens tvåstegsprövning för huruvida ett förbjudet hinder anses föreligga mot de fria rörligheterna i fördraget (rättfärdigandeprövning). I avsnitt 9.1.2 redogörs inledningsvis för den bakomliggande modell som EU-domstolen prövar hindrande regler med. Av modellen framgår att ett viktigt led i prövningen är att finna argument (rättfärdigande-grunder) som domstolen bedömer så pass legitima att de kan väga tyngre än syftet att uppnå en fri inre marknad. Termerna argument, rättfärdigandegrund och grund används som synonymer i avhandlingen.¹¹⁴³ För att ett hinder inte ska utgöra ett förbjudet hinder krävs utöver ett rättfärdigandeargument även att den nationella regeln uppfyller kravet på proportionalitet. Detta krav diskuteras löpande men kommenteras inledningsvis i avsnitt 9.1.2.2.

I avsnitt 9.1.3 görs en första kartläggning av de rättfärdigandeargument som domstolen har accepterat och den utveckling som har skett och fortfarande sker i EU-domstolens praxis. En återkoppling sker till hur domstolen resonerade i det första målet rörande direkt beskattning, *Avoir fiscal*¹¹⁴⁴ år 1986, och hur domstolen resonerade i *Lasteyrie*-målet¹¹⁴⁵ år 2004. Av avsnitt 9.1.3 framgår även indirekt vilka argument som inte har godtagits. Under perioden mellan dessa två mål avgjorde EU-domstolen ca 60 mål rörande direkt beskattning. Från år

¹¹⁴³ På senare tid har domstolen börjat använda termerna "motiveras" och "berättigad" i stället för "rättfärdigas". Jag använder även dessa termer som synonymer vid rättsfallsreferaten.

¹¹⁴⁴ 270/83 *Avoir fiscal*.

¹¹⁴⁵ C-9/02 *Lasteyrie*.

2005 fram till juni år 2010 har ytterligare ca 110 mål avgjorts av domstolen rörande direkt beskattning. I avsnittet nämns kort den utveckling av EU-domstolens praxis som har skett sedan år 1986.

Mot bakgrund av de drygt 100 rättsfall som har avgjorts under perioden 2005–juni 2010 och pga. avsaknaden av aktuell sammanställande doktrin på området är den genomgång av rättfärdigandegrunderna som görs i avsnitt 9.2–9.5 nödvändig. För att en analys av huruvida hindrande utflytningsregler kan rättfärdigas ska kunna ske krävs först att de olika grunderna som kan användas kartläggs. Fokus i framställningen ligger på den praxis som har utvecklats av domstolen under den andra fasen (år 2005– juni 2010). Rättfärdigandegrunderna är att: 1) *upprätthålla en effektiv skattekontroll*, 2) *förhindra skatteflykt*, 3) *bibehålla skattesystemets inre sammanhang* och 4) *att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten* (Marks & Spencer-doktrinen). Kapitlet avslutas med en kort sammanfattande kommentar avseende de slutsatser som har dragits (9.6).

9.1.2 Rättfärdigandeprövningen

9.1.2.1 Rule of reason-doktrinen

Syftet med detta avsnitt är att kortfattat beskriva den modell mot vilken EU-domstolen prövar om en hindrande regel kan rättfärdigas. Antalet mål där ett rättfärdigande har kunnat ske har ökat markant under den andra utvecklingsfasen.¹¹⁴⁶ De antal mål där ett rättfärdigande inte kan ske är fortfarande fler till antalet än de där så har kunnat ske. Tyngdpunkten i kapitel 9 ligger dock på de grunder som har kunnat rättfärdiga en restriktion.

Ursprungligen ansågs det mycket viktigt att skilja mellan de olika typerna av restriktioner eftersom de i formell mening kunde rättfärdigas på olika sätt. Öppen diskriminering kunde endast rättfärdigas med uttryckligt stöd i fördraget, medan dold diskriminering och hinder kunde rättfärdigas genom det så kallade ”rule of reason-testet” (se strax nedan). Enligt artikel 45(3), 52(1) och 62 EUF godtas begränsningar av den fria rörligheten för personer om de grundas på ett skydd för allmän ordning, säkerhet eller hälsa. När det gällde dold diskriminering och

¹¹⁴⁶ Se avsnitten 9.1.1 och 5.1 ovan.

hinder kunde dessa som nämnts rättfärdigas även på andra sätt än med stöd av fördragets artiklar.¹¹⁴⁷

Rule of reason-testet går enligt utländsk doktrin att härleda tillbaks redan till rättsfallet 120/78 *Cassis de Dijon* från år 1979.¹¹⁴⁸ I rättsfallet C-55/94 *Gebhard* från 1995 utvecklades rule of reason-testet ytterligare.¹¹⁴⁹ *Gebhard*-målet var inget skattemål utan handlade, mycket förenklat, om huruvida en tysk advokat fick kalla sig advokat i Italien. En förtydligande punkt i domen har dock fått stor betydelse även på skatterättens område. Enligt domen framgår det att en nationell åtgärd som kan hindra eller göra det mindre attraktivt att utöva de grundläggande friheter som garanteras av fördraget ska uppfylla fyra förutsättningar för att anses rättfärdigad:

1. Regeln ska vara tillämplig på ett icke-diskriminerande sätt.
2. Regeln ska framstå som motiverad med hänsyn till ett trängande allmänintresse.
3. Regeln ska vara ägnad att säkerställa förverkligandet av den målsättning som eftersträvas.
4. Regeln ska inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå denna målsättning.

Att pröva en begränsning mot dessa fyra förutsättningar brukar som nämnts ovan kallas rule of reason-testet. I ljuset av det som sagts ovan har det första kravet tolkats som att rule of reason-testet endast är tillämpligt på dolt diskriminerande och hindrande åtgärder.¹¹⁵⁰

Studerar man exempelvis den rättfärdigandeprövning som domstolen gör i *Lasteyrie* framgår det att det första kravet inte nämns. I punkt 49 erinrar domstolen om [mina tillägg]:

att en bestämmelse som kan hindra etableringsfriheten bara är tillåten om syftet med den är legitimt och överensstämmer med fördraget och

¹¹⁴⁷ Uppdelningen mellan de olika möjligheterna till rättfärdigande när det gäller öppen respektive dold diskriminering är, som jag har förstått det, något som huvudsakligen har gjorts i doktrin. Se även Tjernberg som antyder att öppen diskriminering *troligtvis* endast kan rättfärdigas med de skäl som anges i EUF-fördraget. Tjernberg, M., SN 2003 s. 234. Se avsnitt 7.2.2 ovan och de källor som där citeras.

¹¹⁴⁸ 120/78 *Cassis de Dijon* p. 8; Englisch, J., Intertax 2005 s. 326 och Hinnekens, L., 2006 s. 79.

¹¹⁴⁹ C-55/94 *Gebhard* p. 37.

¹¹⁵⁰ Se avsnitt 7.2.2 ovan.

om den kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset [2]. Dock krävs i ett fall som det förevarande dessutom att tillämpningen av bestämmelsen är ägnad att säkerställa att det sålunda eftersträfvade syftet uppnås [3] och att det inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte [4].

Det andra kravet innebär att en avvägning mellan å ena sidan önskemålet att säkerställa fri rörlighet och syftena bakom den nationella regeln måste ske. Det tredje och fjärde kravet innebär att regeln måste vara ändamålsenlig och proportionerlig.¹¹⁵¹

Min uppfattning är att domstolen i mål som rör hemstatshinder (t.ex. utflyttningsbeskattning) inte upprätthåller det första kravet.¹¹⁵² I det följande använder jag mig av den grundmodell som presenterats i *Lasteyrie*-målet. Enligt denna tolkning av rule of reason-testet utelämnas således den första punkten som uppställdes i *Gebhard*-målet. En sådan tolkning finner stöd i åtskilliga rättsfall rörande hemstatshinder.¹¹⁵³ Dessutom innebär utflyttningsbeskattning inte en öppen diskriminering. Utflyttningsbeskattning tar nämligen inte sikte på nationalitet vilket kan förklara varför den första punkten är överflödigt i dessa sammanhang. Ett exempel på fall där en öppen diskriminering prövades är mål 270/83 *Avoir Fiscal*. Rättsfallet kommenteras kort i avsnitt 9.1.3.2 nedan.

9.1.2.2 Proportionalitetsprincipen

Syftet med detta avsnitt är att kortfattat redogöra för proportionalitetsprincipen i skatterätten i allmänhet och dess betydelse i rule of reason-testet i synnerhet. Stor del av detta avsnitt har inspirerats av Moëlls bok i ämnet.¹¹⁵⁴ I avsnitten 9.2–9.5 behandlas hur proportionalitetsprövningen har skett i EU-domstolens praxis. Jag delar uppfattningen att proportionalitetsprincipen har mycket stor praktisk betydelse vid en prövning av huruvida en restriktion kan rättfärdigas i och med att anta-

¹¹⁵¹ Ståhl, K. & Persson Österman, R., 2006 s. 145.

¹¹⁵² Jag ansluter mig även till uppfattningen som har presenterats ovan, dvs. att rule of reason-testet ibland används även där domstolen egentligen kunde ha prövat om en öppen diskriminering förelåg och endast kunnat rättfärdigas med stöd av fördraget. Se avsnitt 7.2.2 ovan.

¹¹⁵³ C-9/02 *Lasteyrie* p. 49; C-446/03 *Marks & Spencer* p. 35 och C-196/04 *Cadbury Schweppes* p. 47. Se även Tjernberg, M., SN 2003 s. 234.

¹¹⁵⁴ Moëll, C., 2003. Se även Ståhl, K. & Persson Österman, R., 2006 s. 145; Terra, B.J.M. & Wattel, P.J., 2008 s. 51 f. och Dahlberg, M., Kluwer 2005 s. 118–119.

let s.k. rättfärdigande grunder synes öka.¹¹⁵⁵ Jag anser därför att ytterligare allmänorientering i ämnet är befogad.

I artikel 5 EU-fördraget återfinns såväl subsidiaritetsprincipen som proportionalitetsprincipen. Artikel 5 riktar sig till unionen. Med unionen torde unionens institutioner och inte medlemsstaternas regeringar avses.¹¹⁵⁶ Detta innebär dock inte att medlemsstaternas regeringar kan bortse från proportionalitetsprincipen. Moëll har i boken, *Proportionalitetsprincipen i skatterätten*, identifierat tre olika situationer när proportionalitetsprincipen får betydelse:

1. När gemenskapens institutioner vidtar åtgärder som kan innebära inskränkningar i såväl medlemsstaternas suveränitet som enskilda medborgares fri- och rättigheter.
2. När frågan uppkommer huruvida en medlemsstat vidtagit alltför långtgående åtgärder för att inskränka gemenskapsrättens centrala regler för den gränslösa inre marknaden.
3. När frågan uppkommer huruvida en medlemsstat skulle ha agerat oproportionerligt vid implementeringen av gemenskapsrätten.¹¹⁵⁷

Både den andra och tredje situationen riktar in sig på medlemsstaternas agerande. Det är framförallt den andra av dessa situationer som har betydelse för rule of reason-testet. Jag ser en prövning av proportionalitetsprincipen som det sista steget i rule of reason-testet.¹¹⁵⁸

Den EU-rättsliga proportionalitetsprövningen sker ofta efter mönster i tysk rätt. Denna omfattar tre underkriterier: 1) lämplighet (ändamålsenlig), 2) nödvändighet och 3) proportionalitet i strikt mening (stricto sensu).¹¹⁵⁹ De olika kriterierna har olika tyngd i den helhetsbedömning som görs.

Moëll menar att EU-domstolen i sin tillämpning av proportionalitetsprincipen inte alltid är noggrann med att skilja mellan de olika kriterierna.¹¹⁶⁰ Med *lämplighet* avses ofta att en prövning sker av om en regel ansågs olämplig vid den tidpunkt då den beslutades. I de flesta fall har domstolen kommit fram till att åtgärden varit befogad då den vid-

¹¹⁵⁵ Farmer, P., BFIT 2007 s. 43 och Lang, M., ECTR 2009 s. 106 f.

¹¹⁵⁶ Se Moëll, C., 2003 s. 107 för vidare hänvisning (footnot 279) och s. 138.

¹¹⁵⁷ Moëll, C., 2003 s. 106.

¹¹⁵⁸ Se även Alhager, E., 2001 s. 81 f. och Moëll, C., 2003 s. 126.

¹¹⁵⁹ Alhager, E., 2001 s. 80 och Moëll, C., 2003 s. 117 f.

¹¹⁶⁰ Moëll, C., 2003 s. 113 f; Craig, P. & de Búrca, G., 2002 s. 370–379.

togs.¹¹⁶¹ Denna innebörd av lämplighet torde främst gälla i den första av de ovan angivna situationerna (dvs. när gemenskapens institutioner agerar). När det gäller bedömningen enligt rule of reason-testet framstår det som att ändamålsenligheten eller lämpligheten tar sikte på om en åtgärd är ägnad att tillgodose syftet (ändamålet) eller inte.¹¹⁶² Kravet på nödvändighet uppställs ofta i de situationer då det finns flera alternativa lösningar att välja mellan. För att uppnå kravet på nödvändighet krävs att man väljer den minst betungande lösningen.¹¹⁶³ *Proportionalitet i strikt mening* innebär att en prövning görs om åtgärden står i rimlig proportion till det ingrepp den utgör. Detta innebär i regel att domstolen gör en helhetsbedömning där alla relevanta faktorer i målet beaktas.¹¹⁶⁴

I doktrinen har det förespråkats att proportionalitetstestets tre steg ovan oftast reduceras till ett två-steps-test i EU-domstolens praxis (lämplighet och nödvändighet).¹¹⁶⁵ Ett *lämplighetstest* innebär att domstolen prövar huruvida medlen är lämpliga för att uppnå de uppsatta målen (även kallad ändamålsprövning). *Nödvändighetstestet* innebär en viktning mellan de konkurrerande intressena. I rule of reason-testet är de motstridiga intressena gemenskapens vis-à-vis medlemsstaternas.¹¹⁶⁶ Domstolen utför således en avvägning mellan de mål som eftersträvas (fri rörlighet) och de åtgärder (utflyttningsskatter) som förekommer och dess skadliga effekter (hinder). Ibland sker även avvägningen mellan en medlemsstats intresse och den skattskyldiges intresse.¹¹⁶⁷ I doktrinen framkommer olika uppfattningar huruvida denna nödvändighetsprövning, precis som den ursprungliga tysk inspirerade tre-steps-prövningen, kräver att den minst betungande åtgärden alltid måste väljas eller inte. Moëll och Weber tolkar domstolens praxis som att nödvändighetstestet inte innebär att en åtgärd/lösning måste vara

¹¹⁶¹ Moëll, C., 2003 s. 114 f.

¹¹⁶² Alhager, E., 2001 s. 80. Se avsnitt 9.2–9.5 nedan.

¹¹⁶³ Alhager, E., 2001 s. 80 f.; Moëll, C., 2003 s. 115 f. och Craig, P. & de Búrca, G., 2002 s. 379.

¹¹⁶⁴ Alhager, E., 2001 s. 81.

¹¹⁶⁵ Tridimas, T., 2005 s. 111 f. Se avsnitt 9.6 nedan. Som framkommer där delar jag denna uppfattning.

¹¹⁶⁶ Tridimas, T., 2005 s. 112.

¹¹⁶⁷ Zalasinski, A., Intertax 2007 s. 319 f.

den bästa tänkbara för att kunna vara proportionerlig, medan Tridimas är av motsatt uppfattning.¹¹⁶⁸

Av genomgången framkommer att proportionalitetsprincipen inom EU-rätten inte är ett uniformt test utan en flexibel princip som används på olika sätt inom olika områden.¹¹⁶⁹ Lämplighets- och nödvändighetstesterna medför att domstolen kan pröva såväl lagligheten som kvaliteten på lagstiftningen.¹¹⁷⁰

Moëlls undersökning visar även att det är skillnader mellan hur principen används i de tre olika situationerna. När det gäller bedömningen av nationella åtgärder (situation 2) blir dessa föremål för en mer rigorös prövning än när gemenskapens åtgärder prövas (situation 1). Undersökningen visar att prövningen är mest utförlig när det gäller situationer där en restriktion av fördragets bestämmelser om de fria rörligheterna har ägt rum. Det visar sig även att domstolen gör en än mer ingripande granskning när en regel på ett tydligt sätt berör en enskild.¹¹⁷¹ I avsnitt 9.2–9.5 behandlas proportionalitetsprövningen löpande i förhållande till de olika rättfärdigandegrunderna.

9.1.3 Utvecklingen av EU-domstolens praxis

9.1.3.1 Inledning

Syftet med detta avsnitt är att kort introducera de huvuddrag som kan utläsas ur EU-domstolens praxis under åren 1986–2010. I avsnitt 9.1.3.2 presenteras de rättfärdigandegrunder som har prövats i rättsfallen 270/83 *Avoir Fiscal* (1986) och C-9/02 *Lasteyrie* (2004). Framförallt tre rättfärdigandegrunder kan härledas ur domstolens praxis under denna tidsperiod, som jag har kallat den första fasen av EU-domstolens praxisutveckling.¹¹⁷² De tre grunderna är att upprätthålla en effektiv skattekontroll, förhindra skatteflykt och bibehålla skattesystemets inre sammanhang. Under den andra fasen av utvecklingen av EU-domstolens praxis har dessa rättfärdigandegrunder utvecklats och ytterligare rättfärdigandegrunder har accepterats av domstolen. Dessa grun-

¹¹⁶⁸ Moëll, C., 2003 s. 125 och Weber, D., 2005 s. 210 jämfört med Tridimas, T., 2005 s. 113.

¹¹⁶⁹ Tridimas, T., 2005 s. 128 och Weber, D., 2005 s. 209.

¹¹⁷⁰ Moëll, C., 2003 s. 127.

¹¹⁷¹ Moëll, C., 2003 s. 166–167 med vidarehänvisningar. Se även Tridimas, T., 2005 s. 112 f.

¹¹⁷² Se avsnitt 5.1 ovan.

der går i denna avhandling inledningsvis under benämningen *Marks & Spencer*-doktrinen och kommenteras i avsnitt 9.1.3.3. Samtliga rättfärdigande grunder kommenteras och analyseras utförligt i avsnitt 9.2–9.5.

9.1.3.2 Den första utvecklingsfasen: år 1986–2004

Avoir Fiscal-fallet, från år 1986, är som bekant det första rättsfall där EU-domstolen bedömt en medlemsstats skatteregler på den direkta beskattningens område. Fram till dess att domen avkunnades, var det i princip ingen som trodde att EU-domstolen hade kompetens inom området. Den allmänna uppfattningen var att den direkta beskattningen var en intern angelägenhet för respektive medlemsstat. Att domstolen har kompetens inom den direkta skatterättens område är idag närmast en självklarhet.¹¹⁷³

Redan i *Avoir Fiscal*-målet kan man se den ”tågordning” som domstolen använder sig av när den diskuterar skatterättsliga mål. Efter att ha redogjort för de nationella reglerna och för föremålet för tvisten gör EU-domstolen en EU-rättslig tolkning av situationen. Inledningsvis redogör domstolen för de olika parternas talan. Därefter tar domstolen ställning till huruvida en direkt diskriminering föreligger i värdlandet. En diskriminering föreligger om lika situationer behandlas olika eller om olika situationer behandlas lika. Efter att ha konstaterat att en diskriminering föreligger bemöter domstolen den franska regeringens argument för att diskrimineringen skulle kunna anses rättfärdigad. I målet prövades inte rule of reason-testet utan det handlade snarare om att pröva vilka argument som kunde anses utgöra rättfärdigande grunder enligt fördraget.¹¹⁷⁴ Flera av dessa grunder har i senare praxis återkommit och avvisats när en indirekt diskriminering har prövats mot rule of reason-testet, vilket framkommer av fotnoterna nedan.

Avoir Fiscal-domen är med dagens mått mätt relativt kort. Något förenklat kan man säga att den franska lagstiftningen som var föremål för prövning innebar ett system där den kumulativa beskattningen av vinster som delades ut av franska bolag mildrades.¹¹⁷⁵ Systemet innebar att mottagaren av utdelningen medgavs en skattekredit. Skattekrediten

¹¹⁷³ Ståhl, K. & Persson Österman, R., 2006 s. 65.

¹¹⁷⁴ Dahlberg, M., Kluwer 2005 s. 170; Terra, B.J.M. & Wattel, P.J., 2008 s. 747 och Ståhl, K. & Persson Österman, R., 2006 s. 142 f.

¹¹⁷⁵ Först beskattades det utdelande bolaget för vinsten med 50 %. Därefter bolagsbeskattades vinsten hos mottagaren såsom utdelning med ytterligare 50 %.

avräknades mot skatt på mottagna utdelningar.¹¹⁷⁶ Fasta driftställen, filialer eller kontor som tillhörde bolag med säte utanför Frankrike som hade tillgångar i form av aktieinnehav medgavs dock inte en sådan kredit.

Kommissionen menade att det franska systemet bl.a. diskriminerade utländskt ägda filialer och att det utgjorde en diskriminering av rätten att upprätta ett andra driftställe.¹¹⁷⁷ Frankrike å andra sidan menade att det inte handlade om diskriminering. Den franska regeringen ansåg att olikbehandlingen var berättigad med hänsyn till att båda situationerna var objektivt olika och att skillnaden var en följd av särdragen i medlemsstaternas olika skattesystem och dubbelbeskattningsavtal.¹¹⁷⁸

Efter att ha konstaterat att diskriminering förelåg gick domstolen in på de argument som den franska regeringen hade anfört till stöd för att reglerna kunde anses berättigade. Till att börja med konstaterade domstolen att den diskriminerande behandlingen inte kunde rättfärdigas av de eventuella *fördelar* som filialer och kontor hade jämfört med bolag och som, enligt den franska regeringen, *uppvägde de nackdelar* det franska systemet innebar.¹¹⁷⁹ Inte heller den faktiska möjligheten för det utländska bolaget att *välja en annan etableringsform* (dotterbolag) vilken inte skulle ha medfört någon diskriminering kunde rättfärdiga de franska reglerna. Skälet var att valfriheten av etableringsform inte fick begränsas genom diskriminerande skattebestämmelser.¹¹⁸⁰ Inte heller *avsaknaden av harmonisering* inom bolagsbeskattningsens område mellan medlemsstaterna kunde rättfärdiga skillnaderna i behandling.¹¹⁸¹ Vidare konstaterade EU-domstolen att det inte var möjligt att åberopa risken för skatteflykt i detta sammanhang.¹¹⁸² Slutligen konstaterade EU-domstolen att skillnaden i behandling i detta fall inte kunde rättfärdigas med stöd av dubbelbeskattningsavtal. Skälet härför var

¹¹⁷⁶ 270/83 *Avoir Fiscal* p. 3.

¹¹⁷⁷ 270/83 *Avoir Fiscal* p. 11.

¹¹⁷⁸ 270/83 *Avoir Fiscal* p. 12.

¹¹⁷⁹ 270/83 *Avoir Fiscal* p. 21. EU-domstolen har än så länge isolerat tittat på bestämmelsen som varit föremål för prövning, varför denna grund ännu inte har kunnat rättfärdiga en diskriminering. Se t.ex. C-175/88 *Biehl*; C-330/91 *Commerzbank*; C-107/94 *Asscher*; C-18/95 *Terhoeve*; C-307/97 *Saint-Gobain* och C-35/98 *Verkooijen*. I C-234/01 *Gerritse* p. 20 anför Tyskland att beskattningen i många fall är gynnsammare för de begränsat skattskyldiga personerna. EU-domstolen synes inte heller i detta fall ha accepterat argumentet.

¹¹⁸⁰ 270/83 *Avoir Fiscal* p. 22.

¹¹⁸¹ 270/83 *Avoir Fiscal* p. 24.

¹¹⁸² 270/83 *Avoir Fiscal* p. 25.

kort och gott att dubbelbeskattningsavtal inte hade med den aktuella situationen att göra.¹¹⁸³ Avslutningsvis konstaterade domstolen att de franska reglerna utgjorde en diskriminering och en inskränkning av etableringsfriheten för försäkringsbolag med säte i andra medlemsstater. Reglerna stred mot EUF-fördraget [EEG-fördraget].

I *Lasteyrie*-målet från år 2004 gjordes en prövning enligt rule of reason-testet. De grunder som anfördes var; syftet att förhindra skatteflykt, upprätthålla skatteterritorialitet och skattesystemets inre sammanhang, förhindra en skattemässig urholkning av skattebasen, att uppnå en effektiv skattekontroll och att fördela beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.

Domstolen konstaterade att ingen av de anförda grunderna kunde rättfärdiga den inskränkning som den omedelbara beskattningen av den latent värdeökningen på aktierna vid utflyttningstillfället innebar. Däremot menade domstolen att såväl syftet att förhindra skatteflykt som att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang kunde utgöra sådana legitima intressen att de kunde ses som motiverade utifrån ett allmänintresse. Jag återkommer till hur domstolen diskuterade beträffande dessa grunder i avsnitt 9.3.2 och 9.4.2.5 nedan. När det gällde argumentet att förhindra en skattemässig urholkning av skattebasen konstaterade domstolen att en minskning av skatteintäkter i enlighet med tidigare praxis inte kunde anses vara ett tvingande hänsyn till allmänintresset.¹¹⁸⁴ Beträffande argumentet att fördelningen av beskattningsbehörigheten mellan avresestaten och värdstaden skulle beaktas uttalade domstolen att tvisten inte rörde fördelningsfrågan. Frågan avsåg snarare huruvida de åtgärder som vidtagits (utövandet) för att beskatta latent värdeökningar var förenliga med kravet på etableringsfriheten.¹¹⁸⁵ Argumentet att uppnå en effektiv skattekontroll kommenterades inte av domstolen. Argumentet har dock tidigare beaktats av domstolen och erkänts status som en rättfärdigandegrund. Rättfärdigandegrundens analyseras i avsnitt 9.2 nedan.¹¹⁸⁶ De tre grunderna som domstolen vid tidpunkten hade accepterat var nödvändigheten av att

¹¹⁸³ Domstolen uttalade dock att de rättigheter som följde av etableringsfriheten var ovillkorliga och att en medlemsstat inte kunde göra iakttagandet av dem beroende av innehållet i ett avtal som slutits med en annan medlemsstat.

¹¹⁸⁴ C-9/02 *Lasteyrie* p. 31 och 59–60.

¹¹⁸⁵ C-9/02 *Lasteyrie* p. 32 och 68.

¹¹⁸⁶ Även i målet C-315/02 *Lenz* som avgjordes fyra månader efter *Lasteyrie* uttalade domstolen på ett tydligt sätt att grunden tidigare hade accepterats. C-315/02 *Lenz* p. 27.

upprätthålla skattesystemets inre sammanhang, kampen mot skatteflykt och att uppnå en effektiv skattekontroll.¹¹⁸⁷

9.1.3.3 Den andra utvecklingsfasen: år 2005– juni 2010

Den andra fasen av EU-domstolens praxis började år 2005. Ett av de viktigaste rättsfallen var C-446/03 *Marks & Spencer*. I rättsfallet ansågs vissa brittiska koncernbeskattningsregler kunna rättfärdigas med stöd av:

1. en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten,
2. förhindra att förluster utnyttjades två gånger och
3. att hindra skatteundandragande.

De tre grunderna kunde *gemensamt* rättfärdiga vissa hindrande regler. Bedömningen att flera grunder sammantaget kunde beaktas var något nytt i domstolens praxis. I efterföljande praxis har dessa grunder förtydligats något.

Teorier har presenterats i doktrinen att de tre grunderna i *Marks & Spencer* är desamma som de grunder som domstolen tidigare accepterat, nämligen 1) skattesystemets inre sammanhang, 2) upprätthålla en effektiv skattekontroll och 3) att förhindra skatteflykt. Praxis rörande samtliga dessa grunder och hur de har förändrats under åren kommer att analyseras i avsnitt 9.2–9.5 nedan.

9.2 Effektiv skattekontroll

9.2.1 Inledning

En rättfärdigandegrund som på ett relativt tidigt stadium godtogs av EU-domstolen var syftet att uppnå en effektiv skattekontroll.¹¹⁸⁸ Det är dock först på senare tid som domstolen även har funnit att de åtgärder som vidtagits för att bevara en effektiv skattekontroll har varit proportionerliga. Rättsfallet C-250/95 *Futura Participation (Futura)* är ett av

¹¹⁸⁷ Se även exempelvis Gammie, M., BIFD 2003 s. 86–93, avsnitt 6.3. År 2000 ansågs det bara finnas två grunder som skulle kunna rättfärdiga en i princip fördragsstridig skattebestämmelse; att uppnå en effektiv skattekontroll och att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang. Se Ståhl, K. & Persson Österman, R., 2000 s. 133.

¹¹⁸⁸ C-250/95 *Futura*. Se även Ståhl, K. & Persson Österman, R., 2000 s. 126 f.; Dahlberg, M., 2005 s. 241 och Terra, B.J.M. & Wattel, P.J., 2005 s. 137 f.

de mål som vanligtvis omnämns när det gäller denna rättfärdigande-grund. Rättsfallet analyseras kort i avsnitt 9.2.2 nedan. I avsnittet nämns även rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd mellan medlemsstaternas behöriga myndigheter i fråga om direkt beskattning och skatter på försäkringspremier (nedan kallat handräkningsdirektivet/direktivet om ömsesidigt bistånd).¹¹⁸⁹ Det finns ett förslag framlagt av kommissionen till ett nytt direktiv.¹¹⁹⁰ Förslaget har ännu inte lett till något nytt direktiv. Syftet med förslaget är att skapa ett effektivare samarbete på internationell nivå.¹¹⁹¹ I avsnitt 9.2.3 analyseras tre rättsfall från den andra utvecklingsfasen där handräkningsdirektivet inte har ansetts tillämpligt. Rättsfallen är C-290/04 *Scorpio*, C-101/05 *Skatteverket mot A* och de förenade målen C-155/08 *X* och C-157/08 *Passenheim (Passenheim)*. Avsnittet avslutas med en sammanfattande kommentar (9.2.4).

9.2.2 Den första utvecklingsfasen: år 1986–2004

Rättsfallet C-250/95 *Futura* från år 1997 handlade om avdragsrätt för förluster. Jag ska nedan kortfattat redogöra för fallet. Futura var ett bolag med säte i Frankrike. Futura hade en filial (Singer) i Luxemburg. Frågan som var föremål för prövning var huruvida Singer hade rätt att dra av tidigare års försluter från sin beskattningsbara inkomst i Luxemburg. Såväl inkomsterna som förlusterna var beräknade enligt en proportionell fördelningsmodell utifrån hela Futuras omsättning. Enligt luxemburgsk rätt var överföringen av förluster från ett år till ett annat beroende av två villkor. För det första krävdes det ett ekonomiskt samband mellan förlusterna och inkomsterna hänförliga till den luxemburgska verksamheten. För det andra ställdes ett krav på bokföring i enlighet med luxemburgsk lag (det år då förlusterna uppstått). Domstolen menade att det första villkoret inte kunde utgöra en restriktion då det sammanföll med den skatterättliga territorialitetsprincipen.¹¹⁹² Det andra villkoret däremot kunde anses utgöra ett hinder för etableringsfriheten. För att kunna uppfylla det andra villkoret skulle Futura i prin-

¹¹⁸⁹ Titeln ändrades senast genom rådets direktiv 2004/106/EG.

¹¹⁹⁰ KOM(2009)29 slutlig. För en analys av förslaget jämfört med OECD:s arbete på området se Gustafsson Myslinski, U., SvSkT 2010 s. 293–296.

¹¹⁹¹ KOM(2009)29 slutlig, s. 2.

¹¹⁹² Se avsnitt 7.5.3 ovan.

cip vara tvungen att upprätta två olika bokföringar enligt två olika staters skattelagstiftning.¹¹⁹³

Domstolen menade att en medlemsstat har rätt att vidta åtgärder för att kunna kontrollera att den beskattningsbara inkomsten i ett land blir korrekt. Det andra villkoret som rörde bevisning för underlag av skatteberäkning (effektiv skattekontroll) kunde således utgöra ett trängande allmänintresse som kunde motivera en restriktion.¹¹⁹⁴ Domstolen fann dock att kravet var allt för omfattande och menade att det kunde räcka med att den skattskyldige som saknade hemvist i staten på ett klart och precist sätt visade omfattningen av de påstådda förlusterna.¹¹⁹⁵ De åtgärder som den luxemburgska lagstiftaren hade vidtagit var således inte proportionerliga.

Domstolen har i åtskilliga mål ansett att de åtgärder som den aktuella medlemsstaten vidtagit inte har ansetts uppfylla proportionalitetstestet. Vanligtvis hänvisar domstolen till handräckningsdirektivet för att uppnå effektiv skattekontroll. Medlemsstaternas standardsvar på detta har varit att direktivet inte är tillräckligt effektivt varför nationella kontrollregler har krävts och borde anses motiverade. Domstolen menar i dessa fall att direktivets effektivitet saknar betydelse. Vid åtskilliga tillfällen har domstolen konstaterat att skatteförvaltningen i den aktuella medlemsstaten kan begära in uppgifter av den skattskyldige i dessa fall. Om den bevisning som den skattskyldige företer är bristfällig kan myndigheten neka aktuell förmån på den grunden.¹¹⁹⁶ Som nämnts inledningsvis har kommissionen i ett meddelande i början av år 2009 lämnat ett förslag till nytt direktiv.¹¹⁹⁷

¹¹⁹³ C-250/95 *Futura* p. 17–25. Därtill skulle bokföringen bevaras i Luxemburg.

¹¹⁹⁴ C-250/95 *Futura* p. 31–35. I *Futura*-målet hänvisar domstolen även till sin tidigare praxis. Redan 1979 uttalade domstolen att effektiv skattekontroll kunde utgöra ett trängande allmänintresse som kunde motivera ett hinder av gemenskapsrätten. I målet 120/78 *Cassis de Dijon* uttalade domstolen ”Hinder för handeln inom gemenskapen som uppstår på grund av skillnader mellan medlemsstaternas lagstiftningar om saluföringen av de ifrågakommande produkterna måste godtas i den mån dessa bestämmelser kan anses vara nödvändiga för att tillgodose tvingande hänsyn, i synnerhet i fråga om effektiv skattekontroll [min kursivering], skydd för folkhälsan, god handelssed och konsumentskydd.” Som nämnts ovan handlade fallet om en öppen diskriminering och det var ett rättfärdigande med stöd av fördraget som prövades, 120/78 *Cassis de Dijon* p. 8.

¹¹⁹⁵ C-250/95 *Futura* p. 36 f.

¹¹⁹⁶ C-204/90 *Bachmann* p. 20; C-334/02 *Kommissionen mot Frankrike* p. 31; C-39/04 *Laboratoires Fournier* p. 22–25; C-150/04 *Kommissionen mot Danmark* p. 54; C-386/04 *Stauffer* p. 47–51 och C-318/07 *Persche* p. 52.

¹¹⁹⁷ Se fotnot 1190 ovan.

9.2.3 Den andra utvecklingsfasen: år 2005– juni 2010

I vissa fall gäller inte handräckningsdirektivet. I tre sådana fall har domstolen ”i princip” godtagit att den aktuella medlemsstatens åtgärder har varit proportionerliga. I C-290/04 *Scorpio*-målet från år 2006 handlade det om en situation före det att direktivet trädde i kraft. Även målen C-101/05 *Skatteverket mot A* och de förenade målen C-155/08 *X* och C-157/08 *Passenheim* rörde situationer när direktivet inte var tillämpligt. I *Skatteverket mot A* från år 2007 handlade det om ett förhållande till tredje land (Schweiz) och i *Passenheim* från år 2009 rörde det sig om ett skatteundandragande. De två första målen avgjordes av EU-domstolens stora avdelning.

I det första målet *Scorpio* prövades de tyska reglerna om källbeskattning av tjänster. Prövningen avsåg en tidpunkt då direktivet om ömsesidigt bistånd mellan Tyskland och Nederländerna inte var tillämpligt.¹¹⁹⁸ En av frågorna var huruvida det utgjorde ett förbjudet hinder att tillämpa källbeskattning direkt vid betalningen av en tjänst från ett tyskt bolag till en företagare i Nederländerna. Domstolen konstaterade att hindret som källbeskattningen utgjorde kunde rättfärdigas med stöd av att säkerställa en effektiv uppbörd av skatten och att beskattningen inte var förbjuden.¹¹⁹⁹ Det bör noteras att domstolen använde sig av uttrycket *säkerställa en effektiv uppbörd av inkomstskatten* och inte att uppnå en effektiv skattekontroll. Jag tolkar dock båda uttrycken som synonymer.¹²⁰⁰ Domstolen menade vidare att källskatteuttaget var legitimt, lämpligt och utgjorde ett proportionerligt medel eftersom det inte fanns något gemenskapsdirektiv som reglerade ömsesidigt bistånd rörande skatteuppbörden mellan staterna.¹²⁰¹

I det andra målet *Skatteverket mot A* konstaterade domstolen att kontrollsvårigheter förelåg vid en utdelningssituation där ett tredje land var inblandat (Schweiz).¹²⁰² För att kunna kontrollera de uppgifter som den skattskyldige lämnade krävdes samarbete mellan staterna. Om ett sådant samarbete saknas kan en sådan kontroll inte göras. Som exem-

¹¹⁹⁸ C-290/04 *Scorpio* p. 36. Målet avgjordes av stora avdelningen.

¹¹⁹⁹ C-290/04 *Scorpio* p. 34–35.

¹²⁰⁰ Se för liknande uppfattning Smit, D.J. & Kiekebeld, B.J., 2008 s. 110 f.

¹²⁰¹ C-290/04 *Scorpio* p. 35–37.

¹²⁰² Problematiken kring utflyttningsbeskattning till tredje länder är bortavgränsad, se avsnitt 1.1.2 ovan. Fallet kan ändå anses motivera sin plats i detta sammanhang utifrån min ambition att på ett så fullständigt sätt som möjligt fastställa innebörden av rättfärdigandegrunden, såsom den ser ut i dagsläget.

pel på en sådan situation är om det handlar om ett tredje land eller då ett bilateralt avtal om informationsutbyte saknas. Gentemot ett tredje land föreligger ett annat rättsligt sammanhang än inom EU, vilket kan medföra att hindret inte kan ses som förbjudet.¹²⁰³ Att det är skillnad mellan tredje länder och EU-stater bekräftas av domstolens efterföljande praxis.¹²⁰⁴

I det tredje målet *Passenheim* prövades bland annat frågan om Nederländernas eftertaxeringsfrister utgjorde ett förbjudet hinder enligt fördraget. Domstolen konstaterade i målet att det inte var ett förbjudet hinder att ha en eftertaxeringsfrist på 12 år i situationer där inkomster undanhållits i utlandet, medan en frist på 5 år tillämpades i interna situationer och situationer där den skattskyldige hade lämnat uppgifter. Domstolen konstaterade att det hinder som en längre eftertaxeringsfrist utgjorde i det första fallet kunde rättfärdigas med hänsyn till syftet att uppnå en effektiv skattekontroll och att motverka ett skatteundandragande. Den längre fristen ansågs även proportionerlig då uppgifter undanhållits av den skattskyldige, vilket inrebar att direktivet om ömsesidigt bistånd inte kunde tillämpas (artikel 2) i dessa fall. Den förlängda tidsfristen ansågs nödvändig för att säkerställa en effektiv skattekontroll och bekräfta skatteundandragande.¹²⁰⁵ Om skattemyndigheten däremot förfogade över information om skatteobjektet så kunde direktivet användas. I dessa fall var det inte rättfärdigat att använda sig av en längre tidsfrist oavsett var skatteobjektet befann sig, enligt domstolen.¹²⁰⁶

Det kan framstå som rimligt att även skattskyldiga i tredje länder eller situationer där direktivet inte är tillämpligt torde kunna medges att

¹²⁰³ C-101/05 *Skatteverket mot A* p. 37, 58–63.

¹²⁰⁴ I målet C-318/07 *Persche* uttalade sig EU-domstolen obiter dictum att det kan vara acceptabelt att inte medge ett avdrag för en gåva om mottagaren befinner sig i ett tredje land. Skälet synes vara att det är svårt att kontrollera att rekvisiten för avdragsfrihet (dvs. mottagarens status) är uppfyllda. Målet avgjordes av stora avdelningen. Även EES-stater räknas som tredje länder, då handräkningsdirektivet inte är tillämpligt i dessa fall. Se C-521/07 *Kommissionen mot Nederländerna* p. 46. Även i rättsfallet C-360/06 *Bauer Verlag* diskuteras effektiv skattekontroll. Målet handlar om förmögenhetsbeskattning och värdering av andelar i tyska och utländska bolag och inte om uppgiftslämnande. I målet var det oklart huruvida direktivet om ömsesidigt bistånd var tillämpligt eller inte, trots att det handlade om två medlemsstater. Domstolen uttalade att om det antogs att direktivet inte var tillämpligt så skulle det ändå inte motivera att en skillnad gjordes vid värderingen, eftersom den skattskyldige själv kunde tillhandahålla den bevisning som ansågs krävas för värderingen (p. 41).

¹²⁰⁵ C-155/08 och C-157/08 *Passenheim* p. 63–73.

¹²⁰⁶ C-155/08 och C-157/08 *Passenheim* p. 74–75.

lämna bevisning och på så sätt uppnå en skatteförmån. Jag tolkar dock *Skatteverket mot A* som att domstolen uttalar att det krävs ett samarbete för att kunna kontrollera den skattskyldiges uppgifter och att det därför är acceptabelt att neka dem denna möjlighet när ett sådant samarbete saknas.¹²⁰⁷

9.2.4 Sammanfattning och avslutande kommentar

Redan under den första utvecklingsfasen konstaterade EU-domstolen att en hindrande regel skulle kunna rättfärdigas med stöd av argumentet om effektiv skattekontroll. Det var dock först under den andra utvecklingsfasen som argumentet även passerade proportionalitetstestet.

Av EU-domstolens praxis framgår att medlemsstater sinsemellan inte generellt kan förlita sig på rättfärdigandegrunden att uppnå en effektiv skattekontroll. Domstolen hänvisar i dessa sammanhang till direktivet om ömsesidigt bistånd. Att direktivet är ineffektivt saknar betydelse. Det är domstolens uppfattning att den aktuella skattemyndigheten kan begära in bevisuppgifter direkt från den skattskyldige. Däremot har rättfärdigandegrunden på senare tid fått genomslag i situationer då direktivet inte har varit tillämpligt. Det har handlat om tidpunkter före direktivets ikraftträdande, situationer gentemot tredje land och situationer då direktivet inte har kunnat tillämpas pga. skatteundandragande.¹²⁰⁸

I dessa fall synes det som att syftet att uppnå en effektiv skattekontroll ensamt har kunnat rättfärdiga ett hinder. När det gäller proportionalitetsprövningen framstår det som att den är starkt sammankopplad med rättfärdigandegrunden och att nödvändighetsprövningen ofta kopplas till handräckningsdirektivet.¹²⁰⁹

Det har ovan nämnts att arbete pågår med att göra handräckningsdirektivet mer effektivt. Även i bilaterala sammanhang har på senare år ett markant ökat antal av informationsutbytesavtal slutits.¹²¹⁰

¹²⁰⁷ C-101/05 *Skatteverket mot A* p. 63; se Hemels, S., ET 2009 s. 589 för liknande slutsatser.

¹²⁰⁸ Hemels, S., ET 2009 s. 589.

¹²⁰⁹ Se för liknande uppfattning Wiman, B., SN 2010 s. 9.

¹²¹⁰ Se Owens, J., BFIT 2009 s. 557–558.

Orsaken till att direktivet inte var tillämpligt i målet *Passenheim* var att ett skatteundandragande hade skett. I efterföljande avsnitt utvecklas vad domstolen åsyftar med skatteundandragande.

9.3 Skatteundandragande eller hindrande av skatteflykt

9.3.1 Inledning

Risk för skatteflykt eller skatteundandragande kan aktualiseras på flera sätt inom EU-rätten. I litteraturen förekommer det, för det första, en allmän diskussion om huruvida det finns en allmän princip om förbud för rättsmissbruk inom EU-rätten eller inte.¹²¹¹ För det andra finns olika typer av skatteflyktsregler i flera direktiv på det harmoniserade området.¹²¹² För det tredje kan ett missbruk av de fria rörligheterna leda till att en gränsöverskridande situation inte anses skyddsvärd vilket innebär att EUF-fördraget inte är tillämpligt (se kapitel 7.3.2 ovan). För det fjärde, slutligen, har risken för skatteflykt eller behovet av att hindra skatteundandragande erkänts som en rättfärdigandegrund av EU-domstolen i dess praxis. Detta avsnitt begränsas till den fjärde av dessa situationer.

Terminologin kring skatteflyktsproblematiken är inkonsekvent och splittrad inom den EU-rättsliga diskursen precis som inom den internationella skatterättsliga diskursen.¹²¹³ Den splittrade terminologin bidrar till rättfärdigandegrundens oklara innebörd.¹²¹⁴ I det följande använder jag mig av uttrycket risk för skatteflykt eller skatteundandragande för den rättfärdigandegrund som har accepterats av EU-domstolen. Avsnit-

¹²¹¹ Se exempelvis Sörensen, K., CMLR 2006 s. 423–459; Ståhl, K., SN 2007 s. 578–580 och Piantavigna, P., Intertax 2009 s. 167–169.

¹²¹² Se exempelvis artikel 1.2 i moderdotterbolagsdirektivet; artikel 11 i fusionsdirektivet och artikel 5 i ränte-royaltydirektivet när det gäller de sekundära rättskällorna. Se även Ståhl, K., SN 2007 s. 576–578.

¹²¹³ Se avsnitt 2.1.2 ovan. Se även Sörensen, K., CMLR 2006 s. 43; Dahlberg, M., 2007 s. 239; Pistone, P., Intertax 2008 s. 152; de Broe, L., ECTR 2008 s. 142; Piantavigna, P., Intertax 2009 s. 167 och KOM(2007)785 slutlig, s. 3. Se även Zalasinski som drar slutsatsen att den varierande terminologin hos EU-domstolen beror på språket hos den hänskjutande domstolen. Zalasinski, A., Intertax 2008 s. 156. För exempel i praxis se C-303/07 *Aberdeen* p. 63 (skatteundandragande); p. 64 (missbruk) och C-9/02 *Lasteyrie* p. 50 (skatteflykt).

¹²¹⁴ CFE News, ET 2008 s. 33.

tet syftar till att fastställa de rekvisit som domstolen har fastslagit för att medge att argumentet rättfärdigar ett hinder för de fria rörligheterna. Det är innebörden av dessa rekvisit snarare än benämningen på rättfärdigandegrunden som är det centrala.

9.3.2 Den första utvecklingsfasen: år 1986–2004

Argumentet att hindra skatteflykt och kringgående av en medlemsstats lagstiftning har en lång tradition i EU-domstolens praxis som en grund för rättfärdigande. Grunden accepterades ursprungligen på andra områden än skatteområdet.¹²¹⁵ Även om argumentet inledningsvis erkändes av domstolen i icke-skattemål utvecklas den numera mest i de senare. Redan i *Avoir Fiscal*¹²¹⁶ nämndes hindrandet av skatteflykt som ett argument för att rättfärdiga den öppna diskrimineringen. Argumentet godtogs inte av domstolen eftersom grunden inte fanns uppräknad i fördraget.¹²¹⁷ Ett av de första mål där domstolen accepterade argumentet som en del av rule of reason-testet var C-264/96 *ICI*-målet.

Målet handlade om ett brittiskt bolag (ICI) som via ett konsortium innehade ett holdingbolag. Holdingbolaget ägde i sin tur dotterbolag som bedrev verksamhet i såväl som utanför Storbritannien. Ett av dessa dotterbolag gick med förluster. Enligt lagstiftningen i Storbritannien fick inte utländska förluster kvittas mot vinster i ICI (proportionerligt till innehavet) på grund av att holdingbolagets verksamhet inte uteslutande eller huvudsakligen bestod i att inneha aktier i dotterbolag som var etablerade inom landet.¹²¹⁸ Den första frågan som ställdes till EU-domstolen var huruvida lagstiftningen stred mot etableringsfriheten. Domstolen fann att det territoriella kravet för skattelättnader medförde en olikbehandling mellan konsortier som kontrollerade dotterbolag med säte inom eller utanför landet. När det gällde frågan om rättfärdigande av olikbehandlingen (restriktionen) framförde den brittiska

¹²¹⁵ I doktrinen hänvisas vanligtvis till rättsfallet 33/74 *Kan Binsbergen* som ett första fall där missbruk godkännts som rättfärdigandegrund. Se exempelvis Weber, D., 2005 s. 164; Sörensen, K., CMLR 2006 s. 425; Zalasinski, A., Intertax 2007 s. 314 och Piantavigna, P., Intertax 2009 s. 166.

¹²¹⁶ 270/83 *Avoir Fiscal*.

¹²¹⁷ 270/83 *Avoir Fiscal* p. 25.

¹²¹⁸ C-264/96 *ICI* p. 7.

regeringen i huvudsak tre skäl. Ett av dessa var att särskiljandet var motiverat med hänsyn till risken för skatteflykt.¹²¹⁹

Angående argumentet om risk för skatteflykt anförde EU-domstolen att den nationella lagstiftningen var allt för *generellt utformad*. Lagstiftningen hade inte som specifikt syfte att utesluta en skattemässig fördel till följd av ett *rent konstlade upplägg* vilkas syfte skulle vara att kringgå brittisk skattelagstiftning. Att etablera ett bolag utanför Storbritannien kunde i sig inte medföra att skatteflykt förelåg.¹²²⁰ Det i utlandet etablerade bolaget skulle i vilket fall som helst omfattas av etableringsstatens skattelagstiftning.¹²²¹ I doktrinen har detta tolkats som att domstolen godtar att bolag söker sig till den skattejurisdiktion som de finner mest lämplig oavsett om syftet därmed är att kringgå interna skatteregler.¹²²²

Av *ICI*-målet kan man dra slutsatsen att det verkar som om EU-domstolen i princip accepterar risk för skatteflykt som tvingande hänsyn till allmänintresset. För detta krävs dock att den nationella lagstiftningen tar sikte på rent konstlade upplägg vilkas syfte är att kringgå den nationella lagstiftningen och förhindra en skattemässig fördel. Skatteflyktsregeln får inte heller vara generellt eller schablonmässigt utformad.¹²²³

I målet C-436/00 *X och Y*¹²²⁴ från år 2002 prövade EU-domstolen de svenska bestämmelserna om beskattning vid underprisöverlåtelse. Reglerna innebar något förenklat att en underprisöverlåtelse av aktier till ett svenskt eller utländskt bolag som överlåtaren ägde andelar i fick olika skattekonsekvenser. Om bolaget var svenskt skedde ingen beskattning av den upplupna kapitalvinsten (orealiserade värdeökningen) på de överlåtna andelarna (uppskov medgavs). Skedde överlåtelser

¹²¹⁹ Det andra argumentet var att undvika minskade skatteintäkter (p. 25). EU-domstolen avfärdade detta genom att bekräfta sin tidigare praxis dvs. att skälet inte finns med i artikel 46 EG [56 EEG] och att det inte heller kunde anses som tvingande hänsyn av allmänintresset (p. 28). Det tredje argumentet rörde upprätthållande av skattesystemets inre sammanhang (se avsnitt 9.4 nedan).

¹²²⁰ Detta har även bekräftats i efterföljande praxis. Se exempelvis C-212/97 *Centros* p. 27; C-397/98 och C-410/98 *Metallgesellschaft och Hoechst* p. 57; C-436/00 *X och Y* p. 62; C-9/02 *Lasteyrie* p. 5; C-105/07 *Lammers & van Cleeff* p. 27; C-330/07 *Jobra* p. 36–37 och C-540/07 *Kommissionen mot Italien* p. 57–59

¹²²¹ C-264/96 *ICI* p. 26.

¹²²² Terra, B.J.M. & Wattel, P.J., 2008 s. 748.

¹²²³ C-324/00 *Lankhorst-Hohorst* p. 37; Dahlberg, M., Kluwer 2005 s. 132–135 och Ståhl, K. & Persson Österman, R., 2006 s. 148 f.

¹²²⁴ C-436/00 *X och Y*.

däremot till ett utländskt bolag¹²²⁵ skulle aktierna anses avyttrade till marknadsvärdet. Bestämmelserna prövades mot etableringsfriheten och den fria rörligheten för kapital. Domstolen fann att bestämmelserna kunde utgöra en restriktion.¹²²⁶ När det gällde rättfärdigandegrunden skatteflykt konstaterade domstolen att denna sammanföll med rättfärdigandegrunden om effektiv skattekontroll och syftet med den aktuella regeln i fallet. Syftet med den nationella bestämmelsen var att säkerställa att övervärdet på aktierna faktiskt beskattades samtidigt som att det skulle ske en effektiv skattekontroll.¹²²⁷

Domstolen godtog dock inte dessa rättfärdigandegrunder eftersom de nationella reglerna inte hade som specifikt syfte att utestänga rena skentransaktioner som skedde i syfte att kringgå svensk skattelagstiftning. En allmän presumtion för skatteflykt kunde inte godtas när den grundades på att ett bolag var etablerat i en annan medlemsstat. Domstolen konstaterade även att den svenska bestämmelsen inte garanterade att syftet att överlåtaren faktiskt beskattades i Sverige, alltid upprätthölls.¹²²⁸ *X och Y*-målet får anses bekräfta det som framkom redan av *ICI*-målet. Domen kan dock tolkas som att ytterligare ett krav uppställdes. Kravet skulle vara att syftet med de hindrande bestämmelserna alltid ska upprätthållas.

I utflyttningsmålet *C-9/02 Lasteyrie* tillämpade domstolen ett liknande synsätt som tidigare och konstaterade att en allmän presumtion för skatteflykt baserat på att den skattskyldige personen flyttade sitt hemvist till en annan medlemsstat inte kunde rättfärdiga en inskränkning. Inte heller de franska reglerna tog sikte på helt konstlade upplägg.¹²²⁹ Domstolen konstaterade nämligen att de franska reglerna även träffade dem som inte hade för avsikt att återvända till Frankrike. För att uppnå syftet att förhindra att skattskyldiga personer tillfälligt flyttade sitt hemvist till utlandet fanns betydligt mindre ingripande metoder att tillgripa. Som exempel nämnde domstolen att en typ av inflyttningskatt kunde användas i dessa fall.¹²³⁰ Domen har i doktrinen även

¹²²⁵ Detsamma gällde om överlåtelsen skedde till ett svenskt bolag som indirekt ägdes via ett utländskt bolag.

¹²²⁶ C-436/00 *X och Y* p. 39 (etableringsfriheten) och p. 70 (fri rörlighet för kapital).

¹²²⁷ C-436/00 *X och Y* p. 60.

¹²²⁸ C-436/00 *X och Y* p. 61–63.

¹²²⁹ C-9/02 *Lasteyrie* p. 50–51.

¹²³⁰ Om uttalandet tolkas som en del av proportionalitetstestet torde det här handla om kravet på nödvändighet och minst betungande åtgärder. I rättsfallet C-397/07 *Kommis-*

tolkats så att argumentet att stävja skatteundandragande kan användas i fall då utnyttjandet av etableringsfriheten sker under en mycket kort period.¹²³¹ Inte heller tillämpningsföreskrifterna i *Lasteyrie* kunde rättfärdigas med stöd av argumentet om risk för skatteflykt.¹²³² Presumtionen innebar dessutom att Frankrike vida överskred vad som krävdes för att uppnå ändamålet med bestämmelsen.¹²³³ Uttalandet att Frankrike vida överskred vad som krävdes för att uppnå ändamålet med bestämmelsen kan tolkas som att domstolen gjorde en ändamålsprövning av reglerna. Huruvida denna prövning var ett utslag av proportionalitetstestet eller en prövning kopplad direkt till rättfärdigandegrunden att hindra skatteflykt får anses något otydligt.¹²³⁴ Efterföljande praxis ger dock viss vägledning i denna fråga.

9.3.3 Den andra utvecklingsfasen: år 2005– juni 2010

I september år 2006 avgjorde EU-domstolen det rättsfall som kan benämnas det stora skatteflyktsmålet när det gäller direkt beskattning.¹²³⁵ I fallet C-196/04 *Cadbury Schweppes* prövades brittiska CFC-regler. Reglerna innebar att bolag med hemvist i Storbritannien under vissa angivna omständigheter skulle beskattas för vinster i dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat där beskattningsnivån var lägre än i Storbritannien. Missbruk av etableringsfriheten diskuterades först ingående som ett argument för att förfarandet inte skulle omfattas av etableringsfriheten (se avsnitt 7.3.2 ovan).¹²³⁶ Argumentationen ledde dock inte till framgång utan de brittiska reglerna utgjorde ett hinder. Frågan uppstod om reglerna kunde anses motiverade mot bakgrund av att de syftade till att förhindra skatteflykt. Domstolen inledde med att återigen upprepa att omständigheten att ett företag utnyttjar etableringsfriheten inte utgör en presumtion för skatteflykt.¹²³⁷ Skatteflykt kan endast användas som argument när den hir drande regeln avser rent

sionen mot Konungariket Spanien ansågs inte en inflyttningsskatt vara förenlig med direktivet 63/335/EEG om indirekta skatter på kapitalanskaffning.

¹²³¹ De Broe, L., 2008 s. 812.

¹²³² C-9/02 *Lasteyrie* p. 53–57.

¹²³³ C-9/02 *Lasteyrie* p. 52.

¹²³⁴ Kotanidis och Weber synes tolka det som en del av proportionalitetstestet och jag är benägen att hålla med. Kotanidis, S., ET 2004 s. 379; Weber, D., 2005 s. 216.

¹²³⁵ Se för liknade uppfattning Alfredo Garcia Prats, F., 2008 s. 440. Det framstår som att motsvarande mål på den indirekta beskattningens område är C-255/02 *Halifax*.

¹²³⁶ C-196/04 *Cadbury Schweppes* p. 34–38. Målet avgjordes av stora avdelningen.

¹²³⁷ C-196/04 *Cadbury Schweppes* p. 50.

konstlade upplägg som görs i syfte att kringgå lagstiftningen i den berörda medlemsstaten. Därtill uttalade domstolen att den skattskyldiges beteende måste bedömas. Vid denna bedömning måste särskilt de mål som eftersträvas med etableringsfriheten beaktas.¹²³⁸ Domstolen förtydligade att det är möjligheten till fri etablering och fri yrkesutövning som åsyftas och att denna måste ske.¹²³⁹ Detta sammanfattas i domen till att en inskränkning av etableringsfriheten inte kan motiveras av behovet av att bekämpa skatteflykt annat än om den särskilt tjänar ändamålet att hindra beteenden som består i att rent konstlade upplägg som inte har någon ekonomisk förankring skapas i syfte att undvika skatt som normalt ska betalas på vinst från verksamhet som bedrivs inom det nationella territoriet. En bedömning ska ske om CFC-lagstiftningen motverkar rent konstlade upplägg och om den kan anses stå i proportion till det ändamålet.¹²⁴⁰

EU-domstolen konstaterade vidare att ett konstlat upplägg förutsätter dels ett subjektivt element i form av en avsikt att uppnå en skattemässig fördel, dels att det av de objektiva omständigheterna framgår att det ändamål som eftersträvas med etableringsfriheten inte har uppnåtts trots att kraven i gemenskapsrätten i formellt hänseende har iakttagits. Ändamålet som eftersträvas med etableringsfriheten är ett verkligt etablerande i värdstaten, dvs. en integration och ekonomisk förankring i värdstaten och att en rörelse bedrivs där.¹²⁴¹ Detta ändamål ska kunna konstateras på objektiva grunder såsom huruvida lokaler och personal finns i värdstaten.¹²⁴² Vidare konstaterade domstolen att den som misstänks ha företagit en transaktion i skatteflyktssyfte ska ges möjlighet att lägga fram de omständigheter som rör det verkliga skälet för transaktionen (etableringen) och som visar att det etablerade bola-

¹²³⁸ C-196/04 *Cadbury Schweppes* p. 51–52.

¹²³⁹ C-196/04 *Cadbury Schweppes* p. 53–54.

¹²⁴⁰ C-196/04 *Cadbury Schweppes* p. 55 och 57. Några punkter senare stadgas att EU-domstolen också ska pröva om lagstiftningen går utöver vad som krävs för att ändamålet ska uppnås. Precis som när det gäller skattesystemets inre sammanhang nedan kan detta tolkas som att det handlar om två skilda ändamålsprövningar. Den första ändamålsprövningen skulle i så fall vara kopplad till argumentet om skatteflykt, medan den andra torde avse den sedvanliga proportionalitetsbedömningen. Jag har valt att tolka det som att det handlar om en och samma ändamålsprövning. Prövningen görs som en del av proportionalitetstestet.

¹²⁴¹ C-196/04 *Cadbury Schweppes* p. 64 se även p. 54–55.

¹²⁴² C-196/04 *Cadbury Schweppes* p. 67.

gets verksamhet utgör en verklig rörelse. Först därefter har de behöriga myndigheterna möjlighet att utnyttja sig av handräckningsdirektivet.¹²⁴³

Cadbury Schweppes-målet förtydligar flera av de rekvisit som identifierades redan i *ICI*-målet. En hindrande regel kan rättfärdigas om den (1) har till *specifikt syfte* att (2) utesluta *skattemässiga fördelar* (3) till följd av *rent konsilade upplägg* (4) vilkas *syfte skall vara att kringgå nationell lagstiftning*.

Framförallt den tredje av dessa förtydligas i *Cadbury Schweppes*. När det gäller de konstlade uppläggen (punkt 3) så följer det av målet att dessa innehåller dels ett subjektivt rekvisit, dels ett objektivet rekvisit. Det subjektiva rekvisitet är kopplat till den skattemässiga fördelen (punkt 2 ovan).¹²⁴⁴ Om en fördel saknas (punkt 2) kan skatteflykt inte föreligga.¹²⁴⁵ Den skattskyldige ska ha företagit transaktionen i syfte att uppnå en skattemässig fördel.¹²⁴⁶ I doktrinen har en diskussion förts rörande vilka krav som kan ställas när det gäller syftet att uppnå en fördel.¹²⁴⁷ EU-domstolens praxis och uttryckssätt varierar avsevärt. Som exempel kan nämnas att det konstlade upplägget ska ha gjorts a) *uteslutande* i syfte att undvika skatt¹²⁴⁸, b) *med enda* syfte att undvika skatt¹²⁴⁹, c) *med huvudsakligt syfte*¹²⁵⁰ att undvika skatt och d) *enbart* i syfte¹²⁵¹ att undvika skatt. Eftersom domstolen även är inkonsekvent inom ramen för ett och samma mål får rättsläget anses oklart.¹²⁵²

Vidare ska den skattskyldige ges möjlighet att bevisa de verkliga skälen bakom en transaktion.¹²⁵³ Skattemässiga överväganden får spela in. Det utgör inte skatteflykt att utnyttja skillnader mellan medlemssta-

¹²⁴³ Se avsnitt 9.2 ovan om effektiv skattekontroll.

¹²⁴⁴ Weber gjorde denna koppling redan före *Cadbury Schweppes*-målet. Se Weber, D., 2005 s. 192. Dahlberg uppställer ett krav på att upplägget måste ha ett uttalat syfte att missbruka skattelagstiftningen. Dahlberg, M., Kluwer 2005 s. 135

¹²⁴⁵ Weber, D., 2005 s. 181 f.

¹²⁴⁶ För kritik av förekomsten av ett subjektivt rekvisit se Lang, M. & Heidenbauer, S., 2008 s. 608 f.

¹²⁴⁷ Kiegebeld, B., ECTR 2009 s. 144; Sörensen, K., CMLR 2006 s. 446; Weber, D., 2005 s. 183 och Vanistendael, F., ECTR 2006 s. 193.

¹²⁴⁸ C-196/04 *Cadbury Schweppes* p. 63; C-9/02 *Lasteyrie* p. 54 och C-524/04 *Thin Cap* p. 92.

¹²⁴⁹ C-524/04 *Thin Cap* p. 77. Målet avgjordes av stora avdelningen.

¹²⁵⁰ C-524/04 *Thin Cap* p. 81.

¹²⁵¹ C-9/02 *Lasteyrie* p. 64.

¹²⁵² Jämför exempelvis C-524/04 *Thin Cap* p. 77, 81 och 92.

¹²⁵³ Detta förtydligas även i efterföljande praxis. Se exempelvis C-524/04 *Thin Cap* p. 71–92. (2007). Se strax nedan i detta avsnitt.

ternas skattesystem.¹²⁵⁴ Gränsen mellan att utnyttja skillnader mellan medlemsstaternas skattesystem och att företa skatteflykt är dock svårdragen menar Weber. Ett exempel på det senare förfarandet kan eventuellt följande scenario vara: En skattskyldig flyttar ut, säljer sina aktier och flyttar strax därefter tillbaka till ursprungsstaten, allt i syfte att undvika kapitalvinstskatt på aktierna. Kapitalvinster är skattepliktiga i ursprungsstaten men inte i den tillfälliga hemviststaten.¹²⁵⁵ Hur lång tid måste passera, mellan försäljningen och återflytten?

Även gränsen mot vad som kan ses som missbruk av de fria rörligheterna är hårfin.¹²⁵⁶ Om flytten enbart sker som en registrering hos behöriga myndigheter (t.ex i folkbokföringen) torde inte personen vara skyddad av fördraget. Något gränsöverskridande moment har inte företagits.

Det objektiva elementet består i att det konstlade upplägget ska innebära att någon verklig etablering inte ska ha skett. Det kan exempelvis handla om ett brevlådeföretag eller i utflyttningssammanhang en flytt i myndigheternas register, men inte i verkligheten.¹²⁵⁷ Bedömningen om en etablering skett eller inte ska kunna göras på objektiva grunder. En genuin etablering i den andra staten kan inte utgöra ett konstlat upplägg. Det är sakförhållandena snarare än formen som ska bedömas.¹²⁵⁸ Denna tolkning och snäva tillämpning av rekvisitet konstlade upplägg har kritiserats i doktrinen.¹²⁵⁹

I rättsfallet C-524/04 *Thin Cap* prövades de brittiska underkapitaliseringsreglerna. Domstolen konstaterade att underkapitaliseringsregler som riktade sig enbart mot utländska långivande koncernföretag utgjorde ett hinder av etableringsfriheten. I målet förklarade dock domstolen att hindret kunde rättfärdigas med stöd av argumentet om risk för skatteflykt. Reglerna utgjorde inte ett förbjudet hinder om 1) lagstiftningen byggde på en prövning av objektiva och verifierbara omständigheter vilka möjliggjorde identifieringen av fiktiva upplägg som uteslutande betingats av skattemässiga hänsyn, samtidigt som den

¹²⁵⁴ Se kapitel 7.5 ovan. Se även Weber, D., 2005 s. 201 f. och KOM(2007)785 slutlig s. 3.

¹²⁵⁵ Weber, D., 2005 s. 206 och Sörensen., K., CMLR 2006 s. 446 f.

¹²⁵⁶ Ståhl, K., SN 2007 s. 590. Se även avsnitt 7.3.2 ovan.

¹²⁵⁷ För oklarheter rörande vad som avses med "brevlådeföretag" se de Broe, L., ECTR 2008 s 144 och Piantavigna, P., Intertax 2009 s. 172.

¹²⁵⁸ KOM(2007)785 slutlig, s. 4; Weber, D., 2005 s. 188 och Piantavigna, P., Intertax 2009 s. 173.

¹²⁵⁹ Se exempelvis Lang, M. & Heidenbauer, S., 2008 s. 615.

2) skattskyldige enligt lagstiftningen bereddes tillfälle att redogöra för de affärsmässiga skälen för den aktuella transaktionen (utan att utsättas för onödigt administration). Den brittiska lagstiftningen ansågs proportionerlig eftersom den förutom de ovan angivna grunderna även grundade sig på armlängdsprincipen om marknadsmässiga villkor.¹²⁶⁰ *Thin Cap* bekräftar *Cadbury Schweppes* och förtydligar att den skattskyldige ska ges möjlighet att motbevisa skattemyndigheten i frågan om skälen till transaktionen.¹²⁶¹

Av efterföljande praxis framkommer att prövningen som sker i ett objektivt och ett subjektivt led är nära förknippade med proportionalitetsprövningen i rule of reason-doktrinen. I C-182/08 *Glaxo*-målet¹²⁶² uttalar domstolen följande i punkt 99:

Vad slutligen beträffar ändamålet att undvika rent konstlade upplägg som saknar all ekonomisk förankring i verkligheten och som skapats uteslutande i syfte att otillbörligen komma i åtnjutande av en skattefördel påpekar domstolen, [...] att en åtgärd för att uppnå ett sådant ändamål, för att vara förenlig med proportionalitetsprincipen, ska möjliggöra för den nationella domstolen att göra en kontroll i varje enskilt fall med beaktande av särdragen i vart och ett av dessa, på grundval av objektiva omständigheter, för att därigenom ta hänsyn till berörda personers missbruk eller bedrägeri.

En prövning från fall till fall ska ske.¹²⁶³ I doktrinen har frågan tidigare ställts om det är möjligt med mekaniskt utformade skatteflyktsregler.¹²⁶⁴ Budskapet från EU-domstolen att det i varje enskilt fall ska göras en "från fall till fall prövning" talar emot en sådan möjlighet. Även domstolens upprepade budskap att allmänna presumtioner inte kan godtas i dessa sammanhang talar emot mekaniskt utformade regler.¹²⁶⁵ Som nämnts ovan skulle exemplet om en inflyttningsskatt i *Lasteurie* kunna vara en sådan mindre ingripande regel som verkade mekaniskt i de fall där den skattskyldige återvände efter en kort tid

¹²⁶⁰ C-524/04 *Thin Cap* p. 71–92. Målet avgjordes av stora avdelningen.

¹²⁶¹ C-196/04 *Cadbury Schweppes* p. 70 och C-524/04 *Thin Cap* p. 82 och p. 86. Se även Dahlberg, M., SN 2007 s. 52; Lang, M. & Heidenbauer, S., 2008 s. 614 f.

¹²⁶² Se avsnitt 9.5.5.3 nedan.

¹²⁶³ KOM(2007)785 slutlig s. 5. Kommissionen anser att bevisbördan inte bara bör ligga på den skattskyldige. Det är även viktigt att resultatet av skattemyndighetens bedömning i de enskilda fallen kan bli föremål för en oberoende översyn av rättsliga instanser.

¹²⁶⁴ Ståhl, K. & Persson Österman, R., 2006 s. 148.

¹²⁶⁵ C-153/08 *Kommissionen mot Spanien* p. 39.

utomlands. Jag ansluter mig till uppfattningen som förekommer i litteraturen att en sådan mekaniskt utformad inflyttningsskatteregel antagligen inte skulle accepteras eftersom den bygger på presumtionen att utflyttningen skedde med skatteflyktssyfte. Det förefaller sannolikt att domstolen även i ett sådant fall skulle kräva att den skattskyldige ges möjlighet att lägga fram bevisning om varför en återflyttning har skett.¹²⁶⁶

I C-540/07 *Kommissionen mot Italien* kunde hindrande regler avseende källstatsbeskattning på utdelningar rättfärdigas med stöd av argumentet om skatteundandragande i förhållande till EES-stater. Skälet för detta var att handräckningsdirektivet inte gäller för dessa stater och att bestämmelser om informationsutbyte i skatteavtal saknades.¹²⁶⁷

I åtminstone fem rättsfall från åren 2005–2010 har domstolen accepterat skatteflykt (skatteundandragande) i kombination med andra rättfärdigande grunder. Rättsfallen är C-446/03 *Marks & Spencer*, C-231/05 *Oy AA*, de förenade målen C-155/08 och C-157/08 *Passenheim*, C-182/08 *Glaxo* och C-311/08 *SGL*. Rättsfallen *Marks & Spencer*, *Oy AA*, *Glaxo* och *SGL* analyseras närmare i avsnitt 9.5 nedan om *Marks & Spencer*-doktrinen (fördelning av beskattningsrätten) och rättsfallet *Passenheim* har behandlats i avsnitt 9.2 ovan om effektiv skattekontroll. I några av dessa mål har domstolen inte uttalat sig som i övriga fall. Någon hänvisning till rent konstlade upplägg har inte skett.¹²⁶⁸ Ett förslag till tolkning kan vara att reglerna i dessa mål mer handlar om skyddet för skattebasen än om rena skatteflyktstransaktioner. Skatteflyktsargumentet kan ses som ett biargument utan självständigt värde. Argumentet skulle i dessa fall snarare utgöra ett stöd för det huvudsakliga argumentet om fördelning av beskattningsrätt eller effektiv skattekontroll. En sådan tolkning skulle innebära att domstolen inte i generell mening har lättat på de krav som analyserats i detta avsnitt i syfte att tillåta regler som syftar till att minska risken för skatteflykt.¹²⁶⁹ Något som talar för denna tolkning är att domstolen i ett flertal fall under denna period också har fallit tillbaka på de rekvisit som analyserats ovan.¹²⁷⁰ Denna tolkning innebär att det finns två argument om

¹²⁶⁶ Ståhl, K., SN 2007 s. 590 f.

¹²⁶⁷ C-540/07 *Kommissionen mot Italien* p. 68–72. Jämför om effektiv skattekontroll, avsnitt 9.2.3 ovan.

¹²⁶⁸ Se exempelvis C-446/03 *Marks & Spencer* p. 49 jfr p. 57; C-231/05 *Oy AA* p. 63 och C-311/08 *SGL* p. 66. Se även avsnitt 9.5.5 nedan.

¹²⁶⁹ Ståhl, K., SN 2007 s. 587–588.

¹²⁷⁰ C-347/04 *Rewe Zentralfinanz* p. 50–53.

skatteundandragande. Det ena argumentet är det nu diskuterade i enlighet med *Cadbury Schweppes*-doktrinen och det andra argumentet är ett argument där ett krav på rent konstlade upplägg inte ställs (se avsnitt 9.5.5 nedan).

9.3.4 Sammanfattning och avslutande kommentar

Som en grund att rättfärdiga hindrande regler kan argumentet att motverka skatteflykt användas. Termerna skatteflykt och skatteundandragande har i detta avsnitt använts som en benämning på en rättfärdigandegrund som i viss utsträckning har accepterats av EU-domstolen. Argumentet har successivt utvecklats och förtydligats i praxis. Grunden accepterades redan under den första utvecklingsfasen i exempelvis *ICI*-målet¹²⁷¹. År 2006 förtydligades flera av de kriterier som ställdes upp i *ICI*-målet genom *Cadbury Schweppes*-målet¹²⁷². För att en inskränkning av en fördragsfrihet ska kunna motiveras av behovet att motverka skatteflykt måste:

1. regeln ta sikte på rent *konstlade upplägg* som inte har någon ekonomisk förankring i verkligheten, [objektivt rekvisit]
2. upplägget ha arrangeras i *syfte att åtnjuta en skattefördel*, [subjektivt rekvisit] och
3. den skattskyldige beredas möjlighet att redogöra för skälen för den aktuella transaktionen.

De objektiva och subjektiva rekvisiten har i praxis givits en snäv innebörd. Frågan uppkommer därför om rättfärdigandegrunden kan tillämpas i praktiken.

Flera oklara frågor kvarstår för EU-domstolen att förtydliga. Som exempel kan nämnas huruvida det sker en särskild ändamålsprövning utöver det sedvanliga proportionalitetstestet eller inte. Det framstår som att proportionalitetsöverbäganden är viktiga när det gäller rättfärdigandegrunden.¹²⁷³ Min preliminära tolkning är att den ändamålsprövning som vanligtvis görs kan ses som en del av proportionalitetstestet.

Även frågan hur tungt vägande syftet att uppnå en skatteförmån måste vara är svårbesvarad utifrån domstolens praxis. EU-domstolen

¹²⁷¹ C-264/96 *ICI*.

¹²⁷² C-196/06 *Cadbury Schweppes*.

¹²⁷³ Zalasinski, A., Intertax 2007 s. 321.

använder sig av olika uttryck i denna del. Frågan är relevant i synnerhet eftersom det är fullt förenligt med EUF-fördraget att utnyttja skillnader mellan länders lagstiftning.

Av den praxis som kommit under domstolens andra utvecklingsfas framgår även att en fall till fall prövning måste ske. Detta talar för att mekaniskt utformade skatteflyktsbestämmelser inte är tillåtna.

Under den andra utvecklingsfasen har även argumentet om skatteundandragande tillämpats tillsammans med andra argument, vilket är en nyhet. I de fall där flera argument har kombinerats har domstolen inte alltid hänvisat till kravet på rent konstlade upplägg. Dessa fall analyseras i avsnitt 9.5 nedan.

I nederländsk doktrin har rättfärdigandegrunden om skatteundandragande tolkats som liktydig med argumentet om skattesystemets inre sammanhang. Den enda skillnaden som identifierats i den nederländska doktrinen är det subjektiva rekvisitet som ställs om att uppnå en skattefördel, när det gäller skatteundandragande.¹²⁷⁴ Argumentet om skattesystemets inre sammanhang analyseras i följande avsnitt.

9.4 Skattesystemets inre sammanhang

9.4.1 Inledning

På dagen sex år efter det att målet 270/83 *Avoir fiscal* avkunnades avgjorde EU-domstolen ytterligare ett mycket intressant och omdiskuterat mål, C-204/90 *Bachmann*.¹²⁷⁵ I målet konstaterade domstolen att behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang¹²⁷⁶ kunde användas som argument för att rättfärdiga ett hinder.

Argumentet har åberopats i närmare vart tredje fall sedan dess att *Bachmann*-domen avgjordes. Medlemsstaterna fick dock under drygt sexton år inte gehör för sitt argument.¹²⁷⁷ Argumentet har i princip an-

¹²⁷⁴ Weber, D., 2005 s. 190 f. och Terra, B.J.M. & Wattel, P.J., 2008 s. 746 f.

¹²⁷⁵ C-204/90 *Bachmann*. Samma dag avgjordes ett liknande fall, C-300/90 *Kommisjonen mot Belgien*.

¹²⁷⁶ Även benämningen kongruens används ibland, se dock Mutén, L., SN 2004 s. 296.

¹²⁷⁷ Se exempelvis C-80/94 *Wielockx*; C-136/00 *Danner* och C-422/01 *Skandia*. I dessa fall har skatteplikten kopplats till bosättning i landet vid utbetalningstillfället, snarare än till att tidigare avdrag har medgivits. Se även Ståhl, K. & Persson Österman, R., 2006 s. 149 och Dahlberg, M., 2005 s. 239.

setts sakna värde under en längre period.¹²⁷⁸ År 2008 gav dock EU-domstolen medlemsstaterna rätt i målet C-157/07 *Krankenheim* med stöd av argumentet att bibehålla skattesystemets inre sammanhang. Målen diskuteras i avsnitt 9.4.3.2 nedan.

I svensk doktrin drogs år 2005–2006 slutsatsen att det kan ställas två krav för att argumentet skattesystemets inre sammanhang ska kunna åberopas. För det första måste det finnas ett bibehållet *direkt samband* mellan exempelvis avdrag (eller förmån) och beskattning och för det andra måste det vara fråga om *en och samma skattskyldig*.¹²⁷⁹ Motsvarande tolkning gjordes i utländsk litteratur med tillägget att det även skulle handla om *en och samma skatteregel* inom en medlemsstats lagstiftning.¹²⁸⁰

Syftet med detta avsnitt är inledningsvis att analysera hur EU-domstolen har bedömt dessa krav. Detta görs utifrån såväl äldre som nyare praxis (avsnitt 9.4.2 och 9.4.3). Även skatteavtalens inverkan på bedömningen kommenteras. I avsnitt 9.4.4 sammanfattas de slutsatser som kan dras av diskussion om EU-domstolens praxis och hur argumentet kan användas idag.

9.4.2 Den första utvecklingsfasen: år 1986–2004

9.4.2.1 Inledning

I detta avsnitt diskuteras några av de rättsfall som EU-domstolen avkunnade under den första utvecklingsfasen. Den första fasen sträcker sig fram till *Lasteyrie*-domen år 2004. Syftet med avsnittet är att på ett så kortfattat sätt som möjligt ge en bakgrundsbild till argumentet om ett bibehållet sammanhang i skattesystemet. Denna bakgrund underlättar förståelsen för den utveckling som har skett i praxis under EU-domstolens andra utvecklingsfas (9.4.3). Någon utförlig redogörelse för omständigheterna i de olika fallen sker inte i detta avsnitt. Fallen finns relativt utförligt refererade i tidigare litteratur.¹²⁸¹

¹²⁷⁸ Knobbe-Keuk, B., ECTR 1994 s. 74–85; von Quitzow, C.M., SN 2003 s. 89 och förslag till avgörande av generaladvokat Geelhoed i målet C-524/04 *Thin Cap* p. 90 samt Terra, B.J.M. & Wattel, P.J., 2008 s. 761.

¹²⁷⁹ Dahlberg, M., Kluwer 2005 s. 256 och Ståhl, K. & Persson Österman, R., 2006 s. 149–156.

¹²⁸⁰ Vanistendaël, F., ECTR 2005 s. 217.

¹²⁸¹ Ståhl, K. & Persson Österman, R., 2006 s. 149–156 och Dahlberg, M., 2007 s. 241–245.

9.4.2.2 Direkt samband mellan en skattefördel och en skattenackdel

Målet C-204/90 *Bachmann* är ett mycket omskrivet och välkänt mål. Jag ska därför hålla mig kort. Målet handlade om den tyske medborgaren Bachmann som bodde och arbetade i Belgien. Innan han hade flyttat till Belgien hade han tecknat diverse personförsäkringar i Tyskland. Frågan i målet var om det var förenligt med gemenskapsrätten att Belgien nekade Bachmann avdrag från sin inkomst av tjänst för försäkringspremier som han betalade till Tyskland. Domstolen konstaterade att Bachmann blev indirekt diskriminerad eftersom de belgiska reglerna riskerade att vara till nackdel för utländska medborgare.¹²⁸² Den grund som gjorde att de belgiska reglerna ansågs berättigade var grunden att behålla det inre sammanhanget i skattesystemet. Det samband som man ville behålla var sambandet mellan avdragsrätten för premierna och beskattningen av det utfallande beloppet. Enligt den belgiska lagen undantogs utfallande belopp från beskattning om avdragsrätt för premierna inte erhöles.¹²⁸³ I *Bachmann*-domen fanns två parallella regelsystem. I det ena där avdrag medgavs skedde beskattning och i det andra där något avdrag inte medgavs blev efterföljande inkomst inte heller beskattad. EU-domstolen fann att de belgiska reglerna var proportionerliga.¹²⁸⁴

9.4.2.3 En skattskyldig, ett skattesystem

Fallet *Bachmann*, har utöver kravet på ett direkt samband mellan en skattefördel och en skattenackdel, tolkats som att ett krav på en och samma skattskyldig har ställts. Detta har bekräftats i bland annat rättsfallen C-35/98 *Verkooijen*, C-251/98 *Baars* och C-168/01 *Bosal Holding*.¹²⁸⁵ I dessa mål konstaterade domstolen att det i *Bachmann*-fallet handlat om en och samma skattskyldig. För att argumentet skattesystemets inre sammanhang skulle kunna få gehör av domstolen krävdes det således dels att det fanns ett direkt samband mellan en skattefördel och en skattenackdel, dels att det rörde en och samma skattskyldig. Detta kommer även till uttryck i *Bosal Holding* där domstolen uttryck-

¹²⁸² C-204/90 *Bachmann* p. 9. Se även Dahlberg, M., Kluwer 2005 s. 129.

¹²⁸³ C-204/90 *Bachmann* p. 21. I ljuset av senare praxis (jfr C-136/00 *Danner*) skulle jag tro att det är denna sista mening som är avgörande för det direkta sambandet.

¹²⁸⁴ C-204/90 *Bachmann* p. 27.

¹²⁸⁵ C-35/98 *Verkooijen* p. 57–58; C-251/98 *Baars* p. 40 och C-168/01 *Bosal Holding* p. 30.

ligen konstaterar att argumentet inte kan åberopas när det rör sig om olika beskattningar eller skattemässiga behandlingar av olika skattskyldiga (moder- respektive dotterbolag).¹²⁸⁶ Domstolen förtydligar detta och menar att ett moder- och ett dotterbolag är två skilda skattesubjekt. Det saknas därmed ett direkt samband inom ramen för en och samma beskattning vilket medför att argumentet inte kan åberopas.¹²⁸⁷ I doktrinen har slutsatsen dragits att rättsfallet *Bosal Holding* kan ses som ett uttryck för att domstolen förtydligar att principen om skattesystemets inre sammanhang inte ska ses som ett skydd för skattesystemet i stort utan för ”koherensen” avseende en enda skatteregels tillämpning vid beskattningen av ett enskilt skattesubjekt.¹²⁸⁸

Av praxis framgår det tydligt att det fram till år 2003 fanns tre krav. För det första krävdes ett *direkt samband* mellan en skattefördel och en skattenackdel. För det andra var sambandet tvunget att föreligga inom ramen för *en och samma beskattning* och för det tredje skulle det röra *en och samma skattskyldig*.¹²⁸⁹

9.4.2.4 Skatteavtalens inverkan på bedömningen av rättfärdigandegrunden

Det har i de två avsnitten ovan bekräftats att de tre krav som nämndes i inledningen, när det gäller argumentet om ett bibehållet sammanhang inom skattesystemet, går att utläsa ur praxis. I detta avsnitt behandlas frågan hur skatteavtalen inverkar på bedömningen.

De fall som kommer att studeras är C-80/94 *Wielockx* och C-436/00 *X och Y*. Min ambition med detta avsnitt är att introducera två frågor som har med kopplingen mellan skatteavtalen och rättfärdigandegrunden skattesystemets inre sammanhang att göra. Den första frågan är: På vilket sätt påverkar ett skatteavtal bedömningen av om ett inre sammanhang i ett skattesystem finns? Den andra frågan är: Vilken betydelse har OECD:s modellavtal, studerar EU-domstolen modellavtalet eller det aktuella avtalet?

¹²⁸⁶ C-168/01 *Bosal Holding* p. 30.

¹²⁸⁷ C-168/01 *Bosal Holding* p. 32. Ståhl och Persson Österman anser att domstolen i *Bosal Holding* gick vidare i sitt resonemang och avvisade skattesystemets inre sammanhang på andra grunder än att det rörde sig om två skattesubjekt. Författarna menar att så inte hade behövt ske såvida det var helt uteslutet att vid prövningen beakta situationen för två olika skattesubjekt, se Ståhl, K., & Persson Österman, R., 2006 s. 153.

¹²⁸⁸ Vanistendael, F., ECTR 2003 s. 193; Bärebring, A., SN 2004 s. 151 och Ståhl, K. & Persson Österman, R., 2006 s. 150.

¹²⁸⁹ Vanistendael, F., ECTR 2005 s. 220.

Wielockx från år 1995 var det första fall där domstolen uttalade sig om rättfärdigande grunden skattesystemets inre sammanhang och dess förhållande till skatteavtalen.¹²⁹⁰ Målet handlar om avsättning till pensionsreserver. Enligt den nederländska lagstiftningen medgavs endast personer med hemvist i Nederländerna avdrag. Personer med hemvist utom landet medgavs inte avdrag eftersom de inte kunde beskattas för utfallande belopp enligt ingångna skatteavtal. Ett hinder för den fria etableringsrätten förelåg. Domstolen konstaterade att Nederländerna i likhet med OECD:s modellavtal beskattade alla pensioner som togs emot av personer med hemvist i staten, oavsett i vilken stat pensionspremierna hade erlagts.¹²⁹¹ I gengäld avstod medlemsstaten från att beskatta pensioner som förvärvades i utlandet även om de utgick på grund av premier som erlagts inom dess territorium och för vilka avdrag hade fåtts. EU-domstolen påpekade att kontinuiteten på det enskilda planet inte upprätthölls i och med att det inte förelåg en strikt överensstämmelse mellan avdrag för premier och beskattning av pensioner. Kontinuiteten uppstod på ett annat plan, nämligen genom reciprocitet mellan avtalsslutande stater.¹²⁹² I punkten 25 i domen konstaterar domstolen [mina förtydliganden]:

Eftersom kontinuiteten upprätthålls på grundval av ett dubbelbeskattningsavtal med annan medlemsstat, kan denna princip [skattesystemets inre sammanhang] inte åberopas till stöd för nekande av avdrag av förevarande slag.

I *X och Y* prövades de svenska reglerna om överlåtelse till underpris av aktier. Bestämmelserna utgjorde ett hinder mot etableringsfriheten. EU-domstolen prövade, som en bland flera grunder, huruvida bestämmelserna kunde rättfärdigas med stöd av skattesystemets inre sammanhang.¹²⁹³ Domstolen konstaterade att eftersom Sverige hade slutit skatteavtal med andra medlemsstater så upprätthölls inte sammanhanget inom skattesystemet på det enskilda planet utan uppstod på ett annat

¹²⁹⁰ C-80/94 *Wielockx* p. 23–25; Kamphuis, H. J. & Pötgens F.P.G., BIFD 1996 s. 2–7; Dahlberg, M., Kluwer 2005 s. 254.

¹²⁹¹ För kritik av målet se Terra, B.J.M. & Wattel, P.J., 2001 s. 74 f.

¹²⁹² I C-136/00 *Danner* resonerade domstolen på samma sätt rörande frivilliga pensionsförsäkringar och fri rörlighet för tjänster (p. 33–43).

¹²⁹³ Angående det inre sammanhanget i detta fall se närmare p. 53 i domen samt Ståhl, K., SN 2003 s. 473.

plan, nämligen genom reciprocitet mellan de avtalsslutande staterna.¹²⁹⁴ Domstolen noterade även att det svensk-belgiska avtalet, som var helt identiskt med OECD:s modellavtal i aktuellt avseende, föreskrev beskattning av realisationsvinster i överlåtarens hemviststat. Detta gällde oavsett huruvida uppskov medgivits eller inte. EU-domstolen nämnde också att reglerna inte stod i proportion till syftet.¹²⁹⁵

Frågan är hur detta ska tolkas. Det framstår som att ett nationellt samband (internt) saknas i såväl *Wielockx* som *X och Y*, men att ett samband fanns på avtalsnivå (externt). Mot bakgrund av detta infinner sig frågan: Krävs det ett samband på såväl extern nivå som nationell nivå, eller räcker det med att det finns ett samband på nationell nivå? Jag återkommer till denna fråga i avsnitt 9.4.3.4 nedan, där praxis avseende EU-domstolens andra utvecklingsfas beaktas.

9.4.2.5 Ändamålsprövning

Även i utflyttningsskattemålet *Lasteyrie* togs argumentet om ett bibehållet sammanhang inom skattesystemet upp till diskussion som en möjlighet att rättfärdiga den hindrande franska OL-regeln. Den nederländska regeringen ansåg i *Lasteyrie* att det fanns ett direkt samband som var nödvändigt för att bevara skattesystemets inre sammanhang. Sambandet bestod i att ett uppskov med betalning av skatt på de årliga kapitalökningarna på värdepapper medgavs (skatteförmån) och det faktiska skatteuttaget när hemvistet flyttades utomlands (skattenackdel).¹²⁹⁶ Det verkar som om domstolen inte explicit tog ställning till de två kraven i *Lasteyrie*-domen utan gjorde en form av ändamålsprövning i stället. Domstolen erinrade ”i detta avseende” (skattesystemets inre sammanhang) om avsikten och de skattemässiga överväganden som låg bakom de franska reglerna utformning. Det franska systemet syftade till att säkerställa beskattning av värdeökningar som hade uppstått i Frankrike. Ändamålet med de franska reglerna var att förhindra att skattskyldiga flyttade ut sitt hemvist innan de överlät sina värde-

¹²⁹⁴ Domstolen förtydligar i domen att reciprociteten ligger i den fördelning av beskattningsrätten som avtalsslutande stater har gjort. I förevarande fall är det således reciprokt att det endast är den stat där överlåtaren är bosatt/dit han har flyttat som är behörig att beskatta realisationsvinsten (p. 55–56).

¹²⁹⁵ C-436/00 *X och Y* p. 57–59.

¹²⁹⁶ C-9/02 *Lasteyrie* p. 33. 61.

papper enbart för att slippa betala skatt på vinsten.¹²⁹⁷ Domstolen konstaterade att eftersom Frankrike medgav avräkning för all den skatt på realiserade vinster som erlagts i den nya hemvisstaten (inflyttningsstaten) kunde argumentet om skattesystemets inre sammanhang inte användas. Resultatet av de franska reglerna kunde ju bli att någon skatt inte alls betalades i Frankrike. Ändamålet med de franska reglerna, dvs. att förhindra skatteflykt, kunde inte motiveras på detta sätt.¹²⁹⁸

Jag tolkar avgörandet som att EU-domstolen menade att sambandet mellan uppskov och beskattning till stöd för argumentet om skattesystemets inre sammanhang inte bekräftades av det ändamål som eftersträvades i det franska systemet.¹²⁹⁹

Det framstår som oklart hur detta ändamålsresonemang hänger ihop med de tidigare uppställda kraven. Hänger de ihop, eller utgör ändamålsresonemangen även här en del av proportionalitetsprövningen?¹³⁰⁰ Ändamålsresonemanget har återkommit i efterföljande praxis och ett förslag till tolkning presenteras i avsnitt 9.4.3.2 nedan.

9.4.3 Den andra utvecklingsfasen: år 2005–juni 2010

9.4.3.1 Inledning

Under den andra utvecklingsfasen av EU-domstolens praxis har flera av de rekvisit som tidigare konstaterats rörande rättfärdigandegrunden om ett bibehållet inre sammanhang i skattesystemet ändrats. I detta avsnitt behandlas även mål från slutet av år 2004. Skälet till detta är att förståelsen av problematiken underlättas om rättsfallen behandlas i ett sammanhang.¹³⁰¹

Domstolens praxisutveckling kan tolkas som att såväl kravet på en och samma skattskyldig som kravet på ett skattesystem har luckrats

¹²⁹⁷ C-9/02 *Lasteyrie* p. 63–65. Se även Ståhl, K. & Persson Österman, R., 2006 s. 151 f. Författarna tolkar domstolen som att stor vikt lades vid det uppgivna syftet med reglerna. Som framkommit ovan så delar jag denna uppfattning.

¹²⁹⁸ C-9/02 *Lasteyrie* p. 66–67.

¹²⁹⁹ C-9/02 *Lasteyrie* p. 67. Även i tidigare praxis har ett krav på att sambandet ska vara nödvändigt noterats som en del av proportionalitetstestet, se exempelvis C-436/00 *X och Y* p. 52.

¹³⁰⁰ Se exempelvis Kotanidis som synes mena att domstolen gjorde en steg för steg analys och att den franska utflyttningsskatten inte passerade proportionalitetstestet i rule of reason-testet, Kotanidis, S., ET 2004 s. 380.

¹³⁰¹ Se avsnitt 5.1 ovan om indelningen av EU-domstolens praxis i två faser. Gränsen synes gå vid åren 2004/2005.

upp.¹³⁰² Dessutom har det direkta sambandet ansetts föreligga i ett flertal fall. Ett mycket centralt rättsfall i dessa avseenden är rättsfallet C-319/02 *Manninen* från år 2004. I detta avsnitt diskuteras fallet och de förändringar av kraven som skett under senare år.

9.4.3.2 Direkt samband mellan en skattefördel och en skattenackdel

Kravet på ett direkt samband mellan en skattefördel och en skattenackdel var det första rekvisitet som identifierats ovan. Domstolen har i fyra fall under perioden 2004–2010 bedömt att detta samband har funnits. De fyra fallen är C-319/02 *Manninen*, C-292/04 *Meilicke*, C-157/07 *Krankenheim* och C-418/07 *Papillon*. I samtliga dessa fyra fall har domstolen även vidareutvecklat den ändamålsprövning som gjordes i *Lasteyrie*. I detta avsnitt redogörs dels för de direkta sambanden i målen, dels för den identifierade ändamålsprövningen. En central fråga att besvara är huruvida denna utgör en självständig del av rättfärdigandeargumentet eller om den utgör en del av proportionalitetsprövningen. Om ändamålsprövningen utgör en del av rättfärdigandegrunden torde två ändamålsprövningar krävas. Efter det att dessa båda aspekter av målen har belysts diskuteras frågan vad det innebär att domstolen i vissa situationer har krävt att det ska finnas en garanti för att den efterföljande nackdelen ska inträffa.

Målet *Manninen* avgjordes av stora avdelningen i september 2004 och är det första fallet sedan *Bachmann* där det direkta sambandet har kunnat konstateras. I *Manninen* var frågan huruvida en begränsning av gottgörelse för bolagsskatt vid utdelning från inhemska bolag utgjorde ett hinder för den fria kapitalrörelsen när en sådan gottgörelse inte gavs för utdelning från utländska bolag. Syftet med de finska reglerna var att undvika ekonomisk dubbelbeskattning.

När det gällde skattesystemets inre sammanhang konstaterade domstolen att det fanns ett direkt samband mellan det skattetiillgodohavande som aktieägaren som fått utdelning hade rätt till (skattefri utdelning) och den bolagsskatt som det utdelande bolaget betalade (skattenackdel). Tillgodohavandet beviljades endast om finsk bolagsskatt betalats på vinsten, varför utländska bolags utdelning inte undantogs från beskattning.¹³⁰³ Om bolagsskatten inte uppgick till den lägsta skatt som

¹³⁰² Vanistendael, F., ET 2006 s. 414 f.

¹³⁰³ C-319/02 *Manninen* p. 40, 45.

skulle betalas för utdelningen, måste det utdelande bolaget betala en kompletteringsskatt.

Precis som i *Lasteyrie* konstaterade domstolen att argumentet skulle prövas med beaktande av det ändamål som eftersträvades genom de aktuella skattebestämmelserna.¹³⁰⁴ Domstolen konstaterade att ett samband fanns mellan skatteförmånen (i slutändan den skattefria utdelningen) och det kompenserade skatteuttaget (bolagsskatten).¹³⁰⁵ Bestämmelserna framstod dock inte som nödvändig för att upprätthålla det finska skattesystemets inre sammanhang. Mot bakgrund av de ändamål som eftersträvades (undvika ekonomisk dubbelbeskattning av utdelade medel) skulle detta kunna uppnås med mindre begränsande åtgärder, menade domstolen. Det inre sammanhanget skulle inte äventyras av att Finland medgav skattetillgodohavanden för sina obegränsat skattskyldiga personer även när utdelningen härrörde från en annan medlemsstat. Skattetillgodohavandena skulle beräknas på den bolagsskatt som betalats i den andra medlemsstaten.¹³⁰⁶

EU-domstolen återkopplade till den ändamålsprövning som gjordes i *Bachmann*-domen.¹³⁰⁷ Även i *Bachmann*-domen var ändamålet att undvika dubbelbeskattning. Detta gjordes, enligt domstolens tolkning, genom att skatten som skulle betalas sköts upp på framtiden genom att det belopp som betalades in för livförsäkringspremier mm var skattefria och utfallande belopp var skattepliktiga. Domstolen menade att den belgiska skattemyndigheten i *Bachmann* var tvungen att veta att de utfallande beloppen med säkerhet verkligen gick att beskatta.¹³⁰⁸ Domstolen menade att det inte gick att göra detta på ett mindre begränsat sätt än det som var föremål för prövning i *Bachmann*, varför detta sätt accepterades.¹³⁰⁹ EU-domstolen menade att situationen i *Manninen* var annorlunda än den i *Bachmann*. Ändamålet i *Manninen* kunde uppnås även om skattetillgodohavanden beviljades för vinst som delats ut av exempelvis svenska bolag till personer som var obegränsat skattskyldi-

¹³⁰⁴ C-319/02 *Manninen* p. 43. Se även Vanistendael, F., ECTR 2005 s. 219.

¹³⁰⁵ C-319/02 *Manninen* p. 45. Jämför den engelska textversionen, där det tydligare framkommer att ett samband konstaterats.

¹³⁰⁶ C-319/02 *Manninen* p. 45–46.

¹³⁰⁷ C-319/02 *Manninen* p. 47.

¹³⁰⁸ Se i slutet av detta avsnitt för frågan om det behöver finnas en garanti för om nackdelen ska inträffa.

¹³⁰⁹ Systemet innebar i det aktuella fallet att Belgien endast medgav avdrag för inbetalningar till belgiska system och samtidigt nekade avdrag för inbetalningar till tyska system.

ga i Finland.¹³¹⁰ Ändamålsresonemanget kan tolkas som en del av proportionalitetsbedömningen. Nödvändighetsprövningen i målet innebär att det fanns mindre betungande åtgärder.¹³¹¹ Lomen kan vidare tolkas som att det var pga. denna proportionalitetsbedömning som inskränkningen inte godtog.

I det tyska målet *Meilicke* från år 2007 prövades en liknande regering som den som var föremål för prövning i *Manninen*. Den tyska regeringen försökte rättfärdiga det hinder som de tyska bestämmelserna utgjorde genom att argumentera för att reglerna skyddade det tyska skattesystemets inre sammanhang.

Domstolen ställer upp två krav för prövningen av skattesystemets inre sammanhang. För det första skulle det finnas ett direkt samband mellan den aktuella skatteförmånen och compensationen för förmånen i form av ett visst skatteuttag.¹³¹² För det andra skulle argumentet prövas med beaktande av det syfte som eftersträvades med den aktuella skattelagstiftningen.¹³¹³

Domstolen konstaterade för det första att det förelåg ett direkt samband mellan skatteförmånen (skattetillgodohavande till aktieägaren) och det kompenserande skatteuttaget (bolagsskatt på vinst). Domstolen konstaterade i ett andra led att sambandet inte var nödvändigt för att upprätthålla det tyska skattesystemets inre sammanhang med hänsyn till syftet med reglerna. Syftet att undanröja dubbelbeskattning av de bolagsvinster som delades ut kunde även uppnås genom att medge skattetillgodohavanden för utdelningar från bolag i andra medlemsstater än Tyskland, vilket var mindre betungande.¹³¹⁴ Även detta mål talar för att ändamålsprövningen är en del av proportionalitetsprövningen. Även i efterföljande praxis har domstolen vid upprepade tillfällen uttalat att en ändamålsprövning måste göras.¹³¹⁵

¹³¹⁰ C-319/02 *Manninen* p. 47–48. Det kan tyckas lite märkligt eftersom man skulle ju kunna tro att syftet (underförstått) var att undanröja dubbelbeskattning av finska bolagsvinster. Jämför dock rättsfallet C-292/04 *Meilicke* strax nedan. I det fallet var syftet uttryckligen att undanröja dubbelbeskattning av tyska bolagsvinster (p. 21). Domstolen synes dock inte fästa någon vikt vid detta (p. 29.)

¹³¹¹ C-319/02 *Manninen* p. 45–46.

¹³¹² C-292/04 *Meilicke* p. 26.

¹³¹³ C-292/04 *Meilicke* p. 27.

¹³¹⁴ C-292/04 *Meilicke* p. 28–29.

¹³¹⁵ C-379/05 *Amurta* p. 47; C-293/06 *Deutsche Shell* p. 39; C-443/06 *Hollmann* p. 57; C-157/07 *Krankenheit* p. 44; C-303/07 *Aberdeen* p. 72; C-377/07 *Steko* p. 53; C-562/07 *Kommissionen mot Spanien* p. 61–65; C-169/08 *Regionen Sardinien* p. 47 och C-182/08 *Glaxo* p. 78.

I *Krankenheim* från år 2008 prövades tyska regler för skattemässig behandling av underskott. Något förenklat innebar de tyska reglerna att avdrag medgavs i tyska bolag för underskott som uppstod i utländska fasta driftställen trots att motsvarande överskott inte var skattepliktiga i Tyskland. När de utländska fasta driftställena började gå med överskott återfördes de tidigare medgivna underskotten till beskattning i det tyska bolaget. Reglerna gällde under förutsättning att underskotten inte kunde rullas framåt i driftställestaten och att inkomsterna i det fasta driftstället var befriade från beskattning i Tyskland enligt skatteavtal. Domstolen prövade etableringsfriheten i EES-avtalet och konstaterade att ett hinder förelåg.¹³¹⁶

Enligt skatteavtalet mellan Tyskland och Österrike beskattades inkomsterna från det fasta driftstället endast i Österrike. Domstolen påpekade med anledning av detta att den återföring av underskott som gjordes enligt tysk nationell rätt måste ses tillsammans med att de hade beaktats i ett tidigare skede (då avdrag medgavs). Återföringen återspeglade därför en logisk symmetri. Ett direkt, personligt och materiellt samband kunde konstateras mellan återföringen (nackdel) och det tidigare medgivna avdraget (fördel).¹³¹⁷ Domstolen konstaterade därefter att den inskränkning som den tyska regeln innebar kunde rättfärdigas av behovet av att upprätthålla det tyska skattesystemets inre sammanhang. Dessutom tillade domstolen att inskränkningen var ägnad att uppnå ett sådant ändamål eftersom den verkade fullständigt symmetriskt, genom att endast avdragna underskott återfördes. Därtill ansågs inskränkningen uppfylla kravet på proportionalitet.¹³¹⁸

Även i *Krankenheim* kommenterar domstolen reglernas ändamål i förhållande till rättfärdigandegrunden. Målet kan tolkas som att ändamålsprövningen utgör en del av grunden. Först i efterföljande punkt sägs att inskränkningen står i proportion till det eftersträlvade målet, eftersom återföringen inte sker med större belopp än vad redovisade

¹³¹⁶ C-157/07 *Krankenheim* p. 33–39. Den negativa särbehandlingen torde utgöras av att endast underskott i utländska fasta driftställen återfördes, medan underskott i inhemska fasta driftställen inte återfördes till beskattning. Jag ska inte fördjupa mig i denna restriktionsprövning, men uppfattar domstolens resonemang som något märklig. Såväl det tyska som utländska fasta driftställets underskott beaktades i Tyskland. När driftstället började gå med överskott beskattas tyska fasta driftställen i Tyskland och motsvarande belopp för det utländska driftstället beskattades i Tyskland i form av ett tidigare återfört underskott. Vari ligger den negativa särbehandlingen egentligen? Se även Meussen, G., ET 2009 s. 362.

¹³¹⁷ C-157/07 *Krankenheim* p. 41–42.

¹³¹⁸ C-157/07 *Krankenheim* p. 45.

överskott uppgår till. *Krankenheim* kan således tolkas som att ändamålsprövningen är att hänföra till rättfärdigandegrunden och att ändamålsprövningen och proportionalitetsbedömningen är två olika bedömningar. Målet kan även tolkas som att ändamålsprövningen inte är en del av rättfärdigandegrunden utan som en del av proportionalitetsbedömningen. Det ändamålsöverbäggande¹³¹⁹ som domstolen gör kan ses som det första ledet i proportionalitetsbedömningen (lämpligheten), dvs. om regeln tillgodoser syftet med bestämmelsen (jfr avsnitt 9.1.2.2). Nödvändighetsprövningen återspeglas i domstolens uttalande att inskränkningen stod i proportion till det eftersträfvade målet eftersom återföringen av underskotten inte skedde till större belopp än vad redovisade överskott uppgick till.

I *Papillon* prövades de franska reglerna om skatteintegrering av bolags inkomster inom en koncern. Systemet innebar att franska bolag som hade dotter- och dotterdotterbolag i Frankrike kunde använda sig av systemet, medan så inte kunde ske om exempelvis dotterbolaget låg i utlandet. I det sistnämnda fallet kunde inte franska moder- och dotterdotterbolag behandlas enligt koncernbeskattningsystemet. EU-domstolen ansåg att de franska reglerna utgjorde en inskränkning av etableringsfriheten.¹³²⁰ I domen prövas huruvida inskränkningen kunde rättfärdigas av behovet att säkerställa skattesystemets inre sammanhang. Domstolen förtydligade vad som krävs för att argumentet ska kunna användas. Punkten lyder 44 (min kursivering):

För att ett argument grundat på ett sådant rättfärdigande ska kunna godtas kräver domstolen emellertid att det finns ett direkt samband mellan den berörda skattefördelen och kompensationen för denna fördel genom ett visst skatteuttag [...], varvid bedömningen av huruvida detta samband är direkt ska göras utifrån ändamålet med den ifrågasvarande lagstiftningen [...].

Detta kan tolkas som att det är direktheten i sambandet som är förknippat med en ändamålsprövning.¹³²¹

Efter att ha tagit denna utgångspunkt prövades det direkta sambandet i de franska reglerna. De franska reglerna innebar en neutralisering av de olika koncerninterna åtgärderna och innebar bland annat ett hin-

¹³¹⁹ C-157/07 *Krankenheim* p. 43–44.

¹³²⁰ C-418/07 *Papillon* p. 22–32.

¹³²¹ Detta har även upprepats i efterföljande praxis, se C-182/08 *Glaxo* p. 78 och C-96/08 *CIBA* p. 47.

der för de franska bolagen att utnyttja förluster två gånger. De förluster som dotterdotterbolagen redovisade medförde att dotterbolagen gjorde reserveringar för värdeminskningen på andelsinnehavet i dotterdotterbolaget. Motsvarande reserveringar gjordes sedan även i moderbolaget på aktierna i dotterbolaget. Den franska neutraliseringsmekanismen innebar att moderbolaget inte kunde göra denna reservering när förlusten var hänförlig till dotterdotterbolaget.¹³²²

I en situation där dotterbolaget inte var hemmahörande i Frankrike fanns inte denna neutraliseringsmekanism och de förluster som redovisades i dotterdotterbolaget kunde beaktas dubbelt. Det direkta sambandet mellan denna fördel och neutraliseringen (nackdel) ointetgjordes i dessa fall, menade domstolen. De franska reglerna ansågs således ägnade att säkerställa att det inre sammanhanget upprätthölls genom att från systemet utesluta dotterdotterföretag när de innehades av utländska dotterbolag.¹³²³ EU-domstolen fann dock att reglerna inte var nödvändiga eftersom det fanns åtgärder som var mindre betungande. Domstolen hänvisade i detta led till handräckningsdirektivet (se ovan om effektiv skattekontroll) och menade att harmoniseringen inom EU av bolagens räkenskaper möjliggjorde mindre ingripande åtgärder.¹³²⁴

Jag tolkar rättsfallen, *Manninen*, *Meilicke*, *Krankenheim* och *Papillon*, som att den ändamålsprövning som görs, avseende direktheten i sambandet, utgör en del av proportionalitetstestet. Det krävs således inte två ändamålsprövningar när rättfärdigandegrunden skattesystemets inre sammanhang åberopas. Efter att ha besvarat denna, i inledningen uppställda fråga, ska även frågan vad som avses med att det ska finnas en *garanti* för att den efterföljande nackdelen ska inträffa innebära.

I *Bachmann* uttalade domstolen att den belgiska skattemyndigheten var tvungen att veta att de utfallande beloppen med säkerhet verkligen gick att beskatta. I domen vägrades en fördel (avdrag) på grund av att det inte kunde garanteras att en senare nackdel (beskattning) skulle inträffa. I efterföljande praxis har domstolen konstaterat att i de fall då det inte finns en garanti för att efterföljande utfall kommer att bli beskattat (pga. att utfallet inte är garanterat, t.ex. utdelning, kapitalvinst eller dyl.) så har något direkt samband inte ansetts föreligga.¹³²⁵ *Bach-*

¹³²² C-418/07 *Papillon* p. 46–47.

¹³²³ C-418/07 *Papillon* p. 48–51.

¹³²⁴ C-418/07 *Papillon* p. 52–62.

¹³²⁵ C-242/03 *Weidert & Paulus* p. 22–23 och C-345/05 *Kommissionen mot Portugal* p. 25–30.

mann-målet kan tolkas som att det krävs en garanti för att den senare nackdelen ska inträffa. I *Bachmann* utgjordes garantin av ett underliggande pensionsavtal som innebar att pensionen skulle komma att betalas ut. När pensionen betalades ut skulle beskattning (nackdel) ske. I *Krankenheim* däremot kunde en senare nackdel (återföringen) rättfärdigas med stöd av att man redan hade fått en fördel (avdrag). Jag tolkar praxis som att det måste finnas en form av garanti för att efterföljande nackdel ska inträffa och återkommer till denna fråga i kapitel 10 nedan.

9.4.3.3 En skattskyldig, ett skattesystem

Rättsfallet C-319/02 *Manninen* kan även ha påverkat bedömningen av de båda rekvisiten *en och samma skattskyldig* och att det ska handla om *en och samma skatteregel*. Målet har tolkats så att båda dessa krav har ändrats i och med domen.¹³²⁶

När det gäller kravet på en och samma skattskyldig lanserade generaladvokaten, i *Manninen*-målet, en uppluckrad syn på detta krav i sitt förslag till avgörande.¹³²⁷ Målet handlade om lättnader i den ekonomiska dubbelbeskattningen av bolagsvinster. Kori kan sägas att förslaget innebar att beskattningen skulle hänföra sig till samma inkomster eller samma ekonomiska händelseförlopp (om det nu inte hänförde sig till samma skattskyldig) och att det genom den rättsliga utformningen av systemet skulle garanteras att en fördel endast kom en skattskyldig till godo när en nackdel även faktiskt uppkom för en annan skattskyldig i samma omfattning.¹³²⁸

Domstolen återknöt inte till generaladvokatens förslag i detta sammanhang, men det kan konstateras att det i fallet handlade om två skattskyldiga (utdelande bolag och utdelningsmottagaren) och två olika skatter (bolagsskatt och inkomstskatt). Eftersom domstolen konstaterade att det fanns ett direkt samband mellan en skattefördel och en skattenackdel kan domen tolkas så att kravet på en och samma skattskyldig inte upprätthölls.

¹³²⁶ Englisch, J., Intertax 2005 s. 334; Vanistendael, F., ECTR 2005 s. 217–221; Lang, M., ET 2006 s. 425. Jämför Dahlberg, M., Springer 2007 s. 179 för eventuellt motsatt tolkning och Helminen, M., 2009 s. 124.

¹³²⁷ Förslag till avgörande av generaladvokat Kokott i mål C-319/02 *Manninen*.

¹³²⁸ Punkt 61 i förslaget. Generaladvokat Maduro i *Marks and Spencer*-målet synes dela Kokotts uppfattning. Han menar att sambandet kan upprätthållas genom att avse skattesystemet i flera medlemsstater. Se Generaladvokatsyttrandet i C-446/03 *Marks & Spencer*; Dahlberg, M., 2005 s. 241 och Cordewener, A. & Dörr, I., CMLR 2006 s. 865 f. och Helminen, M., 2009 s. 124.

Målet *Manninen* har i litteraturen tolkats som att domstolen har utökat tillämpningsområdet för principen om skattesystemets inre sammanhang till de andra medlemsstaternas skattesystem. Principen ska inte bara användas inom det nationella territoriet utan för hela den internationella marknaden av alla medlemsstater. När ett direkt samband föreligger mellan en skatteförmån och en skattenackdel har EUF-fördraget tolkats som att ett liknande samband mellan en skattefördel i nationell rätt och en skattenackdel i ett annat system kan kopplas samman.¹³²⁹ Till stöd för denna mer extensiva tolkning kan också nämnas att domstolen i sin efterföljande praxis i det stora flertalet fall inte nämner kraven på en och samma skattskyldig och ett skattesystem.¹³³⁰ I flera av dessa mål handlar det om två skattskyldiga och två skattesystem.

9.4.3.4 Skatteavtalens inverkan på bedömningen av rättfärdigandegrunden

I avsnitt 9.4.2.4 har två frågor om skatteavtalens inverkan på bedömningen av rättfärdigandegrunden skattesystemets inre sammanhang identifierats. När det gäller den första frågan som inledningsvis ställdes har det konstaterats att skatteavtalen påverkar bedömningen av rättfärdigandegrundens tillämplighet genom att de flyttar upp prövningen till en annan nivå (reciprociteten mellan de avtalsslutande staterna). I avsnitt 9.4.2.4 har frågan väckts vad som avses med uttalandet att om sambandet upprätthålls med stöd av ett skatteavtal så kan rättfärdigandeargumentet om skattesystemets inre sammanhang inte åberopas. Två tolkningsalternativ har nämnts:

1. Räcker det att det inre sambandet finns på nationell nivå? eller

¹³²⁹ Vanistendael, F., ECTR 2005 s. 220. Se för motsatt uppfattning Verdoner, L., ET 2009 s. 281. Englisch argumenterar i en artikel från år 2004 för att ett direkt samband kan föreligga i en utdelningssituation mellan det utdelande bolaget och den utdelningsmottagande skattskyldige, ET 2004 s. 356 f.

¹³³⁰ Se exempelvis C-150/04 *Kommissionen mot Danmark*; C-292/04 *Meilicke*; C-471/04 *Keller Holding*; C-524/04 *Thin Cap*; C-293/06 *Deutsche Shell*; C-443/06 *Hollmann*; C-303/07 *Aberdeen* och C-377/07 *Steko*. Eventuellt kan även stöd tas i C-157/07 *Krankenheim* att det inte längre ställs krav på ett och samma skattesystem, p. 46 i domen lyder: ”Den av den hänskjutande domstolen i dess första och andra tolkningsfråga beskrivna kombinerade verkan av det tyska och den österrikiska skattelagstiftningen som är i fråga i målet vid den nationella domstolen föranleder inte någon annan bedömning.”

2. Måste det inre sambandet finnas såväl på nationell nivå som i aktuellt skatteavtal?

I C-80/94 *Wielockx* bestod inte sambandet internt (dvs. på nationell nivå). Däremot uppstod ett samband på ett annat plan (nämligen genom reciprocitet mellan avtalsslutande stater). I och med att sambandet upprätthölls genom ett skatteavtal kunde argumentet inte åberopas för att neka de aktuella avdragen. Målet kan tala för endera av de två tolkningarna. Den första tolkningen innebär att argumentet inte kunde åberopas i *Wielockx* eftersom ett nationellt (internt) samband saknades. Den andra tolkningen innebär att det krävs att sambandet består såväl enligt den interna rätten som att det upprätthålls externt (dvs. i ingångna skatteavtal).

I rättsfallen C-436/00 *X och Y* konstaterade EU-domstolen att det nationella sambandet inte kunde garanteras eftersom det kunde brytas om den skattskyldige flyttade ut från landet mellan tidpunkten då förmånen gavs och tidpunkten då nackdelen skulle inträffa. Vid en tillämpning av skatteavtalet skulle sambandet inte bestå eftersom beskattningsrätten inte tillföll Sverige för all framtid.¹³³¹

I rättsfallet C-269/07 *Kommissionen mot Tyskland* argumenterade Tyskland för att de hindrande reglerna om återbetalning av pensions-spartillägg gick att motivera med stöd av skattesystemets inre sammanhang.¹³³² Domstolen konstaterade dock kort med en hänvisning till målet *Wielockx* att detta inte var ett framgångsrikt argument, eftersom skattesystemets inre sammanhang upprätthölls på grundval av dubbelbeskattningsavtalet mellan Tyskland och andra stater.¹³³³ Inte heller detta mål ger ytterligare vägledning i valet mellan de båda tolkningsalternativen.

¹³³¹ C-436/00 *X och Y* p. 53-55. Punkt 53 kan tolkas som att det inte fanns ett samband på det nationella planet. Ett samband uppstod däremot på skatteavtalsnivå. Det samband som domstolen synes åsyfta är reciprociteten på avtalsnivå, dvs. att beskattning sker i den skattskyldiges hemviststat och inte i den andra staten.

¹³³² Tyskland ansåg även att de negativa reglerna kompenserades med skatteförmåner som var minst lika förmånliga, C-269/07 *Kommissionen mot Tyskland* p. 96.

¹³³³ C-269/07 *Kommissionen mot Tyskland* p. 113. Enligt generaladvokatens bedömning fanns inte heller något direkt samband. Förslag till avgörande av generaladvokat Mazák i målet C-269/07 *Kommissionen mot Tyskland* p. 104.

Min uppfattning är (med stöd av doktrinen)¹³³⁴ att tolkningsalternativ 2 torde gälla. Det innebär att för att argumentet om ett skattesystemets inre sammanhang ska kunna användas måste det för det första finnas ett direkt samband i de nationella reglerna (internt samband). För det andra måste sambandet vara bibehållet även på avtalsnivå (externt samband). Rättsläget får dock bedömas som oklart beträffande denna fråga. Med denna tolkning kan man se det som om skatteavtalens inverkan är ytterligare ett sätt att begränsa rättfärdigandegrundens tillämpningsområde. Sambandet måste bestå såväl internt som externt (på avtalsnivå).

Efter att ha konstaterat att skatteavtalen påverkar bedömningen huruvida ett inre sammanhang består eller inte blir nästa fråga på vilket sätt som domstolen prövar avtalens innehåll.¹³³⁵ Vilket avtal tittar domstolen på när de prövar rättfärdigandegrunden? Är det OECD:s modellavtal eller ett enskilt avtal? I målet C-80/94 *Wielockx*, C-136/00 *Danner* och C-436/00 *X och Y* nämns det aktuella avtalet och att det är i överensstämmelse med modellavtalet.¹³³⁶

I målet C-242/03 *Weidert & Paulus* från år 2004 nämndes skatteavtalen men inte modellavtalet.¹³³⁷ Domstolen konstaterade att även om det direkta sambandet saknades så förflyttades sambandet genom det skatteavtal som Luxemburg slutit med Belgien till det plan som avsåg reciprociteten i de tillämpliga bestämmelserna i de avtalsslutande staterna (jfr *Wielockx*). Reciprociteten bestod i att respektive stat avstod från 15 % beskattning av utdelning från inhemska bolags utdelning till en i den andra staten bosatt skattskyldig till förmån för den andra staten.¹³³⁸ Domstolen konstaterade vidare att syftet med skatteavtalet var

¹³³⁴ Se Cordewener, A., CMLR 2003 s. 971 och Kotanidis, S., ET 2004 s. 380 som talar om sammanhang på två olika nivåer: 1) nationell nivå, 2) internationell skatteavtalsnivå. Se även Gammie, M., BIFD 2003 s. 94; Mutén, L., 2003 s. 241 f.; van Thiel, S., ET 2008 s. 281 och Helminen, M., 2009 s. 125.

¹³³⁵ Se avsnitt 9.4.2.4 ovan.

¹³³⁶ Se avsnitt 9.4.2.4 ovan och C-80/94 *Wielockx* p. 24; C-136/00 *Danner* p. 41 samt C-436/00 *X och Y* p. 9.

¹³³⁷ I målet konstaterades att de luxemburgska reglerna om investeringsavdrag för investeringar i inhemska men inte i utländska bolag stred mot reglerna om fri rörlighet för kapital (p. 13). Det återopade sambandet mellan skatteförmånen (investeringsavdraget för den skattskyldige) och det kompenserande skattuttaget (beskattning av utdelningar från bolag) ansågs inte föreligga, eftersom det inte fanns någon garanti att en utdelning skulle ske i ett senare led (p. 22–23).

¹³³⁸ C-242/03 *Weidert & Paulus* p. 25.

just att garantera skattesystemets inre sammanhang. Domstolen skriver i punkt 26:

Eftersom syftet med dubbelbeskattningsavtalet är just att garantera skattesystemets inre sammanhang, kan detta avtal inte med framgång åberopas som en källa för motsatt effekt för den skattskyldige, en källa som måste åtgärdas genom inrättandet av det avdrag som är föremål för prövning vid den nationella domstolen [...].

I målet nämner domstolen det bilaterala avtalet men inte modellavtalet.

I målet C-150/04 *Kommissionen mot Danmark*, som avgjordes av stora avdelningen år 2007, prövades den danska pensionsordningen där avdrag endast medgavs för premier som betalades till danska pensionsinstitut. EU-domstolen ansåg att reglerna utgjorde ett hinder enligt fördraget. När det gällde skattesystemets inre sammanhang som skäl för att motivera den aktuella lagstiftningen konstaterade EU-domstolen att det direkta sambandet kunde sättas ur spel i och med att en person valde att flytta ut sitt hemvist mellan tidpunkten för inbetalningar till en pensionsordning (skattefördel) och den tidpunkt då motsvarande utbetalning skedde (skattenackdel), och inte på grund av att ett pensionsinstitut var hemmahörande i ett annat medlemsland.¹³³⁹ Hindret kunde inte rättfärdigas med stöd av skattesystemets inre sammanhang.¹³⁴⁰

I målet fanns inget ”enstaka” avtal som domstolen kunde titta på eftersom det inte handlade om en tvist mellan två medlemsstater. Vad domstolen gjorde förefaller dock värt att kommentera. Domstolen resonerade utifrån hur OECD:s modellavtal fördelade beskattningsrätten av pensioner i artikel 18.¹³⁴¹ Domstolen konstaterade också att Danmark i flera avtal hade följt OECD:s modellavtal.¹³⁴² Vad som inte observerades var dock att Danmark har reserverat sig mot artikel 18 och i flera avtal föreskrivit att beskattningsrätten skulle tilldelas källstaten i stället för hemviststaten.¹³⁴³ Jag finner det anmärkningsvärt att

¹³³⁹ C-150/04 *Kommissionen mot Danmark* p. 71. Jag tolkar detta som att domstolen följer den princip som den uttalade i *Danner*-målet m.fl., se vid fotnot 1290 ovan, dvs. att beskattningen snarare var kopplad till bosättning i staten vid utbetalningstillfället, än till det faktum att tidigare avdrag hade medgivits.

¹³⁴⁰ C-150/04 *Kommissionen mot Danmark* p. 73–74.

¹³⁴¹ C-150/04 *Kommissionen mot Danmark* p. 72.

¹³⁴² C-150/04 *Kommissionen mot Danmark* p. 25.

¹³⁴³ Se exempelvis artikel 18 i det Nordiska avtalet.

domstolen gör påpekanden och "undersökningar" av detta slag som bara återspeglar delar av det danska systemet, i synnerhet som Danmark har gjort ovan nämnda reservation.¹³⁴⁴ Målet har dessutom avgjorts av stora avdelningen.¹³⁴⁵ Vanligtvis dömer inte domstolen i målen utan bidrar endast med tolkningshjälp för den nationella domstolen. I fall där kommissionen för talan (fördragsbrottstalan) dömer dock domstolen. Rättsfallet kan tolkas som att domstolen endast studerar modellavtalet (och de situationer som återspeglar det).

Av de fall som nämnts ovan och även av annan praxis försöker domstolen i många fall återknytta till det aktuella landets skatteavtal samtidigt som EU-domstolen trycker på att dessa är i överensstämmelse med OECD:s modellavtal. Dahlberg tolkar hänvisningen till OECD:s modellavtal som att domstolen vill visa att den valda lösningen är internationellt accepterad.¹³⁴⁶

En intressant fråga är vad som händer om en stat helt avviker från modellavtalet, som exempelvis Sverige gör beträffande artikel 13(5). I doktrinen drogs tidigare slutsatsen att den avtalsslutande stat som initierar en avvikelse bör undanröja en eventuell dubbelbeskattning med motiveringen att den andra staten har en bättre rätt till beskattning-

¹³⁴⁴ C-150/04 *Kommissionen mot Danmark* p. 24–25. Liknande kritik av domstolen och dess bristfälliga faktaundersökningar anfördes redan 1994 av Knobbe-Keuk avseende just *Bachmann*-domen. Enligt henne bygger domstolen sitt resonemang på felaktiga eller i vart fall bristfälliga fakta. Vid en närmare anblick hade Belgien vid den aktuella tidpunkten avstått sin rätt att beskatta pensions- och försäkringsutbetalningarna i de fall mottagaren hade flyttat sitt hemvist till en annan avtalsslutande stat vid utbetalningstidpunkten. Därutöver hade Belgien även slutit särskilda överenskommelser med några stater att personer som bodde och arbetade i Belgien vid utlandsägda fasta driftställen eller dotterbolag kunde få avdrag för de premier som betalades till försäkringsbolag i de andra staterna. En förutsättning härför var dock att den andra staten informerade den belgiska skattemyndigheten om när utbetalningar skedde. Knobbe-Keuk, B., ECTR 1994 s. 79–81. Jag finner det lite märkligt att EU-domstolen även efter denna kritik, som publicerats i en välkänd europeisk tidskrift på engelska, fortsätter att hänvisa till *Bachmann*-domen i kombination med sina uttalanden avseende skatteavtalens inverkan på bedömningen huruvida ett inre sammanhang föreligger. I *Bachmann* torde inte det inre sammanhanget ha bestått om man tillämpade aktuella skatteavtal. Se även Kamphuis, H.J. & Pötgens, F.P.G., BIFD 1996 s. 7 för liknande resonemang.

¹³⁴⁵ En sak som mildrar min kritik är den något mjukare formuleringen i punkt 72. Punkt 72 har följande lydelse: "[...] Så är åtminstone fallet när Konungariket Danmark har slutit avtal för undvikande av dubbelbeskattning med den medlemsstat till vilken den berörda personen har flyttat sitt hemvist, och detta avtal har utformats i enlighet med OECD:s modellavtal. [...]"]

¹³⁴⁶ Dahlberg, M., 2005 s. 240 och fotnot 1336 ovan med vidarehänvisning.

en.¹³⁴⁷ Svaret på frågan är osäkert. Numera kan hinder neutraliseras på olika sätt varför man inte kan besvara frågan så strikt som att en stat har en bättre rätt till beskattning än en annan stat. Neutraliseringen talar även för att domstolen kanske skulle acceptera avvikelser i viss utsträckning.¹³⁴⁸

Om man kommer till slutsatsen att EU-domstolen studerar aktuellt avtal (vanligtvis bilateralt) uppstår frågan i vad mån domstolen även bryr sig om andra av staten ingångna avtal. Antag att den aktuella staten har ingått avtal med olika innebörd i förhållande till olika länder. Gentemot vissa av dessa upprätthålls det inre sammanhanget, medan så inte sker gentemot andra. Skulle domstolen resonera på så sätt att eftersom sambandet inte har upprätthållits gentemot alla avtalsstater så är sambandet inte tillräckligt viktigt? Rättsläget får anses oklart även när det gäller dessa frågor.¹³⁴⁹

9.4.4 Sammanfattning och avslutande kommentar

Syftet med detta avsnitt har varit att komma fram till hur domstolen idag ser på rättfärdigande grunden skattesystemets inre sammanhang. Den osäkerhet som länge har härskat avseende om argumentet alls är tillämpligt torde vara överspelad.¹³⁵⁰ Domstolen hänvisar ofta till grunden som en giltig sådan och har under senare år även tillämpat den fullt ut.

Av rättsfallet C-204/90 *Bachmann* (1992) följer att det krävs ett direkt samband mellan en skattefördel (avdragsrätt för försäkringspremier) och en skattenackdel (beskattning av de utfallande försäkringsbeloppen). Det direkta sambandet skulle röra en och samma skattskyldig inom ramen för ett och samma skattesystem. I C-80/94 *Wielockx* (1995) konstaterade domstolen att skatteavtal flyttar reciprociteten till en annan nivå, vilket jag har tolkat som att sambandet måste bestå såväl internt som externt. Med externt samband avser jag att sambandet är bibehållet även på avtalsnivå.

¹³⁴⁷ Hilling, M., 2005 s. 292 f. med vidarehänvisningar och Lehner, M., 2007 s. 20 f.

¹³⁴⁸ Se även Kokott, J., 2007 s. 108 f.

¹³⁴⁹ Viss vägledning kan eventuellt hämtas i att domstolen inte hitintills har accepterat mest-gynnad-nations-principen. Se slutet av avsnitt 5.2.3 ovan.

¹³⁵⁰ Von Quitzow, C.M., SN 2003 s. 89–92; Dahlberg, M., Kluwer 2005 s. 253 och Ståhl, K. & Persson Österman, R., 2006 s. 150.

År 2004 avgjorde domstolen ett flertal fall där den kopplade ett ändamålsresonemang till grunden. Huruvida det ändamålsresonemang-
et är samma som den ändamålsprövning som vanligtvis görs i propor-
tionalitetstestet eller ett annat framstår som oklart. Praxis kan tolkas på
båda sätten. Däremot har domstolen förtydligat att ändamålsprövning-
en ska kopplas till det direkta sambandet (C-418/07 *Papillon*). Min
tentativa slutsats är att ändamålsprövningen är en del av proportionali-
tetsprövningen. Denna tolkning stödjer uppfattningen att proportionali-
tetsprövningen har fått större vikt under den andra fasen av EU-
domstolens utveckling av praxis. Praxis har även tolkats som att det
måste finnas en garanti för att en senare nackdel ska inträffa för att
sambandet ska anses finnas.

Ett av fallen från år 2004 avgjordes av stora avdelningen, *Mannin-
nen*. I detta mål kan även ett friare förhållningssätt gentemot de tidiga-
re kraven på en skattskyldig och ett skattesystem utläsas. I efterföljan-
de praxis har det visat sig att domstolen återigen endast prövar det
direkta sambandet utan kopplingen till *ett* skattesubjekt och *ett* skatte-
system.¹³⁵¹ Detta talar för att det tidigare kravet på en skattskyldig och
ett skattesystem inte längre upprätthålls.¹³⁵²

Sammanfattningsvis kan EU-domstolens praxis tolkas så att såväl
ett direkt internt samband som ett externt samband måste föreligga
mellan en skattefördel och en skattenackdel. Med externt samband
avses att sambandet ska vara bibehållet även på avtalsnivå. Det måste
finnas en form av garanti för att nackdelen ska inträffa varför den inte
kan kopplas till en osäker framtida inkomst.¹³⁵³ Därutöver måste det
direkta sambandet även genomgå en ändamålsprövning i förhållande
till syftet med den prövade regeln (som en del av proportionalitets-
prövningen). Sambandet ska inte kunna brytas på grund av exempelvis
en utflyttning. För- och nackdelar torde inte kunna knytas till utflytt-
ningsmomentet eller bytet av hemvist.¹³⁵⁴ Argumentet om ett bibehållet
sammanhang inom skattesystemet är en diffus grund men uppenbarli-
gen fullt användbar i vissa sammanhang.

Terra och Wattel har även tolkat rättfärdigandegrunden skattesys-
temets inre sammanhang som liktydig med argumentet om fördelning

¹³⁵¹ Se exempelvis C-150/04 *Kommissionen mot Danmark* p. 62–67 och C-347/04
Rewe Zentralfinanz p. 62.

¹³⁵² Se avsnitt 9.4.3.3 ovan.

¹³⁵³ Se i slutet av avsnitt 9.4.3.2 ovan.

¹³⁵⁴ Se vid fotnot 1277 ovan.

av beskattningsrätten.¹³⁵⁵ Detta argument analyseras i efterföljande avsnitt.

9.5 *Marks & Spencer*-doktrinen, fördelningsargumentet och territorialitetsprincipen

9.5.1 Inledning

Som ytterligare rättfärdigandegrunder nämns ibland rätten att beskatta med stöd av territorialitetsprincipen, behovet av att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan stater (i det följande även benämnt fördelningsargumentet) och med stöd av rättsfallet C-446/03 *Marks & Spencer*. Syftet med detta avsnitt är att fastställa den materiella innebörden av dessa grunder.

Dispositionen av avsnittet skiljer sig från tidigare avsnitt där olika rättfärdigandegrunder har analyserats. Skälet till detta är att de rättsfall som nu diskuteras främst är att hänföra till den andra utvecklingsfasen av EU-domstolens praxis. Trots att de flesta rättsfall i denna del är relativt nya och odiskuterade i övrig litteratur så refereras målen inte i sin helhet. Referaten är så kortfattade som möjligt och fokus ligger på vad som avses med de här diskuterade rättfärdigandegrunderna.

Utgångspunkten tas i *Marks & Spencer*-målet som avgjordes av stora avdelningen i december 2005 (9.5.2). Målet analyseras utifrån de tre argumenten 1) fördelning av beskattningsrätt, 2) risken att förluster beaktas två gånger och 3) risken för skatteundandragande. Dessa argument analyseras i sin tur i ljuset av efterföljande praxis och uttalanden i doktrinen (9.5.3–9.5.5). Rättsfallen presenteras i kronologisk tidsordning i detta avsnitt.

9.5.2 *Marks & Spencer*-doktrinen

9.5.2.1 Inledning

Rättsfallet C-446/03 *Marks & Spencer* är med stor sannolikhet det mest omskrivna och det mest analyserade skatterättsliga fallet från EU-domstolen genom tiderna. Rättsfallet är, enligt min uppfattning, såväl

¹³⁵⁵ Terra, B.J.M. & Wattel, P.J., 2008 s. 732.

unikt som nydanande. Min ambition har dock varit att placera fallet i kontexten som rättfärdigandegrund. Frågan om gränsöverskridande förlustutjämnings har jag avsiktligt försökt att tona ner.¹³⁵⁶

Syftet med avsnitt 9.5.2 är att gjuta en grund för den fortsatta diskussionen rörande de olika rättfärdigandeargumenten som presenterades i målet och som ledde till att de brittiska reglerna kunde rättfärdigas i vissa fall. Även i efterföljande praxis har förlustutjämningsystem i gränsöverskridande koncerner behandlats. Detta är dock inte skälet till varför rättsfallen C-231/05 *Oy AA* och C-418/07 *Papillon* har placerats i detta avsnitt. Skälet till att målen finns med i detta avsnitt är att domstolen i dessa båda mål på ett mer övergripande plan har uttalat sig om samtliga tre rättfärdigandegrunder från målet *Marks & Spencer*.

9.5.2.2 C-446/03 *Marks & Spencer*

I målet C-446/03 *Marks & Spencer*¹³⁵⁷ prövades frågan om de brittiska reglerna att neka koncernavdrag i Storbritannien för utländska förluster i dotterbolag var förenliga med EUF-fördraget. EU-domstolen menade att ett koncernavdrag var en förmån som kunde utgöra ett hinder eftersom det endast kunde utnyttjas av nationella koncerner.

Domstolen konstaterade vidare att även om Storbritannien beskattade bolag enligt den så kallade territorialitetsprincipen, viken innebar att utländska dotterbolag till moderbolag med hemvist i Storbritannien inte beskattades för sina vinster i Storbritannien, inte i sig kunde motivera att koncernavdraget begränsades till att enbart gälla förluster som uppkommit i bolag i Storbritannien.¹³⁵⁸ För att bedöma om en sådan begränsning kunde anses motiverad gick domstolen vidare och diskuterade de följder som skulle uppstå om man utvidgade reglerna om koncernavdrag till att gälla alla dotterbolag, oavsett hemvist. Vid denna bedömning fokuserade EU-domstolen på tre rättfärdigandegrunder: (1) symmetrin inom skattesystemet och den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan de olika berörda medlemsstaterna, (2) risken att förlusterna beaktades två gånger och (3) risken för skatteundandragande.¹³⁵⁹ Den stora nyheten i *Marks & Spencer* är att domstolen bedömde att dessa tre rättfärdigandegrunder *tillsammans* var ägnade att

¹³⁵⁶ Se för vidare läsning exempelvis KOM(2006)824 slutlig.

¹³⁵⁷ C-446/03 *Marks & Spencer* avgjordes av stora avdelningen.

¹³⁵⁸ C-446/03 *Marks & Spencer* p. 39–40.

¹³⁵⁹ C-446/03 *Marks & Spencer* p. 45–50.

uppnå ett legitimt syfte som överensstämde med fördraget och som kunde motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset. Dessutom var reglerna avsedda att säkerställa att det eftersträvade syftet kunde uppnås under vissa givna försättningar.¹³⁶⁰

Medlemsstaterna anförde som ett första argument i målet *Marks & Spencer* att vinster och förluster i skattehänseende är två sidor av samma mynt, vilka ska behandlas symmetriskt inom ramen för ett och samma skattesystem i syfte att **säkerställa den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten** mellan de olika berörda medlemsstaterna.¹³⁶¹ Som jag har uppfattat domen bemöts detta argument av domstolen framförallt i punkterna 45 och 46. Domstolen konstaterade dock först att en minskning av skatteintäkter inte kan anses utgöra en rättfärdigandegrund. Punkterna 45 och 46 lyder:

Såsom Förenade kungariket med rätta har påpekat, skulle säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna inte desto mindre kunna göra det nödvändigt att beträffande ekonomisk verksamhet som bedrivs av bolag som är hemmahörande i någon av dessa stater tillämpa enbart skattereglerna i nämnda stat på såväl vinster som förluster.

Om bolagen gavs en valmöjlighet beträffande var deras förluster skall beaktas – antingen i den medlemsstat där de hör hemma eller i en annan medlemsstat – skulle den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna allvarligt äventyras, eftersom beskattningsunderlaget skulle öka i den förstnämnda staten och minska i den sistnämnda i den mån som motsvarar de överförda förlusterna.

Innebörden av dessa punkter är föga vägledande. Den brittiska regeringen hade anfört skattesystemets inre sammanhang som en rättfärdigandegrund. Denna grund diskuterades även av generaladvokaten i förslag till avgörande.¹³⁶² Rättfärdigandegrundens nämns dock inte av domstolen. I stället ”uppfinner” domstolen argumentet om fördelning av beskattningsrätt. Vad detta argument innebär är dock svårt att utläsa. Domen har även kritiserats av doktriner i denna del.¹³⁶³

¹³⁶⁰ C-446/03 *Marks & Spencer* p. 51 och 59.

¹³⁶¹ C-446/03 *Marks & Spencer* p. 43.

¹³⁶² Se förslag till avgörande av generaladvokat Mischo i målet C-446/03 *Marks & Spencer* p. 65–81.

¹³⁶³ CFE News, ET 2007 s. 53, se även fotnot 1364–1365 nedan.

Lang är en av dem som ifrågasätter argumentet om säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Till att börja med kritiserar Lang domstolens terminologi beträffande *fördelningen av beskattningsrätten*. Han menar att någon fördelning inte görs. En stat kan påföra skatt så länge det finns ett samband till staten som erkänns i internationell rätt. Att medge avdrag för utländska förluster skulle enligt Langs resonemang inte vara ett brott mot internationell rätt. Det enda sätt som utländska förluster skulle kunna skada fördelningen är att de skulle kunna minska skatteintäkterna.¹³⁶⁴ Som nämnts ovan anser inte domstolen att minskade skatteintäkter är en grund som kan rättfärdiga ett hinder. Även Cordewener ställer sig frågande till domstolens resonemang om fördelning av beskattningsrätten och vad i egentligen skillnaden ligger mot bevarandet av skatteintäkter (som alltså inte godkänns). Cordewener drar slutsatsen att det är de politiska påtryckningarna från medlemsstaterna avseende rädslan att förlora kontrollen på statsbudgetarna som slutligen fick gehör i EU-domstolen (men att så inte uttryckligen uttalas av EU-domstolen). Att minskade skatteintäkter inte skulle kunna vara en grund för rättfärdigande torde enligt Cordewener inte längre vara huvudregeln utan snarare ett undantag.¹³⁶⁵

Lang är även kritisk till uttalandet om *valmöjligheten beträffande var förlusterna ska beaktas*. Jag tolkar Lang som att det inte finns något som hindrar att förlusterna utnyttjas i båda staterna, om man medgav att förlusterna fick dras av i moderbolagets hemviststat. Någon överföring av förlusterna sker inte på så sätt att de inte kan utnyttjas i den andra staten. Douma och Naumburg utvecklar resonemangen ytterligare och menar att det är fel att tro att bara för att en förlust beaktas i en medlemsstat (moderbolagsstaten) så skulle resultatet i den andra staten (dotterbolagsstaten i detta fall) öka. Detta menar författarna är fel, eftersom resultatet i det förlustbringande dotterbolaget i normalfallet inte påverkas av att förlusten beaktas någon annanstans.¹³⁶⁶

För att undersöka innebörden av argumentet om en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten kanske efterföljande praxis kan ge vägledning. I avsnitt 9.5.3 diskuteras kort efterföljande praxis rörande ”en

¹³⁶⁴ Lang, M., ET 2006 s. 57.

¹³⁶⁵ Cordewener, A. & Dörr, I., CMLR 2006 s. 865 f.

¹³⁶⁶ Douma, S. & Naumburg, C., ET 2006 s. 432. Författarna verkar också tolka p. 46 i domen som ett utslag av territorialitetsprincipen.

väl avvägd fördelning av beskattningsrätten” och användandet av den EU-rättsliga territorialitetsprincipen.

Den andra grunden i den sammantagna rättfärdigandegrunden i *Marks & Spencer* är **riskerna att förluster beaktas två gånger**. EU-domstolen konstaterade uttryckligen att medlemsstaterna måste kunna hindra att sådant sker. Vidare anförde domstolen att en sådan risk verkligen föreligger om man skulle tillåta koncernavdrag för förluster som uppkommit i dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat. Lösningen enligt domstolen var att inte medge avdrag för sådana förluster.

Kritik har riktats mot domstolens resonemang även i denna del.¹³⁶⁷ Cordewener menar att domstolen gett sig in i ett hypotetiskt resonemang, eftersom det i det aktuella fallet aldrig var fråga om att kunna utnyttja förlusterna två gånger. Skälen till detta var att dotterbolagen trätt i likvidation eller redan var sålda.¹³⁶⁸ Lang menar att så länge området inte är harmoniserat och EU-rätten accepterar dubbel icke-beskattnings så borde inte heller dubbelt utnyttjande av förluster vara ett stort problem.¹³⁶⁹ Av motsatt uppfattning när det gäller denna grund är CFE-gruppen som anser att den ensam borde ha räckt för att kunna rättfärdiga den hindrande regeln.¹³⁷⁰

Domstolen målade slutligen upp ett scenario där möjligheten att överföra förluster från ett utländskt dotterbolag till ett moderbolag medförde en risk att överföringar av förluster organiserades på ett sådant sätt inom koncerner att de riktades till bolag som var hemmahörande i de medlemsstater som tillämpade de högsta skattesatserna och i vilka värdet på förlusterna ur skattesynpunkt följaktligen var högst. Genom att inte tillåta koncernavdrag för förluster i utländska dotterbolag hindras denna typ av förfarande som kan vara föranlett av de väsentliga skillnader som föreligger mellan de skattesatser som tillämpas i de olika medlemsstaterna.¹³⁷¹

Man kan tycka att domstolen har tagit i lite väl hårt. För det första är det inte alla medlemsstater som har samma ”group relief-system” som Storbritannien varför förfarandet kanske inte är fullt så omfattande som domstolen ger sken av.¹³⁷² För det andra har olikheter i skattesatserna

¹³⁶⁷ Isenbaert, M. & Valjemark, C., ECTR 2006 s. 14 f. samt fotnoterna 1368–1369 nedan.

¹³⁶⁸ Cordewener, A. & Dörr, I., CMLR 2006 s. 876.

¹³⁶⁹ Lang, M., ET 2006 s. 58.

¹³⁷⁰ CFE News, ET 2007 s. 53.

¹³⁷¹ C-446/03 *Marks & Spencer* p. 49–50.

¹³⁷² Douma, S. & Naumburg, C., ET 2006 s. 433.

inte tidigare godtagits som en rättfärdigandegrund utan utgör en sådan skillnad som har varit accepterad att utnyttja.¹³⁷³ För det tredje skulle man kunna argumentera för att det skatteundandragande som beskrivs är ett ganska förnuftigt sätt att hantera förluster för bolagen.¹³⁷⁴

När det gäller den tredje grunden verkar det som att det är en annan typ av ”**risk för skatteundandragande/skatteflykt**” än den grund som brukar användas av domstolen. Det sätt som domstolen allt sedan C-264/96 *ICI*-målet brukar uttrycka sig på är att helt konstlade upplägg ska hindras.¹³⁷⁵ Någon hänvisning till rent konstlade upplägg görs inte i domen. Frågan om domstolen avser en annan typ av skatteundandragande än den i avsnitt 9.3 diskuterade behandlas i avsnitt 9.5.5 nedan.

Med hänsyn till samtliga tre rättfärdigandegrunder ansåg domstolen att den hindrande regleringen kunde motiveras med hänsyn till allmänintresset och att det var avsett att säkerställa att det eftersträlvade syftet uppnåddes.¹³⁷⁶ Därefter kontrollerade domstolen om åtgärden var nödvändig. I denna nödvändighetsprövning kontrollerades huruvida det fanns mindre ingripande åtgärder.¹³⁷⁷ Ett exempel på mindre ingripande åtgärder vore att pröva varje situation för sig och medge avdrag endast för slutliga förluster. Reglerna kunde därför inte anses nödvändiga.

Som nämnts ovan poängterade domstolen uttryckligen att det var med hänsyn till samtliga dessa tre berättigandegrunder som ett rättfärdigande kunde ske.¹³⁷⁸ Detta har tolkats som att ingen av grunderna ensam kunde rättfärdiga det aktuella hindret.¹³⁷⁹

Vanistendael är kritisk och menar att EU-domstolen hade kunnat nå precis samma resultat men på ett mer ortodoxt sätt, nämligen genom att säga att förbud mot överföringar av förluster i gränsöverskridande situationer utgör ett hinder för etableringsfriheten. Att använda förlusterna två gånger skulle vara ett missbruk av gemenskapsrätten. Därför skulle proportionella restriktioner för gränsöverskridande överföringar

¹³⁷³ Se exempelvis C-136/00 *Danner* p. 56; Lang ET 2006 s. 58 och avsnitt 7.5 ovan.

¹³⁷⁴ CFE News, ET 2007 s. 53.

¹³⁷⁵ Se avsnitt 9.3 ovan; CFE News, ET 2007 s. 53; Lang ET 2006 s. 58 och Cordewener, A. & Dörr, I., CMLR 2006 s. 876.

¹³⁷⁶ C-446/03 *Marks & Spencer* p. 51.

¹³⁷⁷ C-446/03 *Marks & Spencer* p. 54–55.

¹³⁷⁸ Lang är kritisk till domstolens bedömning, se Lang, M., ET 2006 s. 59.

¹³⁷⁹ Douma & Naumburg är av uppfattningen att samtliga tre grunder i praktiken inte kan bli aktuella samtidigt. Författarna tolkar domstolen som att det räcker med att det finns en möjlighet att de uppstår om man utsträcker nationella system till gränsöverskridande situationer, men att de inte behöver uppträda samtidigt. Douma, S. & Naumburg, B., ET 2006 s. 433.

av förluster som effektivt utesluter dubbelt användande eller helt artificiella upplägg mellan moder- och dotterbolag vara rättfärdigade.¹³⁸⁰

Den nyhet som *Marks & Spencer* onekligen tillför EU-rätten och dess rättfärdigande grunder har skapat stor osäkerhet runt om i Europa. Är det bara dessa tre grunder som kan ses tillsammans, eller kan vilka andra grunder som helst som tidigare ensamma inte har ansetts starka nog nu slås samman med andra och på så vis få en andra chans?¹³⁸¹ Frågan besvaras i avsnitt 9.6 nedan.

Min uppfattning av domen *Marks & Spencer* är att den inte utvecklar territorialitetsprincipen nämnvärt. Däremot skapar den ett helt nytt sätt att rättfärdiga ett hinder på. Jag kommer nedan att återkomma till detta sätt, som jag kallar *Marks & Spencer*-doktrinen. Med *Marks & Spencer*-doktrinen avser jag att flera grunder beaktas tillsammans.

9.5.2.3 C-231/05 *Oy AA*

I målet C-231/05 *Oy AA*¹³⁸² prövades de finska koncernbidragsreglerna. Dessa regler påminner om de svenska reglerna om koncernbidrag.¹³⁸³ I målet prövades huruvida det var förenligt med etableringsfriheten att neka att koncernbidrag gavs med skatterättslig verkan från ett dotterbolag i Finland till ett moderbolag i Storbritannien. Efter att ha konstaterat att reglerna kunde utgöra en inskränkning av etableringsfriheten diskuterade domstolen huruvida denna inskränkning kunde motiveras. Den centrala grunden för rättfärdigande var den som jag kallar *Marks & Spencer*-doktrinen. I punkt 47 definierar några av medlemsstaterna hur de hade uppfattat den första grunden (fördelningsargumentet/territorialitetsprincipen) i *Marks & Spencer*-doktrinen:

Den finländska regeringen har därför, med stöd av den svenska regeringen och Förenade kungarikets regering, med åberopande av territorialitetsprincipen, som innebär att medlemsstaterna har rätt att beskatta inkomst som genereras inom deras respektive territorier, anfört att de bestämmelser som är i fråga i målet vid den nationella domstolen ger uttryck för den samstämmighet som råder i fråga om den internationella fördelningen av beskattningsrätten.

¹³⁸⁰ Vanistendael, F., ET 2006 s. 416.

¹³⁸¹ För liknande frågeställningar se Lang, M., ET 2006 s. 426.

¹³⁸² C-231/05 *Oy AA* avgjordes av stora avdelningen.

¹³⁸³ Se 35 kap. IL och Dahlberg, M., SN 2007 s. 628.

Domstolen uttalade att en **välavvägd fördelning av beskattningsrätten** mellan medlemsstaterna kunde godtas när ändamålet med en bestämmelse var att förebygga ageranden som kunde äventyra en medlemsstats rätt att utöva sin beskattningsrätt när det gäller verksamhet som bedrivs inom dess territorium. Domstolen konstaterade, precis som i *Marks & Spencer*, att om bolagen kunde välja i vilken stat deras förluster skulle beskattas så skulle systemet med fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstater äventyras.¹³⁸⁴ Det låter nästan på domstolen som att det finns en ovillkorlig rätt att beskatta den inkomst som uppstått inom en stats territorium.

När det gäller den andra grunden, dvs. **risken att förluster utnyttjas två gånger**, menade några av medlemsstaterna att risk fanns att det koncernbidragsgivande dotterbolagets vinster aldrig skulle beskattas, eftersom något krav på hur mottagarstaten skulle behandla koncernbidraget inte fanns. Eventuellt hade domstolens ledamöter tagit till sig kritiken efter *Marks & Spencer*. EU-domstolen konstaterade nämligen ytterst kort att de finska koncernbidragsbestämmelserna inte omfattade någon avdragsrätt för förluster.¹³⁸⁵

Det framstår som oklart huruvida Storbritannien i det aktuella fallet faktiskt beskattade mottaget koncernbidrag eller inte.¹³⁸⁶ Vad däremot framgår är dels att bolag i Storbritannien på ett eller annat sätt kunde rulla underskott framför sig och utnyttja dem vid ett senare taxeringsår,¹³⁸⁷ dels att domstolen ansåg att medlemsstaterna i sin interna lagstiftning (den finska i detta fall) för avdragsrätt kunde kräva att koncernbidraget var skattepliktigt i mottagarstaten.¹³⁸⁸ Min poäng är att man skulle kunna hindra ett dubbelt utnyttjande av förluster i det aktuella fallet på ett mindre ingripande sätt (jfr *Marks & Spencer* ovan). I det aktuella fallet är det förlusterna hos moderbolaget som man borde vilja kontrollera. Ett alternativ skulle vara att Finland i sin interna rätt föreskrev att avdragsrätt för koncernbidrag förutsätter att bidraget behandlas som en skattepliktig inkomst hos mottagaren, enligt det landets lagstiftning. Om så skedde skulle det brittiska bolaget vara tvunget att ta upp koncernbidraget som en skattepliktig inkomst, varför mot-

¹³⁸⁴ C-231/05 *Oy AA* p. 54–55.

¹³⁸⁵ C-231/05 *Oy AA* p. 49, 57.

¹³⁸⁶ C-231/05 *Oy AA* jämför särskilt p. 41 och 49. Av generaladvokat Kokotts förslag till avgörande i målet framgår att någon beskattning i Storbritannien inte sker (p. 58).

¹³⁸⁷ C-231/05 *Oy AA* p. 41.

¹³⁸⁸ C-231/05 *Oy AA* p. 37. Detta stämmer även väl överens med domstolens tidigare praxis, se exempelvis C-150/04 *Kommissionen mot Danmark* p. 54.

svarande förlust skulle neutraliseras och inte kunna utnyttjas i framtiden. Här till kommer möjligheten för Finland att kräva bevisning av den skattskyldige direkt eller via handräckningsdirektivet.¹³⁸⁹

Även **risk för skatteundandragande**, som är den tredje grunden i *Marks & Spencer*-doktrinen, diskuterades i målet. Medlemsstaterna menade att risken för skatteundandragande bestod i att det fanns en risk att koncerner organiserade sin verksamhet på så sätt att vinst som var skattepliktig i exempelvis Finland överfördes till bolag som hade bildats särskilt för ändamålet att ta emot koncernbidrag. Dessa mottagande bolag skulle då vara belägna i andra medlemsstater där vinsten beskattades efter en lägre skattesats än i Finland, eller där den till och med var skattefri. Domstolen accepterade resonemanget och menade att risken fanns att inkomster skulle föras över via fiktiva upplägg inom koncerner. Möjligheten förstärktes enligt domstolen av att det inte krävdes att mottagande bolag redovisade förluster för att koncernbidrag skulle få lämnas med avdragsrätt.¹³⁹⁰ Eventuellt hade ledamöterna även beträffande denna grund tagit till sig den kritik och de frågor som väckts med anledning av *Marks & Spencer*. Det kan noteras att en återkopplig till viss del görs till den praxis som fanns före *Marks & Spencer* genom att domstolen återigen använder sig av uttrycket ”fiktiva upplägg”.

Återigen känner jag dock viss tveksamhet inför domstolens resonemang. För det första tror jag återigen att om man krävde att inkomsten i mottagarstaten var beskattningsbar så skulle man kunna komma åt vissa skatteundandragande förfaranden. För det andra delar jag den kritik som Dahlberg framfört. Dahlberg påpekar att domstolen i flera mål tidigare har konstaterat att det står bolag fritt att etablera sig i andra stater och därvid dra fördelar av de olika skattesystemen som finns representerade inom EU.¹³⁹¹

Domstolen påpekade även att de två målsättningarna att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten och att förhindra skatteundandragande hänger ihop. Ageranden som består i att skapa fiktiva upplägg i syfte att undvika skatt som normalt ska erläggas på vinster som genererats i verksamheten som bedrivs inom territoriet kan även tyra medlemsstaternas rätt att utöva sin skattemässiga behörighet när

¹³⁸⁹ Se exempelvis C-150/04 *Kommissionen mot Danmark* p. 54.

¹³⁹⁰ C-231/05 *Oy AA* p. 50, 58–59.

¹³⁹¹ Dahlberg, M., SN 2007 s. 628. Jämför även CFE News, ET 2007 s. 53 och Lang, M., ET 2006 s. 58.

det gäller verksamheten och rubba den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan stater. De finska reglerna ansågs även ändamålsenliga och proportionerliga.¹³⁹² Detta gällde även om ändamålet med lagstiftningen inte specifikt var att undanta fiktiva upplägg.¹³⁹³ Uttalandet kan tolkas som att domstolen bekräftade den lite vidare innebörden av argumentet som skapades i *Marks & Spencer*.¹³⁹⁴

9.5.2.4 C-418/07 *Papillon*

Rättsfallet C-418/07 *Papillon* har refererats i avsnitt 9.4.3.2 ovan. Målet handlade om skatteintegrering (konsolidering) av bolags inkomster inom en koncern. Franska bolag som hade såväl dotterbolag som dotterdotterbolag i Frankrike omfattades av konsolideringen. Där-
emot omfattades inte franska bolag och dotterdotterbolag om mellanliggande dotterbolag var utländskt. Reglerna ansågs utgöra en inskränkning av etableringsfriheten som kunde rättfärdigas med stöd av skattesystemets inre sammanhang. Reglerna ansågs dock inte uppfylla proportionalitetstestet. Ytterligare ett argument som anfördes var att reglerna skulle gå att rättfärdiga med stöd av de tre grunderna i *Marks & Spencer*.¹³⁹⁵

Grunderna kunde inte godtas och domstolen förklarade varför den andra och tredje grunden inte var tillämpliga. I *Marks & Spencer* handlade det om förluster som uppstått i en annan medlemsstat, vilket inte var fallet i *Papillon*. Detta torde innebära att någon risk att utnyttja förlusterna två gånger inte ansågs föreligga. När det gällde den tredje grunden konstaterade domstolen att skatteundandragande inte kunde bli aktuellt eftersom såväl moderbolag som dotterdotterbolag hörde hemma i samma medlemsstat. Denna omständighet uteslöt risken för skatteundandragande.¹³⁹⁶

9.5.2.5 Sammanfattning

I avsnitt 9.5.2 har *Marks & Spencer* och de tre grunderna som rättfärdigade de brittiska reglerna analyserats. Att flera grunder sammantaget har beaktats av domstolen har benämnts *Marks & Spencer*-doktrinen.

¹³⁹² C-231/05 *Oy AA* p. 61–63. Domen har tolkats som att det land i vilket dotterbolaget är etablerat aldrig behöver medge avdrag för koncernbidrag till koncernbolag i andra länder. Ståhl, K., SN 2008 s. 388.

¹³⁹³ C-231/05 *Oy AA* p. 63.

¹³⁹⁴ Se avsnitt 9.5.5 nedan.

¹³⁹⁵ C-418/07 *Papillon* p. 34–35.

¹³⁹⁶ C-418/07 *Papillon* p. 36–40.

Även de efterföljande målen *Oy AA* och *Papillon* har diskuterats. I efterföljande avsnitt analyseras de tre grunderna som prövades i *Marks & Spencer* ytterligare i ljuset av efterföljande praxis.

9.5.3 Fördelningsargumentet och territorialitetsprincipen

9.5.3.1 Inledning

Argumentet om territorialitetsprincipen användes vid några tillfällen redan före år 2005. Som exempel kan nämnas rättsfallen C-250/95 *Futura* och C-168/01 *Bosal Holding*. I *Bosal Holding* användes principen för att bedöma huruvida jämförbara situationer förelåg eller inte.¹³⁹⁷ Trots att domarna i dessa mål är disponerade som att territorialitetsprincipen användes som en rättfärdigandegrund i dessa avseenden, brukar diskrimineringsanalysen och frågan om jämförbara situationer avse en del av restriktionsprövningen. Det är även på detta sätt som principen har behandlats i avsnitt 7.5.3 ovan.

Syftet med detta avsnitt är att studera vilken innebörd domstolen givit fördelningsargumentet och territorialitetsprincipen i dess egenskap av rättfärdigandegrunder. Är de två termerna synonymer? Vad innebär de båda uttrycken? I två inledande avsnitt nämns kort den innebörd som termerna givits inom den internationella skatterätten och enligt EU-domstolens terminologi. Det kommer att visa sig att dessa skiljer sig åt, vilket kan ha betydelse för förståelsen för rättfärdigande-grunden (grunderna).

I ett flertal efterföljande avsnitt redogörs mer ingående för hur EU-domstolen har använt termen och principen i olika rättsfall. De rättsfall som analyseras är främst C-470/04 *N-målet*, C-347/04 *Rewe Zentralfinanz*, C-379/05 *Amurta*, C-35/08 *Busley & Cibrian* och C-337/08 *X Holding BV*. I avsnitt 9.5.3.9 sammanfattas de slutsatser som kan dras från praxis rörande såväl terminologin som innebörden av argumentet/argumenten. I doktrinen har tesen förts fram att argumentet om fördelning av beskattningsrätt, ett rättfärdigande med stöd av territorialitetsprincipen och argumentet om skattesystemets inre sammanhang är samma sak.¹³⁹⁸ Denna fråga tas upp i det avslutande avsnittet, efter det att innebörden av de båda första argumenten har analyserats.

¹³⁹⁷ Detsamma gjordes i C-446/03 *Marks & Spencer*.

¹³⁹⁸ Se vid fotnot 1444 nedan och de där citerade källorna.

9.5.3.2 Territorialitetsprincipen enligt den internationella skatterättsliga terminologin

I ett folkrättsligt sammanhang avses med *territorialitetsprincipen* att en stat beskattar inkomster som har sin uppkomst inom territoriet. Principen tar sin utgångspunkt i skatteobjektet. Detsamma gäller för källstatsprincipen. *Källstatsprincipen* kan sägas vara en tillämpning av den folkrättsliga territorialitetsprincipen. Inom den skatterättsliga doktrinen likställs vanligtvis territorialitetsprincipen med källstatsprincipen och går under benämningen källstatsprincipen.¹³⁹⁹ Principen innebär att en icke bosatt person endast beskattas för sådana inkomster som har en anknytning (källa) till territoriet. På motsvarande sätt måste kostnader för att vara avdragsgilla vara förknippade med den aktuella inkomsten.¹⁴⁰⁰ Inom den internationella skatterätten används principen vanligtvis som ett komplement till hemvistprincipen. *Hemvistprincipen* tar sin utgångspunkt i skattesubjektet. Principen innebär att en person med anknytning eller hemvist i landet beskattas där för alla sina inkomster (global beskattning). Om två stater tillämpar de två principerna på samma inkomst kan dubbelbeskattning uppkomma. I och med den fördelning av beskattningsrätten som sker genom ingångna skatteavtal ges ofta en av principerna företräde i förhållande till en viss typ av inkomst.¹⁴⁰¹

9.5.3.3 Territorialitetsprincipen enligt EU-domstolens terminologi

Benämningen territorialitetsprincipen förekom första gången i *Futura*-målet.¹⁴⁰² Målet kan tolkas så att territorialitetsprincipen inbegriper såväl en beskattning enligt hemvistprincipen som en beskattning enligt källstatsprincipen.¹⁴⁰³ Detsamma går att utläsa av *Marks & Spencer*-domen såväl som av efterföljande praxis.¹⁴⁰⁴ Domstolens uttalanden kan tolkas så att en medlemsstat som beskattar ett inhemskt bolag en-

¹³⁹⁹ Mutén, L., SvSkT 1993 s. 302; Cordewener, A., et al, ET 2004 s. 220; Dahlberg, M., 2007 s. 24; Pålsson, R., 2007 s. 120 och Weber, D., Helsinki 2007 not 11.

¹⁴⁰⁰ Helminen, M., 2009 s. 125.

¹⁴⁰¹ Se exempelvis i avsnitt 3.3.2 ovan och artikel 13(5) i modellavtalet, där hemvistprincipen ges företräde.

¹⁴⁰² C-250/95 *Futura* p. 22.

¹⁴⁰³ C-250/95 *Futura* p. 20–21.

¹⁴⁰⁴ Se rättsfallen C-446/03 *Marks & Spencer* p. 39 och C-347/04 *REWE Zentralfinanz* p. 69; Se även Mutén, L., Kluwer 2008 s. 660 och Smit, D.J. & Kiegebeld, B.J., 2008 s. 101 f.

ligt hemvistprincipen och ett utländskt bolag enligt källstatsprincipen handlar i enlighet med territorialitetsprinciper.¹⁴⁰⁵ Vidare stadgas att territorialitetsprincipen gäller inom den internationella skatterätten och erkänns av gemenskapsrätten. Domstolens uttalanden om innebörden av territorialitetsprincipen är föga vägledande. Det synes dock som att domstolen menar att territorialitetsprincipen omfattar såväl hemvistprincipen som källstatsprincipen. Denna EU-rättsliga innebörd av territorialitetsprincipen som domstolen uttalat är inte förenligt med den folkrättsliga tolkningen som vanligtvis används i den internationella skatterätten.¹⁴⁰⁶

Än mer komplicerat blir det när benämningen fördelning av beskattningsrätt började användas i EU-domstolens praxis. En redogörelse för denna praxis görs i detta avsnitt.

9.5.3.4 C-470/04 N

I C-470/04 *N-målet* prövades de nederländska reglerna om utflyttningsbeskattning av fysiska personer för latent värdeökningar på aktier.¹⁴⁰⁷ Reglerna ansågs utgöra ett hinder för i första hand etableringsfriheten.

Den nationella domstolen hade fastställt att syftet med den nederländska utflyttningsregeln var att säkerställa en uppdelning enligt territorialitetsprincipen mellan medlemsstaterna av rätten att beskatta värdeökningar på bolagsandelar. Enligt den nederländska regeringen syftade bestämmelsen även till att förhindra dubbelbeskattning.¹⁴⁰⁸

EU-domstolen konstaterade att säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstater var ett legitimt syfte som

¹⁴⁰⁵ Punkt 39 i C-446/03 *Marks & Spencer* lyder: "Det skall, för en situation som den i målet vid den nationella domstolen, medges att den medlemsstat där moderbolaget är hemmahörande, genom att beskatta den världsomspännande vinsten för bolag med hemvist i den medlemsstaten medan bolag med hemvist i andra medlemsstater uteslutande beskattas för den vinst som är att hänföra till deras verksamhet i förstnämnda stat, handlar i enlighet med den territorialitetsprincip som gäller inom den internationella skatterätten och som erkänns av gemenskapsrätten (se, bland annat, domen i det ovan nämnda målet *Futura* [...] p. 22)."

¹⁴⁰⁶ Mutén, L., BFIT 2008 s. 13.

¹⁴⁰⁷ För en utförlig genomgång av reglerna se avsnitt 6.4.

¹⁴⁰⁸ Begäran om förhandsavgörande kom in till EU-domstolen den 2 november 2004. Huruvida dessa synpunkter framfördes i begäran eller senare framkommer inte av domen. Det kan dock konstateras att begäran i vart fall skrevs efter det att dom avkunnats i målet C-168/01 *Bosal Holding*. Förslag till avgörande i *N-målet* lämnades av generaladvokat Kokott efter det att domen i C-446/03 *Marks & Spencer* hade avkunnats.

erkänts av domstolen i bland annat *Marks & Spencer*. Domstolen noterade även att medlemsstaterna var skyldiga att enligt artikel 293 EG¹⁴⁰⁹, i den utsträckning det var nödvändigt, inleda förhandlingar med varandra i syfte att avskaffa dubbelbeskattning inom gemenskapen. Så har dock i princip inte skett. På grund av det har medlemsstaterna fortfarande behörighet att, genom konventioner eller unilateralt, bestämma enligt vilka kriterier som deras beskattningsrätt ska fördelas mellan dem. Detta gäller särskilt för avskaffandet av dubbelbeskattning.¹⁴¹⁰ Efter att ha lagt denna mer allmänna grund påpekade domstolen att det inte är orimligt att medlemsstaterna tar intryck av och låter sig inspireras av internationell praxis såsom OECD:s modellavtal. Domstolen konstaterar vidare att enligt artikel 13(5) i modellavtalet beskattas vinsten från avyttrade aktier i den stat där överlåtaren är bosatt.¹⁴¹¹ De nederländska reglerna innebär att värdeökningen som registrerats i Nederländerna skulle beskattas där. Ett skattebelopp fastställdes vid utflyttningen och ett uppskov med betalningen beviljades till dess att andelarna avyttrades. Domstolen såg de prövade reglerna som ett uttryck för territorialitetsprincipen sammankopplat med en tidsrelaterad komponent, nämligen vistelse i landet under den period när den skattepliktiga vinsten uppkom. EU-domstolen konstaterade att den nederländska utflyttningsskatteregeln hade ett syfte av allmänintresse och att regeln var ägnad att säkerställa förverkligandet av syftet.¹⁴¹²

En intressant omständighet är att EU-domstolen synes titta på OECD:s modellavtal och inte, vilket jag konstaterat i avsnittet om skattesystemets inre sammanhang, på det aktuella avtalet mellan Nederländerna och Storbritannien. Generaladvokatens förslag till avgörande bringar dock lite ljus över situationen och kan möjligtvis förklara domstolens resonemang som en genväg till samma slutsats. Generaladvokat Kokott analyserade territorialitetsprincipen ingående.¹⁴¹³ Hon konstaterade bland annat att det inte finns någon exakt definition av territorialitetsprincipen. En praktisk specificering av principen är dock enligt Kokott att staterna generellt sett endast får ålägga de personer som är bosatta i landet obegränsad skatteplikt och att begränsad skatteplikt ska

¹⁴⁰⁹ Se avsnitt 5.2.3 ovan och upphävandet av artikel 293 EG.

¹⁴¹⁰ C-470/04 *N* p. 42–44.

¹⁴¹¹ Det är oklart huruvida domstolen tolkar artikel 13(5) på det sätt som presenterats i avsnitt 4.2.2.2 ovan eller om det är domstolens EU-rättsliga innebörd av territorialitetsprincipen som ligger bakom denna uppfattning.

¹⁴¹² C-470/04 *N* p. 45–47.

¹⁴¹³ Förslag till avgörande av generaladvokat Kokott i mål C-470/04 *N* p. 91–101.

gälla för de personer som inte är bosatta i landet men får inkomster som kommer från inhemska källor. Även Kokott synes därmed ge territorialitetsprincipen en innebörd som inbegriper såväl hemvist- som källstatsprincipen. Det är Kokotts och EU-domstolens uppfattning att OECD:s modellavtal baseras på territorialitetsprincipen.¹⁴¹⁴ Det torde vara den "EU-rättsliga" territorialitetsprincipen som åsyftas. Enligt den EU-rättsliga territorialitetsprincipen inbegrips, som nämnts, såväl hemvistprincipen som källstatsprincipen. Artikel 13(5) bygger enligt den internationella skatterättsliga terminologin på hemvistprincipen.

Kokott noterade vidare att skatteavtalet mellan Nederländerna och Storbritannien från år 1980 fördelade beskattningsbehörigheten på samma sätt som artikel 13(5) i modellavtalet. Det fanns dock ett undantag i det aktuella skatteavtalet. Undantaget innebar att en stat hade rätt att ta ut skatt på avyttringsvinster, enligt sin egen skattelagstiftning, när det var fråga om personer som var bosatta i den andra staten men som hade bott i den första staten under de fem år som närmast föregick avyttringen.¹⁴¹⁵ Detta undantag ledde till huvudbry för generaladvokaten. Man skulle kunna tolka undantaget som att Nederländerna skulle kunna beskatta hela den vinst som realiserats vid avyttringen i upp till fem år efter utflyttningen. En sådan tolkning skulle enligt Kokott innebära ett avsteg från territorialitetsprincipen. Enligt de interna nederländska reglerna avsågs dock bara den värdeökning som skett i landet fram till utflyttningsdagen. Kokott uppfattade beskattningen som starkt kopplad till ett territoriellt element. Därutöver såg hon en koppling till en tidsrelaterad komponent, nämligen att personen skulle ha vistats i landet under den tid när den skattepliktiga vinsten uppkom. På detta sätt fick Kokott ihop de nederländska utflyttnings-skattereglerna med territorialitetsprincipen. Därefter konstaterade hon i punkt 98:

Här bör det också noteras att det överläts till medlemsstaterna att bestämma på vilket sätt som de väljer att ta hänsyn till territoriella och tidsrelaterade element vid den närmare fördelningen av skattebehörig-

¹⁴¹⁴ C-470/04 N p. 46. För kritik se Zuijendorp, B., ECTR 2007 s. 11. Zuijendorp synes mena att domstolen och dess generaladvokat har missuppfattat artikel 13(5) i modellavtalet, eftersom artikeln inte ger uttryck för territorialitetsprincipen. Jag delar denna kritik men menar samtidigt att domstolens resonemang går att förklara utifrån dess egen terminologi.

¹⁴¹⁵ Det handlar här om en form av utsträckt skattskyldighet (hemvistprincip).

heten, så länge som de innebär att skattesystemets inre sammanhang upprätthålls och det inte uppstår otillåten dubbelbeskattning.

Det sagda talar för att Kokott ger territorialitetsprincipen samma innebörd som EU-domstolen ovan, dvs. att den omfattar såväl källstatsprincipen som hemvistprincipen. Däremot omfattas inte en utsträckt hemvistprincip av territorialitetsprincipen. Det sagda kan tolkas som att territorialitetsprincipen även kan likställas med en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten och skattesystemets inre sammanhang.¹⁴¹⁶

Slutligen kommenterar Kokott sin slutsats i förhållande till domen i målet C-9/02 *Lasteyrie*, där territorialitetsprincipen avslogs som rättsfärdigandegrund. Hon förklarar detta med att reglerna i det franska fallet syftade till att förhindra skatteflykt medan de nederländska reglerna syftade till att möjliggöra uppbörd av nederländsk skatt enligt den tillåtna fördelningen av skattebehörighet mellan Nederländerna och Storbritannien.¹⁴¹⁷

EU-domstolen konstaterade slutligen att ett system för indrivning av skatt på kapitalvinster på värdepapper ansågs proportionerligt under förutsättning att hela den värdeminskning som kan uppstå efter det att den skattskyldige flyttat beaktades i endera inflyttnings- eller utflyttningsstaten.¹⁴¹⁸ Det framstår som något oklart varför domstolen tar upp frågan om värdeminskning efter utflyttning. Min tolkning är att det är ett resultat av att de nederländska reglerna hade ändrats och att dessa värdeminskningar beaktades efter ändringarna.

9.5.3.5 C-347/04 *Rewe Zentralfinanz*

I målet C-347/04 *Rewe Zentralfinanz* prövades de tyska reglerna om nedskrivningar av värdet på andelar i dotterbolag. Tyska moderbolag fick skattemässigt beakta nedskrivningar på andelar på innehav i tyska dotterbolag. Om andelarna innehades i utländska dotterbolag fick nedskrivningarna bara beaktas i begränsad utsträckning. Domstolen fann

¹⁴¹⁶ Terra, B.J.M. & Wattel, P.J., 2008 s. 763; Lang drar liknande slutsatser utifrån rättsfallen C-414/06 *Lidl Belgium* och C-157/07 *Krankenheim*. Se Lang, M., ECTR 2009 s. 109 och 113.

¹⁴¹⁷ Förslag till avgörande av generaladvokat Kokott i mål C-470/04 N p. 100–101. För kritik se Kemmeren, E., 2006 s. 234 f. och Zuijendorp, B., ECTR 2007 s. 11. Zuijendorp menar att eftersom Nederländerna i sin interna rätt avstår från beskattningsanspråken efter tio år har reglerna (trots uttalandena och försöken att distansera sig från *Lasteyrie*) mer karaktär av skatteflyktsregler än fördelningsregler. Se även Ravnkilde, J., TfS 2008 s. 3987 f.

¹⁴¹⁸ C-470/04 N p. 54.

att denna skillnad utgjorde en inskränkning av den fria etableringsrätten eftersom den kunde avhålla tyska bolag från att etablera sig i utlandet.¹⁴¹⁹ Flera olika grunder att rättfärdiga de hindrande reglerna diskuterades i domen. Två av dessa var den väl avvägda fördelningen av beskattningsbefogenheterna och territorialitetsprincipen. När det gällde den väl avvägda fördelningen av beskattningsbefogenheterna argumenterade den tyska regeringen utifrån synsättet att reglerna innebar att symmetrin beaktades mellan rätten att beskatta vinsterna i ett bolag och skyldigheten att beakta de förluster som nämnda bolag redovisade. Den tyska regeringen menade att de förluster som uppkom i de utländska dotterbolagen inte skulle behöva beaktas i Tyskland eftersom vinsterna inte beskattades där.¹⁴²⁰ Domstolen erkände att argumentet tidigare hade accepterats men då tillsammans med risken för dubbelt utnyttjande av förluster och risken för skatteflykt. I det nu aktuella målet kunde domstolen inte godta att en medlemsstat systematiskt nekade ett i landet hemmahörande moderbolag en skattefördel, med hänvisning till att bolaget bedrev gränsöverskridande verksamhet som inte omedelbart kom att generera skatteintäkter till stadskassan.¹⁴²¹

Inte heller territorialitetsprincipen kunde motivera den inskränkande regeln. Domstolen konstaterade precis som i tidigare praxis att territorialitetsprincipen möjliggjorde en beskattning enligt såväl hemvistprincipen som källstatsprincipen.¹⁴²² Domstolen förtydligade dock även att principen inte motiverar att ett moderbolags hemviststat får neka bolaget en fördel på grund av att den inte beskattar detta bolags utländska dotterbolags vinster. Principen innebar vidare att behovet att beakta de gränser som gäller för medlemsstaternas skattemässiga befogenheter aktualiseras vid tillämpningen av gemenskapsrätten. Beviljandet av den fördel som moderbolaget gör anspråk på leder inte till något ifrågasättande av utövandet av en konkurrerande befogenhet vid beskattningen. Beviljandet rörde i Tyskland hemmahörande moderbolag som var obegränsat skattskyldiga. Den tyska lagstiftningen kunde därför inte betraktas som ett genomförande av territorialitetsprincipen.¹⁴²³

¹⁴¹⁹ C-347/04 *REWE Zentralfinanz* p. 36.

¹⁴²⁰ C-347/04 *REWE Zentralfinanz* p. 39.

¹⁴²¹ C-347/04 *REWE Zentralfinanz* p. 40–44.

¹⁴²² C-347/04 *REWE Zentralfinanz* p. 69.

¹⁴²³ C-347/04 *REWE Zentralfinanz* p. 69.

9.5.3.6 C-379/05 *Amurta*

Rättsfallet C-379/05 *Amurta* har diskuterats i avsnitt 7.4.3–7.4.4 ovan. Fallet gällde källskatt på utdelningar. EU-domstolen slog fast att uttag av källskatt på utdelningar till utländska bolag utgjorde ett hinder för den fria rörligheten om utdelningar till inhemska bolag var skattefri.¹⁴²⁴ När det gällde argumentet att hindret kunde rättfärdigas med stöd av en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten konstaterade domstolen kort att denna grund erkänts tidigare tillsammans med de två andra grunderna i *Marks & Spencer*. I målet hade inte dessa andra grunder åberopats varför argumentet om den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten inte kunde godtas. Målet kan tolkas som att grunden inte ensamt kan rättfärdiga ett hinder.¹⁴²⁵ Domstolen konstaterade vidare att i och med att en medlemsstat väljer att inte beskatta mottagande bolag som är etablerade inom dess territorium för utdelningar så kan den inte åberopa behovet av att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna i syfte att rättfärdiga beskattningen av mottagande bolag som inte är etablerade i staten (genom en källskatt).¹⁴²⁶

9.5.3.7 C-35/08 *Grundstücksgemeinschaft Busley & Cibrian Fernandez*

I rättsfallet C-35/08 *Busley & Cibrian* prövades tyska regler om avdrag för underskott av uthyrningsverksamhet av fast egendom. Reglerna innebar, något förenklat, att den som var obegränsat skattskyldig i Tyskland kunde tillämpa förmånligare regler för beräkning av inkomstskatt och för avskrivningar om den fasta egendomen var belägen i Tyskland än om den var belägen utomlands. Domstolen konstaterade att reglerna utgjorde ett hinder mot den fria rörligheten för kapital.¹⁴²⁷

Den tyska regeringen menade att reglerna gick att rättfärdiga med stöd av argumentet om territorialitetsprincipen. Mot bakgrund av detta uttalade domstolen dels att *syftet med territorialitetsprincipen är att gemenskapsrätten ska tillämpas med iakttagande av behovet att beakta*

¹⁴²⁴ Andelsinnehavet var så pass litet att moder-dotterbolagsdirektivet inte var tillämpligt.

¹⁴²⁵ Jämför C-337/08 *X Holding BV* strax nedan.

¹⁴²⁶ C-379/05 *Amurta* p. 53–59.

¹⁴²⁷ I målet handlade det om egendom som förvärvats genom arv. När det gällde valet av tillämplig fördragsfrihet följde domstolen i detta hänseende tidigare praxis på området, se exempelvis C-513/03 *van Hilten* i kapitel 6.3.

begränsningarna i medlemsstaternas behörighet på skatteområdet, dels att detta syfte inte hindrar att en obegränsat skattskyldig person får dra av hela det underskott som härrör från en fast egendom belägen i en annan stat.¹⁴²⁸ Territorialitetsprincipen kunde således inte användas för att rättfärdiga de hindrande reglerna.

Användandet av territorialitetsprincipen i målet kan tolkas som förenlig med *Rewe Zentralfinanz*. Territorialitetsprincipen innebär inte att ett land kan neka en obegränsat skattskyldig person att dra av underskott som uppstått i ett annat land från dennes skattepliktiga inkomster som uppstått i landet.

9.5.3.8 C-337/08 X Holding BV

I målet C-337/08 *X Holding BV* prövades de nederländska reglerna om skattemässig integrering av moder- och dotterbolag. För att en sådan skulle kunna ske krävdes bl.a. att båda bolagen hade hemvist i Nederländerna. Att omfattas av systemet innebar en förmån.¹⁴²⁹ Att neka utländska bolag att ta del av detta system utgjorde ett hinder.¹⁴³⁰ Domstolen konstaterade att det förelåg en frihet för ett moderbolag att välja om det önskade bilda en skattemässig enhet med ett dotterbolag och att upplösa denna enhet från ett år till annat. Om även utländska dotterbolag inbegreps i denna enhet skulle moderbolaget kunna välja i vilken medlemsstat dotterbolagets underskott skulle beaktas och vilka beskattningsmetoder som skulle tillämpas. Med stöd av argumentet om behovet att upprätthålla fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna kunde den hindrande bestämmelsen rättfärdigas.¹⁴³¹ Bestämmelserna bedömdes även stå i proportion till det efterstävade ändamålet med bestämmelserna.¹⁴³² Rättsfallet kan ses som det första fallet där fördelningsargumentet ensamt har kunnat rättfärdiga ett hinder.¹⁴³³

9.5.3.9 Avslutande kommentarer

Det framstår som att EU-domstolen och dess generaladvokater givit territorialitetsprincipen innebörden att en beskattning enligt källstats-

¹⁴²⁸ C-35/08 *Busley & Cibrian* p. 30.

¹⁴²⁹ C-337/08 *X Holding BV* p. 18.

¹⁴³⁰ C-337/08 *X Holding BV* p. 19–24.

¹⁴³¹ C-337/08 *X Holding BV* p. 25–33.

¹⁴³² C-337/08 *X Holding BV* p. 34–42.

¹⁴³³ Jfr C-379/05 *Amurta* strax ovan.

principen såväl som hemvistprincipen (enligt den terminologi som används inom den internationella skatterätten) omfattas. Någon tydlig distinktion mellan de två principerna har inte gjorts i praxis, vilket leder till otydligheter.¹⁴³⁴ Synsättet skulle kunna förklaras utifrån att såväl skatteobjektet som skattesubjektet finns inom territoriet.¹⁴³⁵ Domstolen synes även sätta ett högt värde på att en medlemsstat ska få beskatta verksamhet som genererats inom landets territorium.¹⁴³⁶

Enligt generaladvokat Kokott omfattas inte en utsträckt hemvist princip av (den EU-rättsliga) territorialitetsprincipen. Detta kan ses som en rimlig slutsats mot bakgrund av den givna innebörden. Detta kan tolkas som att territorialitetsprincipen, som rättfärdigandegrund, inte har så stort användningsområde när det handlar om obegränsat skattskyldiga personer.

Territorialitetsprincipen som rättfärdigandegrund har endast tillämpats en gång och då tillsammans med en tidsrelaterad komponent i kombination med vistelse i landet (C-470/04 *N-målet*).

Med den terminologi som används inom den internationella skatterätten likställs denna innebörd av den EU-rättsliga territorialitetsprincipen med det som vanligtvis åsyftas med fördelning av beskattningsrätten. EU-domstolen synes dock inte alltid göra någon åtskillnad i detta avseende utan använder ibland termerna synonymt. Domstolen är dock inte konsekvent, utan behandlar ibland fördelningsargumentet och territorialitetsprincipen som två olika grunder.¹⁴³⁷ Av praxis framgår vidare att fördelningsargumentet är ett legitimt syfte som kan rättfärdiga en restriktion. Domstolen accepterar även att fördelningen av beskattningsrätten sker på olika sätt i förhållande till olika skatteavtalspartners.¹⁴³⁸

Av praxis framgår vidare att fördelningsargumentet inte med framgång kan användas för att systematiskt neka fördelar till en i landet hemmahörande skattskyldig på grund av att denne utnyttjat en för-

¹⁴³⁴ Mutén, L., BFIT 2008 s. 13.

¹⁴³⁵ Detta stämmer även med uttalandet i *Marks & Spencer* att utländska dotterbolag inte beskattades i Storbritannien.

¹⁴³⁶ Se praxis ovan och även C-374/04 *ACT Group Litigation* p. 59 och C-470/04 *N-målet*.

¹⁴³⁷ Se exempelvis *Rewe Zentralfinanz* och *Marks & Spencer*.

¹⁴³⁸ C-194/06 *Orange Smallcup* p. 61–63. I rättsfallet konstaterade domstolen att en tillämpning av ett lands interna rätt gjordes avhängigt av ingångna skatteavtal. Det var därmed acceptabelt att lagen tillämpades på ett oliket sätt i förhållande till olika stater.

dragsfrihet. Om denna innebörd hade givits argumentet skulle fördragsfriheterna urholkas.

Fördelningsargumentet har i flera fall förklarats som att det hindrar att ett bolag kan välja var deras vinster och förluster ska beaktas.¹⁴³⁹ Argumentet kan däremot inte användas för att frita inhemska inkomster från beskattning medan utländska inkomster beskattas.¹⁴⁴⁰ Precis som territorialitetsprincipen innebär fördelningsargumentet att argumentet kan godtas för att förebygga ageranden som äventyrar en medlemsstats rätt att beskatta inkomst som uppkommit inom en verksamhet som bedrivs inom statens territorium.¹⁴⁴¹

Fördelningsargumentet har oftast använts tillsammans med andra argument.¹⁴⁴² I C-446/03 *Marks & Spencer* kombinerades argumentet med risken att förluster utnyttjades två gånger och skatteundandragande. Dessa sistnämnda argument undersöks i efterföljande avsnitt. Det nyligen avgjorda målet C-337/08 *X Holding EV* kan dock tolkas som att fördelningsargumentet (med samma innebörd som det gavs i *Marks & Spencer*) har tillämpats utan att kombineras med andra grunder.¹⁴⁴³

I doktrinen har, som nämnts, uppfattningen presenterats att fördelningsargumentet endast är ett uttryck för att skydda medlemsstaternas skatteintäkter och att bevara skattesystemets inre sammanhang.¹⁴⁴⁴ Eftersom innebörden av fördelningsargumentet (inklusive territorialitetsprincipen) i dagsläget inte är helt tydlig är det svårt att uttala sig om detta. Flera likheter synes dock föreligga, varför en sådan tolkning inte kan uteslutas. Territorialitetsprincipen kan antas ha en nära koppling till argumentet om skattsystemets inre sammanhang.¹⁴⁴⁵

¹⁴³⁹ C-446/03 *Marks & Spencer* p. 46; C-337/08 *X Holding* p. 29 och C-231/05 *Oy AA* p. 55.

¹⁴⁴⁰ C-379/05 *Amurta* p. 59 och C-347/04 *Rewe Zentralfinanz* p. 43.

¹⁴⁴¹ C-231/05 *Oy AA* p. 54.

¹⁴⁴² Van Thiel, S., ET 2008 s. 346.

¹⁴⁴³ Se fotnot 1431 ovan.

¹⁴⁴⁴ Cordewener, A., et. al., ET 2004 s. 220; Isenbaert, M. & Valjemark, C., ECTR 2006 s. 13 f; se även uttalandet i punkt 98 och avsnitt 9.5.3.4 ovan i generaladvokat Kokotts förslag till avgörande i *N-målet*; Terra, B.J.M. & Wattel, P.J., 2008 s. 764 och Dahlberg, M., TNI 2008 s. 169.

¹⁴⁴⁵ Helminen menar vidare att om territorialitetsprincipen inte följs strikt så är det svårt att använda argumentet om skattsystemets inre sammanhang. Helminen, M., 2009 s. 126.

9.5.4 Fördelningsargumentet och risken att förluster beaktas två gånger

9.5.4.1 Inledning

I C-446/03 *Marks & Spencer* konstaterade domstolen att en restriktion kunde rättfärdigas med stöd av bland annat argumentet att det förelåg en risk att förluster beaktades två gånger. I avsnitt 9.5.2.2 ovan har detta argument kritiserats eftersom det i *Marks & Spencer* handlade om slutliga förluster, vilka inte torde ha kunnat utnyttjas två gånger. I C-231/05 *Oy AA* ansågs argumentet inte bli aktuellt. Detsamma gällde i C-418/07 *Papillon* då två bolag (moder- och dotterdotterbolag) var belägna i samma stat. Argumentet har först fram i flera fall efter *Marks & Spencer*. Några av dessa kommenteras i detta avsnitt. Syftet med avsnittet är att försöka fastställa vad argumentet innebär. I den skatterättsliga litteraturen har tesen först fram att argumentet om risken att förluster beaktas två gånger är detsamma som syftet att uppnå en effektiv skattekontroll.¹⁴⁴⁶ Denna tes kommenteras kort efter det att de tre rättsfallen C-293/06 *Deutsche Shell*, C-414/06 *Lidl Belgium* och C-527/06 *Renneberg* har behandlats.

9.5.4.2 C-293/06 *Deutsche Shell*

I det tyska fallet C-293/06 *Deutsche Shell* prövades frågan om valutakursförluster vid hemtagning av insatskapital från en italiensk filial till ett tyskt bolag kunde anses strida mot etableringsfriheten. Enligt den tyska lagstiftningen medgavs inte avdrag för dessa förluster och de beaktades inte heller i Italien. Reglerna utgjorde därmed ett hinder. I domen diskuteras frågan om reglerna kunde rättfärdigas med stöd av bl.a. argumentet om **fördelning av beskattningsrätten**.¹⁴⁴⁷ Domstolen godtog inte argumentet. Domstolen inledde med att konstatera att staterna har kompetens att genom avtal fördela beskattningsrätten mellan sig. Denna kompetens innebär inte att en medlemsstat är skyldig att beakta underskott i fasta driftställen som är belägna i en annan medlemsstat (Italien) och som tillhör ett bolag vars säte är beläget i förstnämnd stat (Tyskland) bara av den andledningen att sådana underskott inte beaktas i driftställestaten (Italien). Domstolen anför vidare att etableringsfriheten inte innebär att en medlemsstat är skyldig att utforma

¹⁴⁴⁶ Isenbaert, M. & Valjemark, C., ECTR 2006 s. 14.

¹⁴⁴⁷ Även argumentet om skattesystemets inre sammanhang diskuterades i punkterna 37–40. Någon fördel ansågs inte finnas.

sin lagstiftning utifrån en annan stats bestämmelser för att i alla situationer säkerställa att skillnader mellan lagstiftningar beaktas.¹⁴⁴⁸ Detta kan tolkas som att en medlemsstat inte är skyldig att beakta underskott i ett fast driftsälle i en annan medlemsstat endast av den anledningen att källstaten inte beaktar underskottet. En merbeskattning som uppstår i och med att varken hemviststat eller källstat beaktar underskottet kan vara förenligt med gemenskapsrätten.¹⁴⁴⁹ Nackdelen måste dock i vissa fall beaktas. Ett sådant fall ansågs just valutakursförluster vara, då dessa var rörelserelaterade och endast kunde beaktas av den tyska skattemyndigheten. Dessa kunde inte drabba det fasta driftstället, oavsett vad det bilaterala skatteavtalet stadgade. Hindret kunde därför inte rättfärdigas.¹⁴⁵⁰

I en andra fråga i *Deutsche Shell* prövades om det var förenligt med etableringsfriheten om avdraget för valutakursförlusterna (som driftskostnad hos det tyska företaget) begränsades till att avse situationer när det fasta driftstället i Italien inte hade redovisat någon skattefri vinst. Denna begränsning av avdragsrätten utgjorde ett hinder.¹⁴⁵¹ Motsvarande resonemang som när det gällde den första frågan fördes (se ovan). Även argumentet att **förlusten kunde beaktas två gånger** anfördes för att rättfärdiga reglerna. Den tyska regeringen menade att om valutakursförlusten beaktades som en driftskostnad för företaget i Tyskland, skulle det åtnjuta en dubbel skattefördel med hänsyn till att det positiva resultatet i det fasta driftstället var undantaget från skatteplikt i Tyskland enligt aktuellt skatteavtal. Domstolen konstaterade dock att en stat inte kan åberopa sig av avsaknaden av beskattningsrätten avseende resultatet i ett fast driftsälle i utlandet pga. att den avtalat bort denna i ett skatteavtal. Att neka ett avdrag för kostnader som ett tyskt bolag har haft och som är av sådan art att det inte kan beaktas i driftställe staten måste därför beaktas i hemviststaten. Huruvida driftstället gått med vinst saknade enligt domstolen betydelse för denna bedömning. Hindret kunde således inte rättfärdigas.¹⁴⁵²

¹⁴⁴⁸ Se avsnitt 7.5.1 ovan om skillnader och rättsfallet C-403/03 *Schempp*.

¹⁴⁴⁹ Hilling, M., SN 2009 s. 397; Rainer, A., Intertax 2008 s. 327.

¹⁴⁵⁰ C-293/06 *Deutsche Shell* p. 41–45.

¹⁴⁵¹ C-293/06 *Deutsche Shell* p. 46–53.

¹⁴⁵² C-293/06 *Deutsche Shell* p. 49–53.

9.5.4.3 C-414/06 *Lidl Belgium*

I rättsfallet C-414/06 *Lidl Belgium* prövades frågan om ett bolag med hemvist i Tyskland var tvunget att beakta förluster uppkomna i ett fast driftställe placerat i Luxemburg. Enligt den tyska lagstiftningen som var föremål för prövning beaktades förluster i inhemska fasta driftställen medan dessa inte beaktades när driftstället var utländskt. Reglerna innebar ett hinder för den fri etableringsrätten.¹⁴⁵³ Enligt skatteavtalet mellan de båda staterna gällde exempt-metoden. Exempt-metoden innebar att Tyskland inte kunde beskatta vinster uppkomna i det fasta driftstället i Luxemburg. Ett flertal medlemsstaters regeringar menade att detta hinder kunde rättfärdigas med stöd av 1) behovet att bevara fördelningen av beskattningsrätten mellan berörda stater och 2) behovet att avvärja risken för att förlusterna beaktades två gånger. Domstolen erinrade att det kan vara nödvändigt att en hemviststat tillämpar enbart den statens skatteregler på såväl vinster som förluster (i enlighet med *Marks & Spencer*). Om bolag gavs möjlighet att välja var förlusterna skulle beaktas kunde det äventyra en väl **avvägd fördelning av beskattningsrätten** mellan staterna. När det gällde de aktuella reglerna konstaterade domstolen att i de fall då avtal saknades hade Tyskland rätt att beskatta utländska fasta driftställets inkomster (troligen baserat på hemvistprincipen). Mot bakgrund av detta kunde avtalets bestämmelser om fördelningen av beskattningsrätten rättfärdiga den aktuella skattelagstiftningen eftersom den upprätthöll symmetrin mellan rätten att beskatta vinster och medge avdrag för förluster.¹⁴⁵⁴ Om Tyskland var tvunget att medge avdrag för förluster i ett utländskt driftställe, från det tyska bolagets inkomster, skulle det medföra att bolaget fritt kunde välja den medlemsstat där den kunde göra förlusterna gällande.¹⁴⁵⁵ Domstolen accepterade en fördelning som innebar en begränsning av beskattningen av positiva inkomster och beaktandet av därtill kopplade negativa inkomster.¹⁴⁵⁶

¹⁴⁵³ C-414/06 *Lidl Belgium* p. 18–26. Domstolen konstaterade att ett fast driftställe behandlas som en självständig enhet i skatteavtalsrättsligt hänseende. Se CFE News, ET 2008 s. 591 för kritik av detta uttalande och dess konsekvenser.

¹⁴⁵⁴ Hilling noterar att symmetrin avser beskattningen av positiva och negativa inkomster som allokteras till det fasta driftstället, Hilling, M., SN 2009 s. 398.

¹⁴⁵⁵ C-414/06 *Lidl Belgium* p. 27–34. Lang är kritisk till detta och menar att den symmetri som domstolen tar för given inte tillämpas av alla länder, Lang, M., ECTR 2009 s. 108.

¹⁴⁵⁶ Hilling, M., SN 2009 s. 398.

När det gällde det andra rättfärdigandeargumentet, **risk**en för att förlusterna beaktades två gånger, konstaterade domstolen att det förelåg en uppenbar risk att så kunde ske i det aktuella fallet.¹⁴⁵⁷ De två grunderna kunde anses rättfärdiga den gjorda inskränkningen.¹⁴⁵⁸ Domstolen konstaterade även att det stod klart att lagstiftningen var ägnad att säkerställa att det eftersträfvade ändamålet uppnåddes (ändamålsprövning).¹⁴⁵⁹ När det gällde nödvändighetsprövningen hade generaladvokaten diskuterat mindre inskränkande åtgärder. Generaladvokaten drog slutsatsen att reglerna gick utöver vad som var nödvändigt.¹⁴⁶⁰ Domstolen synes dock mena att den aktuella lagstiftningen uppfyllde kravet på nödvändighet bland annat mot bakgrund av att förlusterna kunde beaktas i driftställestaten under kommande beskattningsår.¹⁴⁶¹ Mot bakgrund av detta har domstolens nödvändighetsprövning utsatts för kritik.¹⁴⁶²

EU-domstolen förtydligade därutöver *Marks & Spencer*-doktrinen på så sätt att den tydliggjorde att det inte kan krävas att samtliga tre grunder som åberopades i *Marks & Spencer* måste föreligga för att ett rättfärdigande ska kunna ske. I målet *Oy AA* kunde ett rättfärdigande ske med stöd av två av dessa grunder, vilket således även skedde i *Lidl Belgium*.¹⁴⁶³

9.5.4.4 C-527/06 *Renneberg*

Omständigheterna i målet C-527/06 *Renneberg* var i korthet följande. Renneberg var bosatt i Belgien och hade där underskott hänförliga till sin privatbostad. Renneberg arbetade i Nederländerna. Nederländerna medgav avdrag för underskott hänförliga till privatbostäder för personer som hade hemvist i landet, men inte för personer som inte hade hemvist i landet (begränsad skattskyldighet). Reglerna ansågs mindre förmånliga för personer som saknade hemvist i Nederländerna.¹⁴⁶⁴ Ne-

¹⁴⁵⁷ C-414/06 *Lidl Belgium* p. 35–36.

¹⁴⁵⁸ C-414/06 *Lidl Belgium* p. 37.

¹⁴⁵⁹ C-414/06 *Lidl Belgium* p. 43.

¹⁴⁶⁰ Förslag till avgörande av generaladvokat Sharpston i mål C-414/06 *Lidl Belgium* p. 19–32.

¹⁴⁶¹ C-414/06 *Lidl Belgium* p. 53.

¹⁴⁶² CFE News, ET 2008 s. 595 f.

¹⁴⁶³ C-414/06 *Lidl Belgium* p. 38–43.

¹⁴⁶⁴ C-527/06 *Renneberg* p. 46. Pötgens och Geursen menar att den hänskjutande domstolen klassificerat Renneberg på ett felaktigt sätt. Renneberg var inte att betrakta som en icke bosatt skattskyldig utan en begränsat skattskyldig. En begränsat skattskyldig person kan vara skattskyldig enligt globalinkomstprincipen, vilket i sin tur kan påverka

derländerna försökte förklara skillnaden med stöd av **rätten att fördela beskattningsrätten** mellan stater. Enligt skatteavtalet mellan Nederländerna och Belgien fördelades beskattningsrätten till inkomster från fastigheter till Belgien och inkomst av anställning till Nederländerna. Den nederländska regeringen menade att något hinder inte förelåg, eftersom lagstiftningen baserades på den fördelning av beskattningsrätten som föreskrevs i det aktuella skatteavtalet.¹⁴⁶⁵ Domstolen konstaterade att utövandet av fördelningen av beskattningsrätten inte får strida mot de fria rörligheterna. Domstolen tolkade det aktuella avtalet på så sätt att avtalet inte frantog Nederländerna möjligheten att beakta underskott hänförliga till en fastighet belägen i Belgien i den aktuella situationen. När det gällde personer med hemvist i landet hindrade avtalet nämligen inte att ett sådant beaktande gjordes. Den olikbehandling som skedde kunde av denna anledning inte förklaras med argumentet om att fördelningen av beskattningsrätten skett i avtalet utan snarare av frågan huruvida personen hade hemvist eller inte i Nederländerna.¹⁴⁶⁶ Därefter diskuterade domstolen räckvidden av den s.k. *Schumacker*-doktrinen.¹⁴⁶⁷ Även argumentet att **risk för att avdrag medgavs två gånger** för underskottet på fastigheten avfärdades av domstolen. I detta sammanhang hänvisade domstolen till handräckningsdirektivet.

EU-domstolen konstaterade således att ett hinder förelåg. Det ska noteras att såväl argumentet om fördelning av beskattningsrätt som argumentet om risk för att avdrag medgavs två gånger presenterades som argument för att något hinder inte förelåg (restriktionsprövningen).¹⁴⁶⁸

bedömningen av huruvida territorialitetsprincipen kan vara tillämplig eller inte, menar författarna. Se Pötgens, F. & Geursen, W., ET 2007 s. 501 f.

¹⁴⁶⁵ C-527/06 *Renneberg* p. 40.

¹⁴⁶⁶ C-527/06 *Renneberg* p. 51–58.

¹⁴⁶⁷ Domstolen utsträckte denna doktrin till att inte bara gälla ”personliga förhållanden och familjesituationer” utan även till samtliga skattemässiga fördelar knutna till skatteförmågan. Domen bekräftar således omfattningen av anställningsstatens skyldigheter så som de kom till uttryck i rättsfallet C-182/06 *Lakebrink*. För kritik av domen i denna del se Meussen, G., ET 2009 s. 185–188. Även frågan om de negativa konsekvenserna för *Renneberg* utgjorde en skillnad mellan medlemsstaternas interna system prövades av domstolen (p. 72–75). För kritik i båda dessa avseenden se Kemmeren, E., ECTR 2009 s. 4–15.

¹⁴⁶⁸ Vid tidpunkten för målets avgörande hade de nederländska reglerna ändrats. De nya reglerna innebär att den som inte har hemvist i Nederländerna kan ansöka om obegränsad skattskyldighet. Se van den Hurk, H. & Weening, G., *Intertax* 2009 s. 82.

9.5.4.5 Avslutande kommentarer

Den praxis som rör rättfärdigandegrunden risken att förluster beaktas två gånger är såväl bristfällig som svårtillgänglig. Det får anses högst oklart vad som avses med argumentet.¹⁴⁶⁹ Rättfärdigandegrunden har dock accepterats av EU-domstolen tillsammans med fördelningsargumentet och har i C-414/06 *Lidl Belgium* lett till att hindrande regler har kunnat rättfärdigas.

I doktrinen har uppfattningen presenterats att risken för att förluster utnyttjas två gånger är detsamma som att uppnå en effektiv skattekontroll. En sådan tolkning skulle kanske förklara CFE-gruppens uppfattning att grunden ensamt borde ha kunnat rättfärdiga de hindrande reglerna i *Marks & Spencer*.¹⁴⁷⁰ I C-527/06 *Renneberg* hänvisar domstolen till handräckningsdirektivet, vilket skulle kunna tala för att även domstolen är av uppfattningen att risken att förluster utnyttjas två gånger är detsamma som att uppnå en effektiv skattekontroll. Av rättsfallet C-418/07 *Papillon* framgår att det måste handla om två olika stater för att en risk ska kunna föreligga. Även detta kan tolkas som att det är skattekontrollen som är det centrala. En effektiv skattekontroll utgör normalt sett inte ett problem i en rent intern situation.

Lidl Belgium talar dock mot en sådan tolkning, eftersom argumentet vann gehör i en situation där två medlemsstater var inblandade, vilket inte har skett när det rör sig om argumentet om effektiv skattekontroll (se avsnitt 9.2 ovan). Sammanfattningsvis kan det konstateras att innebörden av argumentet att en risk för att förluster utnyttjas två gånger får anses högst oklar. En tydligare linje som domstolen har tagit i andra sammanhang har varit att kräva att den som yrkar ett avdrag får bevisa att förutsättningarna därför finns och att kräva att medlemssta-

För en uppföljning av *Renneberg* vid den nederländska högsta domstolen se Weber, D. & Flortuin, A., ECTR 2009 s. 250 f. Som framgått tidigare i avhandlingen fokuserar jag på att försöka tolka innebörden av domstolens domar snarare än strukturen och dispositionen av dessa, vilket motiverar varför målet tas upp här. Några (ytterligare) grunder för rättfärdigande hade inte åberopats i målet, varför hindret utgjorde ett förbudet hinder.

¹⁴⁶⁹ Lang är en av de mest kritiska i debatten rörande denna rättfärdigandegrund. Han menar att eftersom den direkta beskattningen inte är harmoniserad och eftersom dubbel icke-beskattning såväl som internationell juridisk dubbelbeskattning har accepterats av domstolen är den vikt som lagts vid denna grund inte övertygande. Lang, M., ET 2006 s. 58 och Lang, M., ET 2006 s. 426.

¹⁴⁷⁰ Se i avsnitt 9.5.2.2 ovan. Jämför dock avsnitt 9.2. Jag ställer mig tveksam till den av CFE News gjorda tolkningen.

terna samarbetar inom ramen för handräckningsdirektivet. Ett krav för avdrag som borde kunna ställas vore att avdrag inte har skett eller kommer att ske i ett annat land.

9.5.5 Fördelningsargumentet och skatteundandragande

9.5.5.1 Inledning

Rättfärdigandegrunden skatteundandragande har diskuterats i avsnitt 9.3 ovan. I avsnittet väcktes frågan om *Marks & Spencer*-argumentet är samma argument som det som förekom i C-196/04 *Cadbury Schweppes* eller om det innebär något annat.¹⁴⁷¹

Cadbury Schweppes-doktrinen säger att en regel som syftar till att motverka skatteundandragande måste uppfylla följande kriterier för att kunna rättfärdigas med stöd av argumentet:¹⁴⁷²

1. Regeln ska ta sikte på rent konstlade upplägg som inte har någon förankring i verkligheten,
2. upplägget ska ha arrangerats i syfte att åtnjuta en skattefördel och
3. den skattskyldige måste beredas möjlighet att redogöra för skälen för den aktuella transaktionen.

I C-446/03 *Marks & Spencer* gjordes ingen hänvisning till rent konstlade upplägg. I doktrinen har argument framförts att domstolen i *Marks & Spencer* mycket väl hade kunnat falla tillbaka på den innebörd som givits argumentet i *Cadbury Schweppes*. Att så inte skedde reser frågor. I det efterföljande målet C-231/05 *Oy AA* gjordes däremot en hänvisning till fiktiva upplägg och *Cadbury Schweppes*-doktrinen.¹⁴⁷³ Vid ändamålsprövningen av den finska lagstiftningen konstaterades dock att den inte hade till specifikt ändamål att undanta fiktiva upplägg som skapats i syfte att undvika den skatt som normalt skulle ha erlagts i Finland. Domstolen godtog, detta till trots, det mer allmänna argumentet om risk för skatteundandragande. Det synes som att domstolen i de två målen *Marks & Spencer* och *Oy AA* accepterar en argumentation som bygger på en mer generell skatteflyktsregel som är enklare att

¹⁴⁷¹ Se även Lang, M., ET 2006 s. 428; Isenbaert, M., & Valjemark, C., ECTR 2006 s. 15 och CFE News, ET 2007 s. 53.

¹⁴⁷² Se avsnitt 9.3.4 ovan.

¹⁴⁷³ Trots denna hänvisning menar de Broe att *OY AA* inte skiljer sig från *Marks & Spencer* på något avsevärt sätt, de Broe, L., 2008 s. 819.

uppnå för medlemsstaterna. Frågan är om denna mer generella argumentation kan användas även utanför just dessa fall. Lang förespråkade år 2006 uppfattningen att denna linje torde kunna rättfärdiga CFC-regler. Som nämnts gick inte domstolen på den linjen när den prövade *Cadbury Schweppes*, vilket har tolkas som att den mer generella linjen i *Marks & Spencer* inte gäller utanför den kontexten.¹⁴⁷⁴ Såväl *Marks & Spencer* som *Oy AA* har tolkats som att de avser redovisningsregler utan koppling till några ekonomiska transaktioner. I de fall där det finns en verklig ekonomisk transaktion kan argumentet eventuellt inte användas.¹⁴⁷⁵

Syftet med detta avsnitt är att analysera domstolens efterföljande praxis, C-303/07 *Aberdeen*, C-182/08 *Glaxo* och C-311/08 *SGI* och försöka utreda vad som avses med skatteundandragande när argumentet används tillsammans med fördelningsargumentet.

9.5.5.2 C-303/07 *Aberdeen*

I rättsfallet C-303/07 *Aberdeen* från år 2009 behandlades återigen frågan om källbeskattning på utdelningar till utländska moderbolag utgjorde ett förbjudet hinder för etableringsfriheten när beskattning inte skedde till inhemska moderbolag. I enlighet med tidigare praxis ansågs ett hinder föreligga.¹⁴⁷⁶ Den finska regeringen anförde bland annat att syftet med systemet var att undvika skatteundandragande och att förhindra beteenden där Finlands rätt att utöva sin beskattningsrätt beträffande verksamhet som bedrevs inom territoriet skulle äventyras. Det var således frågan om att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten.¹⁴⁷⁷ Domstolen konstaterade att det inte var fråga om skatteundandragande eftersom reglerna inte specifikt tog sikte på fiktiva upplägg. När det gällde det andra argumentet erinrade domstolen att en sådan rättfärdigandegrund tidigare har accepterats när syftet med det aktuella systemet var att förebygga ageranden som kunde äventyra en medlemsstats rätt att beskatta verksamhet som bedrevs inom dess territorium. Argumentet kunde dock inte användas när staten hade valt att inte beskatta mottagare i den egna staten utan enbart utländska mottagare. Att Finland tilldelats beskattningsrätten i det aktuella avtalet

¹⁴⁷⁴ De Broe, L., 2008 s. 823 f.

¹⁴⁷⁵ De Broe, L., 2008 s. 824 f.

¹⁴⁷⁶ Se exempelvis C-170/05 *Denkavit*. En diskussion förekom också rörande betydelsen av olika bolagstyper. Se C-303/07 *Aberdeen* p. 45–55.

¹⁴⁷⁷ C-303/07 *Aberdeen* p. 58–59.

saknade således betydelse. En stat kan nämligen inte åberopa ett skatteavtal i syfte att undkomma sina skyldigheter enligt fördraget.¹⁴⁷⁸

I rättsfallet gör domstolen en koppling till *Cadbury Schweppes* och att reglerna inte tog sikte på rent fiktiva upplägg.¹⁴⁷⁹ Här synes domstolen tolka argumentet om skatteundandragande i enlighet med *Cadbury Schweppes*-doktrinen snarare än *Marks & Spencer*, trots att en koppling även gjordes till fördelningsargumentet.

9.5.5.3 C-182/08 *Glaxo*

I målet C-182/08 *Glaxo* från år 2009 prövades, mycket förenklat, tyska regler som medgav att beräkningsunderlaget för skatten för en i landet hemmahörande skattskyldig fick minskas till följd av en vinstutdelning från ett tyskt bolag under förutsättning att bolaget hade förvärvats från ett tyskt bolag.¹⁴⁸⁰ Hade förvärv skett från ett utländskt bolag kunde en sådan värdeminskning inte beaktas. Reglerna ansågs utgöra ett hinder för den fria rörligheten för kapital.

För att rättfärdiga reglerna anförde den tyska regeringen behovet av att upprätthålla det tyska skattesystemets inre sammanhang, att säkerställa att intäkter som genererats i Tyskland beskattas och att förebygga fiktiva upplägg som företas i syfte att kringgå den tyska lagstiftningen. De två sista argumenten kommenteras i det följande.

Domstolen konstaterade inledningsvis att en minskning av skatteintäkter inte kunde anses utgöra ett tvingande skäl av allmänintresse men att domstolen tidigare funnit att den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna kunde utgöra ett sådant skäl.¹⁴⁸¹ Denna rättfärdigandegrund synes tas upp ex officio av domstolen. En alternativ tolkning är att domstolen indirekt, genom kopplingen, erkänner att en minskning av skatteintäkter kan utgöra ett argument. I det efterföljande kopplar EU-domstolen även på den innebörd som domstolen redan tidigare givit territorialitetsprincipen, nämligen att en källstat inte är skyldig att undanröja en eventuell ekonomisk dubbelbeskattning av en utdelning, eftersom den då skulle vara tvungen att avstå sin rätt att beskatta en inkomst som har genererats i en verksamhet som bedrivits inom dess territorium. Jag tolkar efterföljan-

¹⁴⁷⁸ C-303/07 *Aberdeen* p. 63–69.

¹⁴⁷⁹ C-303/07 *Aberdeen* p. 64–65.

¹⁴⁸⁰ Rättsfallet är relativt svårtillgängligt varför viss försiktighet avseende tyngden av denna tolkning bör iakttas.

¹⁴⁸¹ C-182/08 *Glaxo* p. 82.

de punkter i domen som en reflektion över det upplägg som generaladvokaten hade presenterat i sitt förslag till avgörande.¹⁴⁸² Något förenklat går förfarandet ut på att en utländsk aktieägare överlåter andelar i ett tyskt bolag till en tysk aktieägare. Den tyska aktieägaren kan få rätt till ett skattetillgodohavande i samband med nästa utdelning. Andelen överlåts till ett pris som överstiger det nominella värdet med motsvarande belopp som skattetillgodohavandet utgör. Säljaren gör en kapitalvinst som inte beskattas i Tyskland. Vid den efterföljande utdelningen får den nye tyska aktieägaren ett skattetillgodohavande och dessutom från sin skattepliktiga vinst dra av de förluster som föranleds av en avskrivning av värdet på hans andelar. Andelarna överlåts ibland efter utdelningen åter till den i utlandet hemmahörande andelsägaren.

Domstolen konstaterade att förfarandet inte skulle begränsas till minskade skatteintäkter för Tyskland utan även innebära att den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna skadades. Av denna anledning kunde reglerna rättfärdigas med stöd av behovet att bibehålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.¹⁴⁸³

Domstolen nöjde sig dock inte med detta utan undersökte även möjligheten att rättfärdiga reglerna med stöd av behovet att förhindra skatteflykt. Det synes som att reglerna uppfyllde kravet på att avse rent konstlade upplägg som saknade ekonomisk förankring i verkligheten med vilka syftet endast var att uppnå en skattefördel.¹⁴⁸⁴ Reglerna bedömdes även vara proportionerliga under förutsättning att den nationella domstolen även gjorde en kontroll i varje enskilt fall.

Precis som i C-303/07 *Aberdeen* kopplar domstolen i detta rättsfall fördelningsargumentet med argumentet om skatteundandragande med den innebörd som det gavs i *Cadbury Schweppes*-doktrinen.

9.5.5.4 C-311/08 *SGI*

I mål C-311/08 *SGI* prövades belgiska regler om beskattning av bolag i intressegemenskap. Reglerna innebar att en förmån som gavs till ett utländskt bolag i intressegemenskap till vilket den belgiska givaren stod i beroendeförhållande beskattades i det belgiska bolaget medan motsvarande transaktion i en rent intern situation inte beskattades.

¹⁴⁸² C-182/08 *Glaxo* p. 85–87. Förslag till avgörande av generaladvokat Bot i mål C-182/08 *Glaxo* p. 100.

¹⁴⁸³ C-182/08 *Glaxo* p. 87.

¹⁴⁸⁴ C-182/08 *Glaxo* p. 89–99.

Reglerna utgjorde ett hinder som kunde rättfärdigas med stöd av behovet av att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och behovet att förebygga skatteflykt. Att fritt kunna föra över sina vinster i form av vederlagsfria förmåner till närstående bolag i en annan medlemsstat skulle innebära en risk att rubba den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten. Domstolen konstaterade kortfattat att en risk förelåg för att fiktiva upplägg skulle skapas där överföringar skulle komma att ske till bolag i vissa lågbeskattade medlemsstater vilket i sin tur skulle rubba den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten.¹⁴⁸⁵

Domstolen ansåg sig inte kunna tillämpa argumentet där ett krav på fiktiva upplägg fanns. Däremot kunde argumentet tillsammans med fördelningsargumentet rättfärdiga hindret. I detta led föll domstolen tillbaka på *Oy AA* och den mer generella innebörd av argumentet som har sin grund i *Marks & Spencer*.¹⁴⁸⁶ De två rättfärdigandegrunderna betraktades tillsammans.¹⁴⁸⁷ Domstolen bedömde även att reglerna i huvudsak uppfyllde proportionalitetsprövningen.¹⁴⁸⁸

I rättsfallet prövades först argumentet om skatteflykt såsom det kom till uttryck enligt *Cadbury Schweppes* och därefter mot den mer generella innebörd som kom till uttryck i *Marks & Spencer* och *Oy AA*.

¹⁴⁸⁵ C-311/08 *SGI* p. 66–67. I förslag till avgörande i målet diskuterade generaladvokat Kokott mer ingående förhållandet mellan rättfärdigandegrunderna. Var grunderna kumulativt tillämpliga eller tillämpliga var för sig? En aspekt som hade förts fram i målet var att den stränga proportionalitetsprövning som domstolen tillämpar vid missbruk inte bör gälla vid prövningen av en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten (p. 55). Kokott framhöll att rent konstlade upplägg är en särskild form av ingrepp i fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Kokott hänvisade till *Cadbury Schweppes* och menade att om konstlade upplägg görs för att undandra inkomster beskattning i en medlemsstat och i stället beskatta dem i en annan stat utgör detta en inskränkning av den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten. Kokott såg det därför inte som ett mål i sig att bekämpa sådana beteenden utan det var det mer allmänna målet att säkerställa medlemsstaternas rätt att utöva sin beskattningsrätt beträffande verksamhet som bedrivs inom dess territorium som var det viktiga (p. 59). Missbruk sågs som en underkategori till fördelningsargumentet (p. 63). Till följd av detta skulle inte olika kriterier tillämpas vid proportionalitetsprövningen. Kokott tillämpade de två grunderna sammantaget (p. 64–71).

¹⁴⁸⁶ C-311/08 *SGI* p. 66.

¹⁴⁸⁷ C-311/08 *SGI* p. 68–69.

¹⁴⁸⁸ C-311/08 *SGI* p. 70–75.

9.5.5.5 Avslutande kommentarer

I C-446/03 *Marks & Spencer*, C-231/05 *Oy AA* och C-311/08 *SGI* har fördelningsargumentet kopplats samman med ett argument om skatteundandragande som inte synes identiskt med den innebörd som skatteundandragande givits i annan praxis (se avsnitt 9.3.3 och *Cadbury Schweppes*-doktrinen). I rättsfallen synes argumentet ha givits en mer generell innebörd.

I efterföljande praxis har en fortsatt samma koppling mellan de två argumenten fortgått. I dessa fall har dock argumentet om skatteundandragande fallit tillbaka på *Cadbury Schweppes*-doktrinen och kravet på fiktiva upplägg.¹⁴⁸⁹ Med denna senare innebörd torde argumentet om skatteundandragande kunnat ses som en självständig rättfärdigandegrund (se avsnitt 9.3 ovan). Detta synsätt har dock inte använts i de i detta avsnitt diskuterade fallen. En förklaring kan dock vara, vilket framgår av såväl *Oy AA* som generaladvokat Kokotts förslag till avgörande i målet *SGI* att de två argumenten är starkt sammankopplande. Det kan därför synas ologiskt att försöka analysera de två grunderna fristående från varandra. Ett skatteundandragande leder onekligen till att fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaternas förvrids.¹⁴⁹⁰ Domstolen är dock inte konsekvent i nyare praxis. I exempelvis C-196/04 *Cadbury Schweppes* gjordes en tolkning av enbart skatteundandragande-argumentet, medan i exempelvis *Marks & Spencer, Oy AA* och C-182/08 *Glaxo* en koppling gjordes till fördelningsargumentet. Såsom EU-rätten ser ut i dagsläget synes det finnas tre olika möjligheter att använda sig av skatteundandragandeargumentet; 1) ensamt såsom i *Cadbury Schweppes*, 2) tillsammans med fördelningsargumentet och i en mer generell betydelse (*Marks & Spencer*) och 3) tillsammans med fördelningsargumentet men enligt den innebörd som givits argumentet i exempelvis *Cadbury Schweppes* (C-303/07 *Aberdeen* och *Glaxo*).

Av rättsfallet C-418/07 *Papillon* framgår slutligen att ett skatteundandragande inte kan ske när två bolag befinner sig i samma medlemsstat, även om det finns ett mellanliggande utländskt bolag.

¹⁴⁸⁹ Se praxis ovan samt även C-330/07 *Jobra* där en allmän skatteflyktspresumtion inte godtogs p. 35–39.

¹⁴⁹⁰ Helminen, M., 2009 s. 121.

9.5.6 Sammanfattning och avslutande kommentarer

I kapitel 9.5 har *Marks & Spencer*-doktrinen, fördelningsargumentet och territorialitetsprincipen analyserats. Syftet har varit att fastställa den materiella innebörden av denna eller dessa rättfärdigande grunder. Med *Marks & Spencer*-doktrinen avses att flera rättfärdigande grunder beaktas sammantaget av domstolen. Benämningen kommer av att en sådan sammantagen bedömning gjordes för första gången i målet *Marks & Spencer* år 2005. De tre grunderna som behandlades i *Marks & Spencer* var: 1) fördelningsargumentet, 2) risk att förluster utnyttjades två gånger och 3) risk för skatteundandragande. Domstolens praxis där dessa argument har åberopats har systematiserats och analyserats i kapitlet.

Fördelningsargumentet synes innebära att en skattskyldig inte ska kunna välja i vilken stat dennes förluster och underskott ska beaktas, eftersom det skulle äventyra fördelningen av beskattningsrätten mellan staterna. Argumentet har även givits innebörden att inkomster som uppkommer i en verksamhet som bedrivs inom territoriet kan skyddas. Grunden har på senare tid ensam kunnat rättfärdiga ett hinder (*C-337/08 X Holding BV*).

EU-domstolen synes vidare jämställa territorialitetsprincipen med en beskattning enligt källstatsprincipen såväl som enligt hemvistprincipen. Detta kan förklaras utifrån synsättet att såväl skatteobjekt som skattesubjekt finns inom territoriet. Territorialitetsprincipen som rättfärdigande grund har tillämpats en gång. Principen kombinerades då med uttalandet att inkomsten hade uppstått under tiden då den skattskyldige hade hemvist i staten (*C-470/04 N-målet*).

När det gäller det andra argumentet, om risken att förluster utnyttjas två gånger, uppfattar jag praxis som svårtillgänglig. Några konkreta slutsatser har inte kunnat dras. En teori som har förts fram i doktrinen är att detta är samma grund som effektiv skattekontroll. I *C-527/06 Renneberg* avfärdade domstolen argumentet och hänvisade till handräckningsdirektivet, vilket skulle kunna stödja denna teori. I *C-414/06 Lidl Belgium* tillämpades dock argumentet i kombination med fördelningsargumentet och ansågs kunna rättfärdiga ett hinder, vilket kan tas som ett argument i motsatt riktning.

När det gäller risk för skatteundandragande har det först konstaterats att innebörden av skatteundandragande såsom argumentet använ-

des i *Marks & Spencer* och *Oy AA*¹⁴⁹¹ inte var densamma som i *Cadbury Schweppes*¹⁴⁹². Domstolen har dock i efterföljande praxis vid upprepade tillfällen fallit tillbaka på den innebörd som argumentet gavs i *Cadbury Schweppes*-doktrinen (se avsnitt 9.3 ovan) men i detta sammanhang kombinerats med fördelningsargumentet. Rättsfallet C-311/08 *SGI* kan dock, i denna del, ses som en upprepning av argumentationen i *Oy AA*.

9.6 Sammanfattande slutsatser

Syftet med kapitel 9 har varit att systematisera och analysera EU-domstolens praxis i syfte att fastställa vilka rättfärdigandegrunder som med framgång kan användas i rättfärdigandeprövningen och vad dessa grunder innebär. Detta har ansetts nödvändigt eftersom EU-domstolen under senare år (2005 och framåt) har avgjort en ansevärd mängd rättsfall. En systematisk genomgång i doktrinen saknas (mer eller mindre) för denna period. I detta avsnitt sammanfattas kort några av de viktigaste slutsatser som har dragits i kapitlet.

Man kan säga att det finns åtminstone fyra rättfärdigandegrunder i EU-domstolens praxis. Dessa är att:

1. uppnå en effektiv skattekontroll,¹⁴⁹³
2. motverka skatteflykt/skatteundandragande,
3. skydda skattesystemets inre sammanhang och
4. bibehålla den välavvägd fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.¹⁴⁹⁴

Därtill gäller att dessa fyra argument kan kombineras med varandra och bedömas sammantaget (den s.k. *Marks & Spencer*-doktrinen). Detta torde gälla samtliga fyra argument och troligtvis inte enbart med fördelningsargumentet som bas. Som exempel kan nämnas att i det

¹⁴⁹¹ C-231/05 *Oy AA*.

¹⁴⁹² C-196/04 *Cadbury Schweppes*.

¹⁴⁹³ Det framstår som något oklart om argumentet om risken för att förluster beaktas två gånger är samma argument. Jämför C-527/06 *Renneberg* och C-414/06 *Lidl Belgium*.

¹⁴⁹⁴ I vissa fall används territorialitetsprincipen som argument. Även i detta sammanhang framstår det som oklart om argumenten kan likställas eller om de ska ses som två olika grunder.

förenade målet C-155/08 och C-157/08 *Passenheim* ledde ett skatteundandragande till att argumentet om effektiv skattekontroll kunde användas.

Det första argumentet om att uppnå en effektiv skattekontroll kan i princip inte (ensamt) tillämpas mellan medlemsstaterna. Domstolen hänvisar i princip uteslutande till handräkningsdirektivet.

För att en nationell regel ska kunna motiveras med det andra argumentet om att motverka skatteundandragande enligt *Cadbury Schweppes*-doktrinen krävs:

1. att den tar sikte på ett rent konstlat upplägg som inte har någon ekonomisk förankring i verkligheten (objektivt rekvisit),
2. att upplägget ska ha arrangerats i syfte att åtnjuta en skattefördel (subjektivt rekvisit) och
3. att den skattskyldige måste beredas möjlighet att redogöra för skälen för den aktuella transaktionen.

Det tredje argumentet, skattsystemets inre sammanhang, har återuppväckts under senare år. Det framgår av C-157/07 *Krankenheim* att det omdiskuterade argumentet återigen kan användas. För att så ska kunna ske krävs:

1. ett direkt samband mellan en skattefördel och en skattenackdel,¹⁴⁹⁵
2. att sambandet består på avtalsnivå och
3. att en ändamålsprövning av det direkta sambandet görs.

Ändamålsprövningen (led 3) kan tolkas som en del av proportionalitetstestet (se strax nedan).

Innebörden av det fjärde argumentet om möjligheten att bibehålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstater är relativt oklar. I C-337/08 *X Holding BV* ansågs argumentet ensamt kunna rättfärdiga en inskränkning. Domstolen upprepade detsamma som den uttalat i C-446/03 *Marks & Spencer* om vikten av att den skattskyldige inte ska kunna välja i vilken stat dennes förluster och underskott ska beaktas, eftersom det skulle äventyra fördelningen av beskattningsrätten mellan staterna. I C-470/04 *N*-målet kunde argumentet (territorialitetsprincipen) kombineras med en tidsrelaterad

¹⁴⁹⁵ Det ska vidare finnas en form av garanti att skattenackdelen kommer att inträffa. För- och nackdelen ska inte knytas till utflyttningen, dvs. hemvistbytet.

komponent såsom vistelse i landet medan den skattepliktiga vinsten uppstod. Målet hade inte med underskott eller förluster att göra. I C-414/06 *Lidl Belgium* kombinerades argumentet med risken att förluster beaktades två gånger och i C-231/05 *Oy AA*, C-182/08 *Glaxo* samt C-311/08 *SGL* med skatteundandragande. I *Oy AA* och *SGL* (precis som i *Marks & Spencer*) synes dock domstolen tolka argumentet om skatteundandragande på ett mer generellt sätt än det som presenterats ovan, enligt *Cadbury Schweppes*-doktrinen.

För att en inskränkande åtgärd ska kunna rättfärdigas måste den vara förenlig med proportionalitetsprincipen på så sätt att den ska vara ägnad att säkerställa att det eftersträvade målet uppnås (ändamål/lämplighetsprövning) och inte gå utöver vad som är nödvändigt (nödvändighetsprövning) för att uppnå målet i fråga.¹⁴⁹⁶ Undersökningen i kapitlet stödjer den i avsnitt 9.1.2.2 presenterade uppfattningen att domstolen ofta reducerar proportionalitetsprövningen till en tvåledsprövning bestående av en lämplighetsprövning och en nödvändighetsprövning. Lämplighetsprövningen utgörs ofta av en ändamålsprövning som är svår att hålla isär från rättfärdigandegrunden.¹⁴⁹⁷ När det gäller nödvändighetsprövningen uppfattar jag att denna ofta kommer till uttryck genom att en diskussion om minst-betungande-åtgärd förs även om så inte alltid görs.¹⁴⁹⁸ Ett tydligt sådant exempel är när effektiv skattekontroll diskuteras och domstolen hänvisar till handräckningsdirektivet. I vissa rättsfall förs ingen närmare diskussion utan domstolen konstaterar kort att reglerna är ändamålsenliga och proportionerliga.¹⁴⁹⁹ Proportionalitetsbedömningen tar sig vanligtvis uttryck på olika sätt i olika domar.

¹⁴⁹⁶ C-101/05 *Skatteverket mot A* p. 56.

¹⁴⁹⁷ Se exempelvis skattesystemets inre sammanhang och rättsfallen C-9/02 *Lasteyrie*, C-319/02 *Manninen*, C-292/04 *Melicke* och C-157/07 *Krankenheim* i avsnitt 9.4 ovan.

¹⁴⁹⁸ Se exempelvis C-319/02 *Manninen* p. 46; C-446/03 *Marks & Spencer* p. 54; C-470/04 *N* p. 50 och C-418/07 *Papillon* p. 52.

¹⁴⁹⁹ C-231/05 *Oy AA* p. 63.

10 Rättfärdigandeprövning av utflyttningsbeskattningsregler avseende kapitalökningar

10.1 Inledning

I kapitel 8 har de olika typfallen av utflyttningsskatter analyserats utifrån den restriktionsmodell som identifierades i kapitel 7. Resultatet av prövningen i kapitel 8 är att de båda kategorierna som avser omedelbar beskattning utgör hinder för de fria rörligheterna i fördraget. Även de administrativa krav som vanligtvis kopplas till olika utflyttningsregler utgör hinder. Något mer osäkert är om de båda kategorierna av utsträckt skattskyldighet utgör hinder eller inte.

I kapitel 9 har de rättfärdigandegrunder som finns representerade i EU-domstolens praxis avseende rule of reason-doktrinen analyserats. Syftet med kapitlet var att fastställa vilka grunder som vunnit gehör i domstolens praxis till och med mitten av år 2010 och vad dessa grunder innebär. Syftet med kapitel 10 är att analysera huruvida de hinderande utflyttningsbeskattningsreglerna går att rättfärdiga. Utgångspunkten tas i den gjorda analysen i föregående kapitel i allmänhet och i hur domstolen resonerat i utflyttningsskattefallen i synnerhet. I analysen nämns även hur den svenske lagstiftaren har resonerat i dessa och närliggande frågor. Denna återkoppling till de svenska materiella utflyttningsbestämmelserna och dess praktiska tillämpning leder till att frågeställningarna tydliggörs och inkonsekvenser uppdagas.

Dispositionen i de olika underavsnitten är tredelad. Inledningsvis summeras kort de slutsatser som dragits tidigare i avhandlingen. Därefter refereras kort EU-domstolens praxis avseende de olika typerna av utflyttningsbeskattningsregler avseende rättfärdigandeprövningen. Flera av de argument som diskuteras i utflyttningsfallen har redan analyserats ingående i kapitel 9 eftersom de har ett vidare tillämpningsområde och en central betydelse för rule of reason-doktrinen i

allmänhet. I dessa fall görs endast en kort rekapitulering av det ovan sagda. Därefter sker rättfärdigandeprövningen. Rättfärdigandeprövningen sker utifrån de olika rättfärdigandegrunderna. De fyra rättfärdigandegrunder som analyseras är möjligheten att uppnå en effektiv skattekontroll, förhindra skatteundandragande, bibehålla skattesystemets inre sammanhang och fördelningsargumentet.¹⁵⁰⁰ Efter det att de olika kategorierna av utflyttningsregler har analyserats görs motsvarande analys avseende de administrativa krav som ibland ställs i samband med utflyttningsregler. Kapitlet avslutas med en kort sammanfattning av de slutsatser som dragits.

10.2 OL-regler

10.2.1 Inledning

När utflyttningsstaten beskattar en latent värdeökning på egendom omedelbart vid utflyttningsstillfället föreligger ett hinder i de allra flesta fall.¹⁵⁰¹ I detta avsnitt analyseras frågan om detta hinder kan rättfärdigas med stöd av rule of reason-doktrinen, såsom den har beskrivits i kapitel 9. Stöd för analysen tas även i EU-domstolens uttalanden i liknande utflyttningsskattemål, generaladvokatsyttranden och övrig doktrin.

10.2.2 EU-domstolens praxis avseende OL-regler

Som nämnts ovan har EU-domstolen prövat såväl de franska som de nederländska OL-reglerna avseende värdeökning på aktier mot EUF-fördraget. I det franska fallet C-9/02 *Lasteyrie* framfördes samtliga rättfärdigandegrunder som har diskuterats i kapitel 9. Domstolen bemötte inte alla grunder och resonemangen tog sannolikt en något annan form än vad som hade gjorts om fallet hade varit föremål för prövning efter *Marks & Spencer*-doktrinen genomslag. De franska reglerna kunde inte rättfärdigas utan utgjorde ett förbjudet hinder. I målet C-470/04 *N* kunde de nederländska reglerna, under vissa givna förutsättningar, rättfärdigas med stöd av territorialitetsprincipen (fördelningsargumentet).

¹⁵⁰⁰ Termerna skatteflykt och skatteundandragande används som synonymer, se avsnitt 9.3.1 ovan.

¹⁵⁰¹ Se avsnitt 8.2.3.

Även belgiska och tyska pensionssparregler som tidigare aktualiserades i en utflyttningssituation har prövats av EU-domstolen. I rättsfallet C-522/04 *Kommissionen mot Belgien* fördes ingen egentlig diskussion om rättfärdigande. Det enda argument som den belgiska myndigheten anförde till sitt försvar var att regeln inte längre tillämpades i de fall då beskattningsrätten för inkomsten tillkom en annan stat enligt aktuellt skatteavtal, även om den andra staten inte utövade beskattningsrätten.¹⁵⁰² Det framstår inte som att domstolen tolkade detta som ett försök till rättfärdigande (med stöd av exempelvis fördelningsargumentet) utan domstolen konstaterade kort att Belgien inte hade genomfört sina skyldigheter enligt gemenskapsrätten på ett riktigt sätt. Även om en medlemsstat inte tillämpar en bestämmelse som strider mot gemenskapsrätten krävs med hänsyn till rättsäkerheten att reglerna ändras.¹⁵⁰³ I C-269/07 *Kommissionen mot Tyskland* framfördes argumentet att de hindrande reglerna kunde rättfärdigas med stöd av argumentet om skattesystemets inre sammanhang. Denna uppfattning delades dock inte av EU-domstolen. Samtliga rättfärdigande grunder diskuteras i det följande.

10.2.3 Rättfärdigandeprövning

10.2.3.1 Effektiv skattekontroll

I *Lasteyrie* anförde den franska regeringen effektiv skattekontroll och uppbörd som en av flera grunder för att rättfärdiga det hinder som den franska OL-regeln innebar.¹⁵⁰⁴ Domstolen kommenterade inte grunden i domen, vilket kan ha sin förklaring i att domstolen vid upprepade tillfällen tidigare avvisat densamma mot bakgrund av handräckningsdirektivet.¹⁵⁰⁵

Mot bakgrund av *Marks & Spencer*-doktrinen kan det nämnas att generaladvokaterna i målen *Lasteyrie* och *N* diskuterade skatteundandragande och effektiv skattekontroll sammantaget. Generaladvokaten i förslag till avgörande i *Lasteyrie*-målet ansåg att utflyttningsskatten inte var proportionerlig. Som en mer proportionerlig lösning förslög

¹⁵⁰² Detta innebar att Belgien slutade att tillämpa sin nationella rätt på ett sådant sätt att treaty override förelåg.

¹⁵⁰³ C-522/04 *Kommissionen mot Belgien* p. 69–70.

¹⁵⁰⁴ C-9/02 *Lasteyrie* p. 25–26

¹⁵⁰⁵ Se avsnitt 9.2 ovan.

han att en återflyttningsskatt kunde införas i de fall då en skattskyldig flyttade ut, sålde aktierna och flyttade tillbaka till landet.¹⁵⁰⁶

I avsnitt 9.2 ovan har argumentet om effektiv skattekontroll analyserats. Den praxis som har tillkommit efter *Lasteyrie* och som i vissa fall har kunnat rättfärdiga ett hinder torde dock inte bli tillämplig mellan stater inom EU eftersom domstolen i nödvändighetsprövningen hänvisar till och ger handräckningsdirektivet en mycket tung och central ställning.

10.2.3.2 Skatteflykt

De flesta utflyttningsskatter har till syfte att på ett eller annat sätt förhindra att utflyttningsstaten går miste om skatteintäkter, dvs. en form av skatteundandragande.¹⁵⁰⁷ Det kan noteras att inte all förlust av skatteintäkter per definition utgör skatteundandragande. Rättfärdigandegrunden kan dock anses central för dessa typer av skatter och bör analyseras närmare.

I det följande diskuteras argumentet i förhållande till den ovan konstruerade OL-regeln. I *Lasteyrie* betonades tydligt att syftet med utflyttningsbeskattningsregeln var att förhindra skatteflykt. Skatteundandragande eller skatteflykt har i en utflyttningssituation endast prövats av domstolen i *Lasteyrie*-målet. Målet har refererats i avsnitt 9.3.2 ovan.¹⁵⁰⁸

Rättfärdigandegrunden har tillämpats dels självständigt, dels inom ramen för *Marks & Spencer*-doktrinen. Som en självständig grund krävs att den hindrande regeln (1) tar sikte på rent konstlade upplägg som inte har någon ekonomisk förankring i verkligheten, (2) upplägget ska ha arrangerats i syfte att åtnjuta en skattefördel och (3) den skattskyldige måste beredas möjlighet att redogöra för skälen för den aktuella transaktionen.¹⁵⁰⁹

När det gäller utflyttningsbeskattning brister redan det första kravet eftersom det är frågan om en verklig flytt.¹⁵¹⁰ Om en verklig flytt inte skulle företas torde vi hamna i diskussionen om personen över huvud-

¹⁵⁰⁶ Förslag till avgörande av generaladvokat Mischo i mål C-9/02 *Lasteyrie* p. 57–70.

¹⁵⁰⁷ C-513/03 *van Hilten* p. 20 jämfört med Weber, D., Linde Verlag 2006 s. 264; C-470/04 *N*-målet p. 41 jämfört med Kemmeren, E., 2006 s. 234 och C-9/02 *Lasteyrie* p. 24.

¹⁵⁰⁸ Se även generaladvokat Kokotts föreslag till avgörande i målet C-470/04 *N* p. 109. Något nytt i sak framkom dock inte.

¹⁵⁰⁹ Se 9.3.4 ovan och *Cadbury Schweppes*-doktrinen.

¹⁵¹⁰ Kemmeren, E., 2006 s. 233.

taget omfattas av fördraget (se avsnitt 7.3.2 ovan). Om en skattskyldig endast flyttar ut ”på pappret” torde han helt enkelt inte omfattas av någon fördragsfrihet. EU-rätten skulle inte bli tillämplig. Argumentet om skatteundandragande (i dess betydelse från *Cadbury Schweppes*-doktrinen) kan inte rättfärdiga en OL-regel.¹⁵¹¹ Frågan om argumentet om skatteundandragande i enlighet med *Marks & Spencer*-doktrinen går att använda kommenteras kort i avsnitt 10.2.3.4 nedan.

10.2.3.3 Skattesystemets inre sammanhang

I avsnitt 9.4.2.5 ovan har argumentet om ett bibehållet sammanhang inom skattesystemet diskuterats utifrån rättsfallet *Lasteyrie*. Domstolen prövade inte de krav som tidigare härletts till rättfärdigandegrunden utan gjorde i målet en ändamålsprövning.¹⁵¹² De franska reglerna kunde dock inte motiveras utifrån prövningen. Efter *Lasteyrie*-målet har EU-domstolen fortsatt att utveckla rättfärdigandegrunden. Min tolkning är att kravet på ett direkt samband mellan en skattfördel och en skattenackdel fortfarande ställs (internt samband) och att detta samband måste kvarstå även på avtalsnivå (externt samband). Av *Lasteyrie* och efterföljande praxis följer att en ändamålsprövning av det direkta sambandet ska göras. Jag har tolkat detta som att ändamålsprövningen i *Lasteyrie* var en del av proportionalitetsprövningen. Precis som vid alla andra rättfärdigandeprovningar krävs att regelr även ska uppfylla nödvändighetstestet.

Skattesystemets inre sammanhang nämns inte i *N*-målet. Generaladvokat Kokott analyserar dock grunden i sitt förslag till avgörande och finner den tillämplig.¹⁵¹³ Kokott synes mena att lagstiftningen teoretiskt sett hade kunnat belägga orealiserade vinster med en periodisk avgift i slutet av varje beskattningsår. I stället har man valt att skjuta upp beskattningen till den tidpunkt då vinsterna realiseras genom avyttring av andelarna. En förutsättning härför, menar Kokott, är att beskattning faktiskt kan ske vid tidpunkten för avyttringen. Hon menar vidare att om utflyttningen skulle omöjliggöra att skatt tas upp på den andel av vinsten som uppkommit under vistelse i landet så skulle det inre sam-

¹⁵¹¹ Se även domstolens motivering i C-436/00 *X och Y* p. 60–62.

¹⁵¹² Ändamålsprövningen har mot bakgrund av efterföljande praxis ansetts utgöra en del av proportionalitetsprövningen. Se 9.4.3.2 ovan.

¹⁵¹³ Förslag till avgörande av generaladvokat Kokott i målet C-470/04 *N* p. 102–108.

bandet inte kunna säkerställas.¹⁵¹⁴ Det nederländska systemet bedömdes dessutom uppbyggt på ett sådant sätt där skattesystemets inre sammanhang upprätthölls eftersom landet använde sig av step-up i inflyttningsfall.¹⁵¹⁵ Enligt generaladvokat Kokotts uppfattning kunde reglerna motiveras av argumentet skattesystemets inre sammanhang. Hon poängterade även att den använda metoden var förenligt med territorialitetsprincipen, eftersom hänsyn endast togs till den värdeökning som uppstått under vistelsetiden i landet. Ytterligare en intressant aspekt i generaladvokatens resonemang är att hon framhöll att sambandet inte kunde ifrågasättas enbart på den grunden att Nederländerna medgav avräkning av de skatter som betalades i utlandet. Det står nämligen medlemsstaterna fritt att låta sina skatteanspråk stå tillbaka i exempelvis ett skatteavtal i syfte att undvika dubbelbeskattning. Ett sådant tillbakastående främjar upprätthållandet av skattesystemets inre sammanhang menade Kokott.¹⁵¹⁶

Skulle Kokotts resonemang hålla utifrån efterföljande praxis? För det första krävs ett direkt samband mellan en skattefördel och en skattenackdel. Kokotts förslag på skattefördel är som jag förstår det ett automatiskt uppskov med beskattningen av värdeökningen på egendomen till dess en avyttring sker (dvs. användandet av realisationsprincipen jämfört med löpande avskattning)¹⁵¹⁷. Nackdelen som knyts till

¹⁵¹⁴ Se för liknande resonemang; Skatteverkets skrivelse dnr 130 701154-04/111 (2004-12-16). Uppskovsreglerna avsåg med min terminologi realiserad inkomst, medan Skatteverket bedömde dem som orealiserade. Reglerna som skrivelsen tar sikte på har nu ändrats, se i avsnittet om OR-regler nedan.

¹⁵¹⁵ Med step-up avses att andelarnas marknadsvärde vid inflyttningstidpunkten används som anskaffningsvärde. Enligt min bedömning torde motsvarande resonemang kunna appliceras på 1998 års regler om avskattning av personaloptioner. Syftet med dessa regler var att beskatta värden som intjänats här i landet; prop. 1997/98:133 s. 36 f. Se dock Skatteverkets ställningstagande för motsatt uppfattning dnr 131 581221-05/111 (2005-11-04), under rubrik 4. Ställningstagandet har ersatts av dnr 131 657884-08/111 (2008-11-11) som gäller tom taxeringsår 2009. Varken i praxis eller i förarbeten har argumentet diskuterats som en möjlig grund för rättfärdigande; prop. 2007/08:152; RÅ 2008 not 70 och Skatterättsnämndens förhandsbesked dnr 190-04/D. Inte heller när det gäller de tidigare reglerna om uttagsbeskattning av näringsverksamhet som gällde fram till och med inkomstår 2009 har en diskussion om ett eventuellt rättfärdigande med stöd av skattesystemets inre sammanhang förekommit i det nya lagstiftningsarbetet, senare tids praxis eller ställningstaganden; prop. 2009/10:39; RÅ 2008 ref 30 *Malta*-målet; Skatterättsnämndens förhandsbesked dnr 191-04/D; Skatteverkets ställningstagande dnr 131 674664-08/111 (2008-11-20).

¹⁵¹⁶ Förslag till avgörande av generaladvokat Kokott i målet C-470/04 *N* p. 108.

¹⁵¹⁷ Se avsnitt 3.3.2.2 ovan.

detta är att beskattning sker vid avyttringen.¹⁵¹⁸ Målet C-204/90 *Bachmann* har tolkats som att det måste finnas en garanti för att den efterföljande nackdelen ska inträffa. Det nu diskuterade sambandet påminner dock mer om den prövning som gjordes i C-157/07 *Krankenheim*.¹⁵¹⁹ I *Bachmann* prövades om ett avdrag (fördel) skulle medges. För att så skulle kunna ske krävdes en garanti för att efterföljande beskattning (nackdel) skulle äga rum. I *Krankenheim* däremot prövades om en återföring (nackdel) av ett avdrag kunde rättfärdigas med stöd av att ett avdrag (fördel) redan tidigare hade medgivits. En fördel medges i ett första led och i ett andra led prövas om nackdelen (beskattning vid avyttring) har ett direkt samband med fördelen. Fallet som blir aktuellt när OL-regler tillämpas påminner mer om situationen i *Krankenheim* än i *Bachmann*.

Antag att en fördel (beskattning vid realisation i stället för en löpande avskattningsregel) har ett direkt samband med en nackdel (beskattning vid avyttring) och att detta samband syftar till att säkerställa att en beskattning sker i det land där värdeökningarna har uppstått. Efter en utflyttning skulle eventuellt inte avyttringen beskattas i utflyttningsstaten vilket skulle motivera en avskattningsregel vid utflyttningsstidpunkten. Skulle ett sådant argument accepteras av EU-domstolen? Det är synnerligen svårt att sja om EU-domstolens eventuella uppfattning i denna fråga. Helt uteslutet att domstolen skulle kunna acceptera resonemanget kan det nog inte vara.

Det direkta sambandet ska även ändamålsprövas enligt praxis. Ändamålet med en OL-regel avseende kapitalvinster är att beskatta värdeökningar som uppstått inom landet.¹⁵²⁰ Ändamålsprövningen har endast passerat EU-domstolens nålsöga vid två tillfällen (*Bachmann* och *Krankenheim*). Prövningen i dessa fall är inte särskilt utförlig och det prövade ändamålet synes sammanfalla med att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang.

Därtill kommer osäkerheten om hur skatteavtalens inverkan på bedömningen ska hanteras.¹⁵²¹ Vad som däremot är säkert är att prövningen inte skulle passera nödvändighetstestet. EU-domstolen har vid flera tillfällen uttalat att det finns mindre betungande sätt att säkerställa

¹⁵¹⁸ Se för liknande resonemang se Weber, D., 2005 s. 244.

¹⁵¹⁹ Se avsnitt 9.4.3.2 för en närmare analys.

¹⁵²⁰ Se avsnitt 1.2.3.2 ovan.

¹⁵²¹ Se avsnitt 9.4.3.4 ovan om de olika tolkningarna av uttalandena i rättsfallet C-80/94 *Wielockx*.

ett sådant eftersträvat ändamål på. De fall jag har i åtanke är att ett automatiskt uppskov med beskattningen medges till dess att andelarna eller egendomen avyttras (se nedan avsnittet om UR-regler).

I *Kommissionen mot Tyskland* argumenterade Tyskland för att de hindrande reglerna om återbetalning av pensionsspartillägg gick att motivera med stöd av skattesystemets inre sammanhang.¹⁵²² Domstolen konstaterade märkligt nog att sambandet inte var uppfyllt eftersom det baserades på ett skatteavtal.¹⁵²³

Sammanfattningsvis kan noteras att ett direkt samband mellan en skattefördel och en skattenackdel eventuellt skulle kunna föreligga. Om detta samband skulle bestå på avtalsnivå framstår som oklart. Däremot framgår det av praxis att en OL-regel inte, i dagsläget, skulle passera nödvändighetstestet. Regeln skulle mot bakgrund av detta inte kunna rättfärdigas med stöd av skattsystemets inre sammanhang.

10.2.3.4 Fördelningsargumentet

I *N*-målet framfördes fördelningsargumentet (territorialitetsprincipen) som rättfärdigandegrund.¹⁵²⁴ Domstolen konstaterade inledningsvis att grunden tidigare hade godkänts i bl.a. *Marks & Spencer*. Detta kan tolkas som att domstolen likställer territorialitetsprincipen och fördelningsargumentet.

Bortsett från en i *N*-målet ej tillämplig konvention finns det inte några gemenskapsbestämmelser om samordning i syfte att avskaffa dubbelbeskattning och fördela beskattningsrätten mellan staterna. Medlemsstaterna har därför behörighet att bi- eller unilateralt bestämma enligt vilka kriterier som deras beskattningsrätt ska fördelas. Domstolen konstaterade vidare att staterna vid denna fördelning kan låta sig inspireras av OECD:s modellavtal. Enligt avtalets artikel 13(5) får den stat där överlåtaren är bosatt beskatta kapitalvinsten på aktier. Domstolen uttalade vidare, med hänvisning till generaladvokatens förslag till avgörande, att de nederländska reglerna föreskrev att den värdeökning som uppstått i Nederländerna skulle beskattas där. Vid utflyttningsstillfället fastställdes därför ett skattebelopp för vilket sedan uppskov med

¹⁵²² Tyskland ansåg även att de negativa reglerna kompensterades med skatteförmåner som var minst lika förmånliga, C-269/07 *Kommissionen mot Tyskland* p. 96.

¹⁵²³ Se avsnitt 9.4.3.4 ovan för en problematisering av detta uttalande.

¹⁵²⁴ Rättsfallet har kommenterats i avsnitt 9.7.3.4 ovan. Syftet med det avsnittet var att fastställa den EU-rättsliga innebörd som domstolen ger territorialitetsprincipen och fördelningsargumentet. Syftet med detta avsnitt är att studera hur domstolen har använt argumenten i det konkreta fallet.

betalningen beviljades. Uppskovet föll till betalning när andelarna avyttrades. Domstolen menade vidare att detta beskattningssätt gav uttryck för territorialitetsprincipen (fördelningsargumentet) sammankopplat med en tidsrelaterad komponent, nämligen vistelse i landet under den perioden när den skattepliktiga vinsten uppkom.¹⁵²⁵ Målet bekräftar således den slutsats som dragits ovan avseende *Marks & Spencer*-doktrinen, nämligen att fördelningsargumentet kan användas i kombination med andra argument och då utgöra en grund för rättfärdigande. Reglerna i *N*-målet ansågs även proportionerliga under förutsättning att någon säkerhet inte krävdes för att trygga uppskovet och under förutsättning att full hänsyn togs till sådana värdeminskningar som uppstått efter det att den skattskyldige hade bytt hemvist. Beaktandet av värdeminskningar skulle ske i endera utflyttningsstaten eller i den nya hemviststaten.¹⁵²⁶

En central fråga är om *N*-målet kan tolkas som att fördelningsargumentet rättfärdigar det omedelbara fastställandet av beskattningsanspråket (omedelbarheten) eller om det är uppskovssystemet avseende skatteanspråken i sig som kan rättfärdigas?

Generaladvokat Kokott diskuterade territorialitetsprincipen som rättfärdigandegrund och introducerade den av EU-domstolen accepterade kombinationen av territorialitetsprincipen och den tidsrelaterade komponenten, nämligen vistelse i landet under den period när den skattepliktiga vinsten uppkom. Kokott uttalade att även om skatten utkrävdes först när den skattskyldige inte längre var bosatt i Nederländerna var bestämmelserna om beskattning av utflyttande personer ändå förenliga med territorialitetsprincipen.¹⁵²⁷ Detta uttalande är något oklart och skulle kunna tolkas som att det var omedelbarheten som kunde rättfärdigas.

Domstolen konstaterar att möjligheten att vänta med att fastställa den del av skatten som ska tillfalla ursprungsstaten till dess att aktierna faktiskt avyttras inte skulle medföra mindre betungande skyldigheter.¹⁵²⁸ Även detta kan tolkas som att domstolen accepterar att skatteanspråken fastställs omedelbart vid utflyttningsstillfället.¹⁵²⁹

¹⁵²⁵ C-470/04 *N* p. 42–47.

¹⁵²⁶ C-470/04 *N* p. 55.

¹⁵²⁷ Förslag till avgörande av generaladvokat Kokott i målet C-470/04 *N* p. 97.

¹⁵²⁸ C-470/04 *N* p. 50.

¹⁵²⁹ Se exempelvis *Zuijendorp, B.*, ECTR 2007 s. 10 för liknande slutsats.

Målet *Kommissionen mot Tyskland* tyder dock på att man inte kan dra det sagda så långt som att en omedelbar beskattning (dvs. betalning) i sig går att rättfärdiga. I målet konstaterade EU-domstolen att omständigheten att ett bidrag inte kommer att kunna beskattas i Tyskland efter det att en skattskyldig flyttat från landet saknar relevans.¹⁵³⁰ Andra medlemsstater har nämligen tilldelats rätten att beskatta sådana utbetalningar enligt ingångna skatteavtal. En sådan beskattning kan komma att ske fler decennier senare för de som bor kvar i Tyskland och kan inte jämföras med den återbetalningsskyldighet som OL-regeln medförde när mottagaren flyttar ut från Tyskland.¹⁵³¹ Detta uttalande i *Kommissionen mot Tyskland* talar för att det inte är den omedelbara beskattning i *N*-målet som kunde rättfärdigas utan snarare det omedelbara i att fastställa beskattningsanspråken i kombination med vissa typer av uppskovsförfaranden avseende betalningsanspråken.

Även i *Lasteyrie* anfördes fördelningsargumentet som ett sätt att rättfärdiga de franska reglerna.¹⁵³² Det var den tyska regeringen som framförde argumentet och den menade (fritt tolkat) att rätten för avresstaten att beskatta värdeökningar på andelarna följde av att beskattningsrätten som regel uppstod i samband med att bolaget bedrev verksamhet i avresstaten. På så sätt ingick värdeökningen i den skattskyldiges tillgångar vilka var beskattningsbara i staten till dess att den skattskyldige lämnade den.¹⁵³³ Domstolen anslöt sig till generaladvokatens yttrande och konstaterade att tvisten inte avsåg fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, vilket innebar att fördelningsargumentet inte tillmättes betydelse.¹⁵³⁴ Tvisten avsåg, enligt domstolen, frågan huruvida de åtgärder som vidtagits för ändamålet (att beskatta latent värdeökningar som en reaktion på konstlade utflyttningar) var förenliga med etableringsfriheten.¹⁵³⁵ Åtgärderna ansågs inte ändamålsenliga och ett förbudet hinder för etableringsrätten förelåg. Domstolens korta bemötande kanske kan förklaras av att *Lasteyrie* avgjordes före *Marks & Spencer*, *N*-målet och domstolens andra utvecklingsfas.¹⁵³⁶

¹⁵³⁰ C-269/07 *Kommissionen mot Tyskland* p. 105.

¹⁵³¹ Uttalandet var en del av restriktionsprövningen.

¹⁵³² C-9/02 *Lasteyrie* p. 32.

¹⁵³³ Tyskland hade vid tidpunkten liknande regler som de som var föremål för prövning i C-9/02 *Lasteyrie* vilket kan förklara interveneringen.

¹⁵³⁴ Förslag till avgörande av generaladvokat Mischo i C-9/02 *Lasteyrie* p. 82.

¹⁵³⁵ C-9/02 *Lasteyrie* p. 68.

¹⁵³⁶ Se avsnitt 5.1 ovan och kapitel 9.

Det är min bedömning att fördelningsargumentet sannolikt innebär att de skatteanspråk som ställs vid utflyttningstidpunkten ses som legitima eftersom de hänför sig till värdeökningar som uppstått i landet.¹⁵³⁷ Däremot kan OL-reglerna inte uppfylla proportionalitetstestet eftersom det finns mindre betungande åtgärder att tillgripa (se nedan UL-regler).¹⁵³⁸

Fördelningsargumentet har som framkommit i kapitel 9.5 även kombinerats med andra grunder. I nu aktuellt avseende torde argumentet om att risk föreligger att förluster utnyttjas två gånger inte vara aktuellt. Fördelningsargumentet tillsammans med skatteundandragande i dess generella betydelse enligt *Marks & Spencer*-målet torde dock kunna diskuteras.¹⁵³⁹ Troligtvis skulle dock reglerna inte heller i detta fall passera proportionalitetstestets nålsöga.

10.2.3.5 Avslutande kommentarer

I avsnittet har samtliga de rättfärdigandegrunder som har accepterats av EU-domstolen (se kapitel 9) analyserats utifrån en OL-regel. Framförallt två argument skulle kunna användas till stöd för ett rättfärdigande. De två argumenten är bibehållandet av skattesystemets inre sammanhang och fördelningsargumentet i kombination med en tidsrelaterad komponent (vistelse i landet när värdeökningen uppstod). Även fördelningsargumentet i kombination med skatteundandragande i generell bemärkelse skulle kunna diskuteras. Vissa frågetecken får alltså anses föreligga beträffande rättfärdigandegrundernas tillämpning.

Kommissionen har (år 2006) tolkat rättsfallen *Lasteyrie* och *N* som att den skillnad det innebär att i vissa fall beskatta realiserade inkomster och i andra fall beskatta orealiserade inkomster inte kan rättfärdigas enbart med stöd av att hävda beskattningsrätten till intäkter som uppstått under den skattskyldiges vistelse på landets territorium. Av detta dras den mer generella slutsatsen att en omedelbar skatteuppbörd av orealiserade vinster är utesluten. Kommissionen anser vidare att utflyttningsstaten kan bevara sin beskattningsrätt med stöd av fördelningsargumentet såsom det kom till uttryck i *N-målet*. Enligt kommis-

¹⁵³⁷ Se även Kotanidis, S., ET 2004 s. 378.

¹⁵³⁸ Se för motsvarande slutsatser avseende andra typer av OL-regler; när det gäller 1998 års regler om avskattning av personaloptioner se RÅ 2008 not 70 med hänvisning till Skatterättsnämndens förhandsbesked dnr 190-04/D; när det gäller uttagsbeskattning av näringsverksamhet avseende lydelsen fram till och med år 2009, se RÅ 2008 ref 30 och Skatterättsnämndens förhandsbesked dnr 191-04/D samt prop. 2009/10:39.

¹⁵³⁹ Jämför användningsområdet för punkt 2 i avsnitt 9.5.5.5.

sionens tolkning innebär det att en utflyttningsbeskattning är förenlig med fördraget under förutsättning att den inte leder till ett omedelbart anspråk på skattebetalning och att uppskjutandet inte är kopplat till ytterligare villkor (se UL-regler nedan).¹⁵⁴⁰ Av avsnittet framgår att kommissionens slutsatser fortfarande är aktuella, även när efterföljande praxis har beaktas.

Av praxis framgår dock att reglerna inte skulle passera proportionalitetstestet i något fall oavsett rättfärdigandeargument. OL-regler utgör förbjudna hinder enligt EUF-fördraget. Flera länder har av denna anledning modifierat sina OL-regler på så sätt att de har kompletterats med ett (automatiskt) uppskovssystem.¹⁵⁴¹ Enligt min kategorisering faller dessa modifierade regler in i kategorin UL-regler, se 10.4 nedan.

10.3 OR-regler

10.3.1 Inledning

Syftet med detta avsnitt är att analysera huruvida de utflyttningsregler som leder till en omedelbar beskattning vid utflyttningstillfället avseende en redan realiserad kapitalvinst kan rättfärdigas enligt fördraget.

Som framgått ovan utgör en omedelbar beskattning av latent inkomster ett hinder som inte kan rättfärdigas. En hypotes som ska prövas i det följande blir därför om det är skillnad på om inkomsten redan var realiserad vid utflyttningstillfället jämfört med om det var en latent inkomst. Typfallet som primärt analyseras är att en egendom byts (realisation) men att ett uppskov med beskattningen medges. Anspråk på skattebetalning ställs vid utflyttningstillfället. I avsnittet görs även en kort reflektion över några av de lagändringar som skett i svensk rätt de senaste åren. Även om många OR-regler numera har ändrats finns de fortfarande kvar i förhållande till EES-stater och tredje länder. Av denna anledning nämns även dessa kort trots att problematiken kring tredje länder i stort är bortavgränsad.

¹⁵⁴⁰ KOM(2006)825 slutlig, under rubrik 2.1.

¹⁵⁴¹ Se exempelvis Möll Pedersen, B., BFIT 2009 s. 105 (Danmark); Thim, J., SN 2007 s. 238 (Tyskland) och Zimmer, F., WTJ 2009 s. 3 (Norge). I flera av länderna ställs krav på att den skattskyldige själv ska begära uppskov.

10.3.2 EU-domstolens praxis avseende OR-regler

I såväl C-345/05 *Kommissionen mot Portugal* som C-104/06 *Kommissionen mot Sverige* ansågs kravet på återinvestering inom landets territorium vid byte av bostad för att erhålla en skatteförmån utgöra ett hinder. I utflyttningsfallen nekades skatteförmånen i form av uppskov eller skattefrihet vilket kan sägas resulterade i en omedelbar beskattning.¹⁵⁴² Den grund som diskuterades i fallen var behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang.

10.3.3 Rättfärdigandeprövning

10.3.3.1 Effektiv skattekontroll och skatteundandragande

Som redan konstaterats, i avsnitten ovan rörande OL-regler, har EU-domstolen begränsat utrymmet för att använda argumenten om effektiv skattekontroll och skatteundandragande inom unionen. Det är min bedömning att en OR-regel mot bakgrund av de slutsatser som dragits i kapitel 9 ovan inte kan rättfärdigas med stöd av dessa argument. Detta gäller i synnerhet om bedömningen görs självständigt (jfr dock *Marks & Spencer*-doktrinen nedan).¹⁵⁴³

Med anledning av kommissionens fördragsbrottstalan i *Kommissionen mot Sverige* ändrades de svenska bostadsuppskavsreglerna i förhållande till EES-stater. När en ersättningsbostad förvärvas utanför EES medges inte uppskov och den i Sverige uppkomna kapitalvinsten beskattas. I förarbetena drogs slutsatsen att möjligheten att rättfärdiga regler i strid med den fria kapitalrörelsen borde vara större i förhållande till tredje land än vad som är fallet inom EU, varför man behöll OR-regeln i förhållande till dessa.¹⁵⁴⁴ Denna slutsats får anses bekräftad i

¹⁵⁴² Se avsnitt 1.2.3.3 ovan för en utförligare förklaring till varför reglerna är aktuella i detta sammanhang.

¹⁵⁴³ Skatteverket diskuterade argumentet att motverka skatteundandragande i sitt ställningstagande om beskattning av tidigare andelsbyte år 2005 men konstaterade att reglerna var allt för generellt utformade för att kunna användas. Reglerna bedömdes mot bakgrund av detta inte vara proportionerliga, dnr 131 532464-05/111 (2005-10-04). Se för motsvarande bedömning av återföring av periodiseringsfonder av kommissionen i *Kommissionen mot Sverige II*, kommissionens motiverade yttrande, Överträdelsennummer 2007/2372, 2008-09-23, s. 7f.

¹⁵⁴⁴ Prop. 2006/07:19 s. 33–34. Sverige tillämpar detta synsätt även i de nya reglerna om andelsbyten, återföring av periodiseringsfonder mm. Om den skattskyldige flyttar ut från EES-området beskattas han omedelbart, prop. 2009/10:24 s. 11f.; prop. 2009/10:39 s. 34f. Motsvarande regel rörande personaloptioner finns inte. I förarbetena

och med C-101/05 *Skatteverket mot A*. Även kommissionen har uttalat att om bristande administrativt samarbete finns mellan EES-staterna som hindrar medlemsstaterna från att säkra sina skatteanspråk bör medlemsstaterna ha rätt att vidta lämpliga åtgärder vid utflyttningsstillfallet. I dessa fall skulle även en omedelbar beskattning kunna anses motiverad med stöd av behovet att säkerställa en effektiv skattekontroll och förhindra skatteflykt. Detsamma gäller gentemot tredje länder när bestämmelserna om den fria rörligheten för kapital är tillämpliga.¹⁵⁴⁵

10.3.3.2 Skattesystemets inre sammanhang

I utflyttningsskattemålet *Kommissionen mot Portugal* anförde Portugal att det fanns ett klart och ändamålsenligt samband mellan den överlåtna bostaden och den bostad som förvärvats vid återinvesteringen av beloppet från försäljningen av den första. Portugal menade att det förelåg ett direkt samband mellan skatteförmånen och taxeringen vilket berörde en och samma skattskyldig. Domstolen delade inte Portugals uppfattning utan konstaterade till att börja med att en fastighet eller bostadslägenhet som förvärvas i en annan medlemsstat än Portugal kunde användas som permanentbostad. Domstolen konstaterade även att det påstådda sambandet mellan förmånen och beskattningen inte var säkerställt. Den framtida beskattningen enligt det portugisiska systemet kunde nämligen inte ske annat än i det eventuella fallet att kapitalvinsterna realiserades. Så länge den skattskyldige förvärvade en ny egen- dom fortsatte förmånen i form av skattefrihet. Domstolen fann att något direkt samband mellan den skattemässiga förmånen och den kompensation i form av ett visst skatteuttag som svarade mot förmånen inte fanns.¹⁵⁴⁶

Även i rättsfallet *Kommissionen mot Sverige* fanns det goda möjlig- heter för domstolen att förtydliga vad som avsågs med rättfärdigande- grunden. I doktrinen har grunden ansetts potentiellt tillämplig just när

till slopandet av avskattning av personaloptioner ansågs det för krångligt att ha olika regler vid flytt inom och utom EES-området. I förarbetena till reglerna ansågs det svårkontrollerat om en person först flyttade inom EES och sedan utanför, prop. 2007/08:152 s. 22.

¹⁵⁴⁵ KOM(2006)825 slutlig s. 9–10.

¹⁵⁴⁶ C-345/05 *Kommissionen mot Portugal* p. 25–30. Domstolen avfärdade även argu- mentet att rätten till bostad var en konstitutionell rättighet med motiveringen att kravet på återinvestering i portugisiskt territorium i vart fall var oproportionerlig. Precis som i C-242/03 *Weidert & Paulus* ansågs sambandet inte säkerställt eftersom beskattning endast kunde ske om en avyttring skedde och något nytt förvärv inte gjordes (p. 27).

det gäller skattekrediter och uppskov.¹⁵⁴⁷ I målet prövades de gamla reglerna om uppskov vid bostadsbyte där uppskov endast medgavs om ersättningsbostaden var belägen i Sverige men inte om den låg utomlands. Beklagligt nog medgav Sverige fördragsbrott och framförde inte några konkreta argument som kunde motivera behovet av att säkerställa skattesystemets inre sammanhang.¹⁵⁴⁸

Även Skatteverket diskuterade och avfärdade grunden om säkerställande av skattesystemets inre sammanhang i sitt ställningstagande om utflyttningsbeskattning av tidigare andelsbyten år 2005. Verket menade att det inte fanns någon förmån att vinna på att flytta ut ur landet.¹⁵⁴⁹

Som framgått ovan delar jag inte direkt denna uppfattning om innebörden av rättfärdigandegrunden. Min uppfattning är att det krävs ett direkt samband mellan en fördel och en nackdel. Det ska vidare finnas en garanti för att nackdelen ska infrias. Det direkta sambandet ska vara ändamålsenligt i förhållande till syftet med de aktuella reglerna. Reglerna måste även passera nödvändighetstestet.

Det direkta sambandet i mitt konstruerade fall torde bestå i att en skattekredit lämnas vid realisationen (fördel) och att densamma beskattas vid avyttringen av den tillbytta egendomen (nackdel). Det interna sambandet ska för att vinna framgång även vara bibehållet på avtalsnivå. Sambandet kan anses bibehållet även på avtalsnivå (externt). Att en sådan tolkning låter sig göras av OECD:s modellavtal och det nordiska avtalet framgår av avsnitt 4.3.3. När det gäller kravet på att det ska finnas en garanti för att nackdelen ska infrias hänvisas till avsnitt 10.2.3.3 ovan och diskussionen om rättsfallet C-157/07 *Krankenheim*. En utflyttning skulle kunna försvåra att sambandet upprätthålls, vilket skulle kunna motivera en utflyttningsregel (OR-regel).

Ytterligare stöd för att en OR-regel torde kunna rättfärdigas är argumentet att dessa typer av regler främst handlar om uppbörd av skatt snarare än att utflyttningen utgör en beskattningstidpunkt.¹⁵⁵⁰ En sådan omständighet kan kanske inverka på proportionalitetsbedömningen. Syftet med en OR-regel är att skydda utflyttningsstatens skattebas genom att beskatta den inkomst som har gett upphov till en för-

¹⁵⁴⁷ Ståhl, K., 2005 s. 361; Ståhl, K., & Persson Österman, R., 2006 s. 151 f. och Führlich, G., ET 2008 s. 12.

¹⁵⁴⁸ C-104/06 *Kommissionen mot Sverige* p. 27.

¹⁵⁴⁹ Skatteverkets ställningstagande dnr 131 532464-05/111 (2005-10-04). Ställningstagandet ersattes av dnr 131 657877-08/111 i november 2008 efter Regeringsrättens avgörande i RÅ 2008 not 71.

¹⁵⁵⁰ Van Thiel, S., 2002 s. 244 f.

mån i form av att en skattecredit har lämnats. Även detta ändamål torde vara uppfyllt enligt min bedömning.¹⁵⁵¹ Svaret på frågan om OR-regeln uppfyller proportionalitetstestet är dock inte helt självklart.

När det gäller proportionalitetstestet kan omständigheten att EU-domstolen som en mer proportionerlig lösning på de regler¹⁵⁵² som prövades i C-436/00 *X och Y*-målet föreslog att medlemsstaten som villkor för att medge skattefrihet vid underprisöverlåtelsen kunde kräva ställande av säkerhet eller andra garantier som var nödvändiga för att säkerställa att skatten betalades när överlåtaren slutligen flyttade utomlands nämnas.¹⁵⁵³ Som nämnts i avsnitt 8.6 anses dock kravet på ställande av säkerhet i sig utgöra ett hinder (se avsnitt 10.6 nedan), varför förslaget antagligen kan ses som ohållbart. När det gäller nödvändighetsprövningen gör domstolen ibland men inte alltid ett minstbetungande-test. Naturligtvis skulle det vara mindre betungande om den skattskyldige gavs möjlighet till en utsträckt skattskyldighet avseende uppskovet. I doktrinen har uppfattningen presenterats att domstolen inte i alla situationer kräver den bästa tänkbara och minst ingripande lösningen.¹⁵⁵⁴

När det gäller proportionalitetsprövningen kanske även den omständigheten huruvida den skattskyldige efter utflyttningen är begränsat eller obegränsat skattskyldig i utflyttningsstaten kan spela in. Om personen är obegränsat skattskyldig kanske det finns en mindre möjlighet att argumentera för ett rättfärdigande.¹⁵⁵⁵ I de fall personen är obegränsat skattskyldig i utflyttningsstaten finns fortfarande stora möjligheter att rikta skattekrav mot den skattskyldige även efter flytten.¹⁵⁵⁶ Om den skattskyldige däremot är begränsat skattskyldig efter flytten krävs internationella samarbetsformer och en mer välvillig inställning från den skattskyldige. Denna synpunkt ligger i linje med vad som normalt går under benämningen effektiv skattekontroll. Kanske kan

¹⁵⁵¹ För liknande bedömning avseende återföring av periodiseringsfonder (OR-regel) se Skatterättsnämndens förhandsbesked i *Malta*-målet, dnr 191-04/D s. 4–5 till vilkens bedömning Regeringsrätten anslöt sig i RÅ 2008 ref. 30.

¹⁵⁵² De prövade reglerna innebar att en underprisöverlåtelse av kapitalbeskattad egendom till ett bolag som överlåtaren ägde andelar i fick olika skattekonsekvenser beroende på om det var ett svenskt eller ett utländskt bolag som var köpare.

¹⁵⁵³ C-436/00 *X och Y* p. 59.

¹⁵⁵⁴ Se avsnitt 9.1.2.2 ovan.

¹⁵⁵⁵ Ståhl, K., 2005 s. 374.

¹⁵⁵⁶ Se även Skatterättsnämnden i förhandsbeskedet i *Malta*-målet, dnr 191-04/D s. 5 och *Kommissionen mot Sverige II* i kommissionens motiverade yttrande, Överträdelse-nummer 2007/2372 (2008-09-23) s. 4 och 6.

argumenten att bibehålla skattesystemets inre sammanhang i kombination med argumentet om effektiv skattekontroll (*Marks & Spencer-doktrinen*) leda till ett rättfärdigande för OR-regler avseende personer som efter flytten blir begränsat skattskyldiga. Ett argument mot en sådan tolkning är att frågan om begränsad eller obegränsad skattskyldighet är en fråga för den nationella lagstiftaren. En ändring i den nationella rätten skulle med ett sådant resonemang kunna påverka bedömningen. Dessutom har rättfärdigandegrunden effektiv skattekontroll en mycket begränsad räckvidd inom EU-området, varför argumentationen troligtvis inte skulle vinna bifall i EU-domstolen.

Det får anses möjligt att argumentera för ett rättfärdigande av en OR-regel med stöd av skattesystemets inre sammanhang även om denna bedömning är långt ifrån klar. Det kan även argumenteras för att regeln uppfyller ändamålsprövningen. En kombination av argumentet om skattesystemets inre sammanhang och effektiv skattekontroll skulle eventuellt kunna leda till att reglerna anses nödvändiga i förhållande till begränsat skattskyldiga personer. Svaret på denna fråga får dock anses högst oklart.

10.3.3.3 Fördelningsargumentet

Som framgått ovan vid prövningen av OL-regler har fördelningsargumentet i kombination med ett tidsrelaterat moment fått genomslag i rättfärdigandeprövningen. Även OR-regler torde kunna rättfärdigas med stöd av argumentet. Inkomsten är realiserad vilket i hög utsträckning uppfyller det tidsrelaterade momentet såsom uppkommen i utflyttningsstaten.

I *andelsbytes*-målet, RÅ 2008 not 71, anslöt sig Regeringsrätten till skatterättsnämndens bedömning som menade att de svenska reglerna om återföring av uppskov från andelsbyten i en utflyttningssituation gick att rättfärdiga med stöd av fördelningsargumentet.¹⁵⁵⁷ Reglerna uppfyllde dock inte proportionalitetstestet. Reglerna som utgjorde en OR-regel innebar att uppskov vid byte av andelar medgavs. Ett uppskovsbelopp beräknades och fördelades på de tillbytta andelarna. Vid utflyttningen återfördes uppskovsbeloppet till beskattning. Reglerna ansågs inte uppfylla proportionalitetstestet eftersom reglerna inte möj-

¹⁵⁵⁷ Någon tydlig koppling till den tidsrelaterade komponenten görs varken i *andelsbytes*-målet eller i RÅ 2008 ref. 30 (*Malta*-målet). Jfr dock föregående mening i stycket ovan.

liggjorde att en förlust som uppstått på de tillbytta andelarna gick att kvitta mot uppskovsbeloppet.¹⁵⁵⁸

En intressant fråga är om dessa kvittningsmöjligheter, som är inspirerade av *N*-målet, kan krävas när det handlar om en redan realiserad inkomst.¹⁵⁵⁹ Beskattningstidpunkten har inträffat och inkomsten är realiserad. Att uppskov (fram till utflyttningen) medgivits är en förmån. *N*-målet handlade om latenta värdeökningar och resonemanget torde inte automatiskt vara direkt överförbart även till redan realiserade inkomster.¹⁵⁶⁰ Domstolens uttalanden i *N*-målet¹⁵⁶¹ kan eventuellt läsas som ett generellt uttalande vilket skulle innebära att alla värdeminskningar som uppstår efter det att den skattskyldige har flyttat sitt hemvist måste beaktas vid indrivning av en redan fastställd skatt.

10.3.3.4 Avslutande kommentarer

En OR-regel kan eventuellt rättfärdigas med stöd av rättfärdigande-grunderna skattesystemets inre sammanhang och fördelningsargumentet. Huruvida reglerna även får anses proportionerliga är oklart. Frågan huruvida omständigheten att reglerna tar sikte på en realiserad (i stället för en latent) inkomst inverkar på bedömningen om reglerna kan ses som mer proportionerliga har observerats. Även frågan huruvida värdenedgångar efter utflyttning beaktas eller inte och dess betydelse för proportionalitetsprövningen har rests. Det får anses oklart om omständigheten att den skattskyldige blir begränsat skattskyldig eller inte efter flytten kan påverka proportionalitetsbedömningen. En idé har presenterats där en kombination av argumentet om skattesystemets inre sammanhang och effektiv skattekontroll görs och som kanske skulle kunna medföra att nödvändighetsprövningen uppfylls, när det gäller personer som efter flytten blir begränsat skattskyldiga. Man kan därtill väga omständigheten att inkomsten är uppkommen och realiserad i utflyttningsstaten (jfr fördelningsargumentet och *N*-målet). Kanske de tre grunderna sammantaget rent av skulle kunna vinna bifall.

Lagstiftaren har påskyndat processen och ändrat de olika typerna av OR-regler i svensk rätt (andelsbytesreglerna och reglerna om återföring

¹⁵⁵⁸ RÅ 2008 not 71 (*andelsbytes-målet*) med hänvisning till Skatterättsnämndens förhandsbesked dnr 70-06/D.

¹⁵⁵⁹ Se avsnitt 10.5 nedan om UR-regler och prop. 2006/07:19 s. 42.

¹⁵⁶⁰ Även Wiman var (1997) av uppfattningen att det torde vara lättare att argumentera för ett rättfärdigande av redan realiserade inkomster än för orealiserade. Wiman, B., ECTR 1997 s. 105.

¹⁵⁶¹ C-470/04 *N* p. 54.

av periodiseringsfonder mm), innan EU-domstolen sagt sitt. Dessvärre avslutades ärendet *Kommissionen mot Sverige II* i mars 2010 och EU-domstolen får inte möjlighet att pröva den (tidigare) svenska lösningen med återföring av periodiseringsfonder.¹⁵⁶²

Eventuellt finns en större möjlighet för regler som avser redan realiserade inkomster att uppfylla proportionalitetstestets nödvändighetskrav än för latent inkomster. Därtill finns eventuellt en större möjlighet att rättfärdiga regler för begränsat skattskyldiga personer än för obegränsat skattskyldiga personer. Det bör dock noteras att om domstolen ställer krav på minst-betungande-regler kan reglerna inte passera nödvändighetstestet. En utsträckt skattskyldighet torde vara mindre betungande.

10.4 UL-regler

10.4.1 Inledning

Två typfall diskuteras i detta avsnitt. Det första är att utflyttningsstaten utsträcker sina beskattningsanspråk på latent värdeökningar till dess att egendomen avyttras.¹⁵⁶³ Alla värdeförändringar som uppstår fram till avyttringen beaktas. Det andra fallet är en form av uppskovssystem där endast värdeförändringar fram till flytt beaktas. Efter C-9/02 *Las-tyrie*-målet inledde många stater runt om i Europa ett reformarbete avseende sina OL-regler. En lösning som har genomförts i flera länder är att OL-regeln i mer eller mindre omarbetad form finns kvar, men att ett automatiskt uppskov ges för skattebetalningen tills dess att egendomen avyttras.¹⁵⁶⁴ I uppskovsfallet omfattas oftast bara värdeökningar som har uppstått innan flytten. I analysen i kapitel 8.4 har utöver distinktionen mellan de två varianterna av UL-regler även en distinktion gjorts mellan om den skattskyldige blir begränsat eller obegränsat skattskyldig i utflyttningsstaten efter flytten. Slutsatsen har dragits att

¹⁵⁶² Som framgår av tabell II i kapitel 1 kunde dessa regler klassificeras som OR-regler.

¹⁵⁶³ Genom den svenska tioårsregeln i 3:19 IL ställer Sverige även beskattningsanspråk på värdeökningar som har uppstått efter det att den skattskyldige flyttat ut från Sverige. För kritik av de svenska reglerna se Wiman, B., 2002 s. 308 och Wiman, B., 1999 s. 837.

¹⁵⁶⁴ Se exempelvis prop. 2009/10:39 s. 15 när det gäller anstånd med inbetalning av skatt i näringsverksamhet och fotnot 1541 ovan för nya regler i Danmark, Tyskland och Norge.

den utsträckta skattskyldigheten inte torde utgöra ett hinder när det handlar om obegränsat skattskyldiga personer. Slutsatsen grundas dock i princip på endast ett rättsfall, C-513/03 *van Hilten*. Rättsfallet är dessutom mycket svårtolkat. När det gäller frågan om reglerna om utsträckt skattskyldighet utgör ett hinder för en person som efter flytten blir begränsat skattskyldig är rättsläget mer oklart. I avsnitt 8.4 har ett förslag till tolkning presenterats som innebär att reglerna inte utgör hinder.

Troligtvis utgör dock den andra varianten av UL-regler (uppskov) ett hinder eftersom dessa beräknas på ett annat sätt för de som flyttar jämfört med de som bor kvar. I utflytningsfallen beaktas bara värdet förändringar fram till flytten jämfört med i de interna fallen där alla värdet förändringar fram till avyttring vanligtvis beaktas. Kravet på att inkomsterna ska beräknas på samma sätt i de båda situationerna har hämtats från *van Hilten*.

Eftersom restriktionsanalysen i kapitel 8 innehåller många osäkra faktorer diskuteras i detta avsnitt huruvida en regel som är konstruerad som en UL-regel ändå kan rättfärdigas. I avsnitt 10.4.2 nämns de rättfärdigande grunder som domstolen har tagit ställning till avseende UL-regler. I avsnitt 10.4.3 görs en rättfärdigandeprövning utifrån samtliga de rättfärdigande grunder som identifierats i kapitel 9. Avsnittet avslutas med en kort kommentar.

10.4.2 EU-domstolens praxis avseende UL-regler

EU-domstolen har som framkommit tidigare behandlat utsträckt skattskyldighet för latent inkomster vid flera tillfällen. I rättsfallet *van Hilten* konstaterade EU-domstolen att något hinder inte förelåg, varför någon rättfärdigandeprövning följaktligen inte behövde göras.

I C-470/04 *N*-målet prövades UL-regler där värdeökningar fram till flytten beskattades. *N*-målet har tolkats som att ett automatiskt uppskov (utsträckt skattskyldighet) kan rättfärdigas med stöd av fördelningsargumentet under förutsättning att inga ytterligare krav ställs och att även värdeminskningar på egendomen som uppkommer efter hemvistbytet beaktas i endera staten. Detta är även kommissionens tolkning, dvs. att en utflyttningsskatt är förenlig med fördraget under förutsättning att

den inte leder till en omedelbar beskattning och att uppskjutandet inte är kopplat till ytterligare villkor.¹⁵⁶⁵

När det gäller den första varianten av UL-regel där även värdeförändringar fram till avyttring omfattas torde problem med värdeminskning på egendom efter utflyttningen inte uppkomma. Till skillnad från reglerna i *N*-målet fastställs inget skattebelopp vid utflyttningstillfället. Alla värdeförändringar fram till den faktiska avyttringen beaktas.¹⁵⁶⁶

I *Lasteyrie* och i C-269/07 *Kommissionen mot Tyskland* diskuteras skattesystemets inre sammanhang som grund för att rättfärdiga de olika systemen. Samtliga grunder diskuteras i följande avsnitt.

10.4.3 Rättfärdigandeprövning

10.4.3.1 Effektiv skattekontroll och skatteundandragande

Som nämnts tidigare i detta kapitel torde argumentet om effektiv skattekontroll inte bli användbart i allt för stor utsträckning inom EU mot bakgrund av handräckningsdirektivet.

Ett vanligt skäl till UL-regler är att förhindra skatteflykt.¹⁵⁶⁷ UL-regeln är en generell regel som inte enbart är tillämplig vid konstlade upplägg, varför inte heller detta argument torde kunna användas, i dess betydelse enligt *Cadbury Schweppes*-doktrinen.

10.4.3.2 Skattesystemets inre sammanhang

Ett bibehållet skattesystems inre sammanhang är det tredje argumentet som ska diskuteras i denna del. Som ett första krav ställs att ett direkt samband mellan en skattefördel och en skattenackdel ska föreligga. I avsnitt 10.2.3.3 ovan avseende OL-regler presenterades Kokotts syn på rättfärdigandegrundens skattesystemets inre sammanhang såsom den presenterades i *N*-målet. När det gäller både OL- och UL-regler handlar det om latent inkomster. Synsättet borde därför även vara användbart i nu aktuellt fall.¹⁵⁶⁸ Kanske går det därmed att se att det direkta sambandet utgörs av att beskattning sker vid realisation (nackdel) istäl-

¹⁵⁶⁵ KOM(2006)825 slutlig, s. 3 f.

¹⁵⁶⁶ Även Wattel synes mena att det är acceptabelt att beskatta såväl värdeökningar som att beakta värdeminskningar efter flytt, eftersom de utgör två sidor av samma mynt. Wattel, P.J., Kluwer 2007 s. 155.

¹⁵⁶⁷ Se avsnitt 1.2.3.4 ovan och C-513/03 *van Hilten* p. 48.

¹⁵⁶⁸ Det ska dock noteras att synsättet ännu inte har accepterats av EU-domstolen.

let för exempelvis löpande när värdestegringen uppstår (fördel)¹⁵⁶⁹. Med ett sådant synsätt har alla skattskyldiga en fördel och en nackdel. Att en utflyttning sker påverkar inte förhållandet om en utsträckt skattskyldighet föreligger. När det gäller krav på att det ska finnas en garanti för att nackdelen ska inträffa hänvisas till vad som sagts i avsnitt 10.2.3.3 ovan. Även UL-reglernas konstruktion innebär, precis som reglerna i C-157/07 *Krankenheim*, att fördelen redan har fått och att det nu handlar om verkställandet av nackdelen, dvs. beskattningen.

Det direkta sambandet ska dessutom vara ändamålsenligt. Syftet med den allmänna kapitalvinstregeln är att beskatta värdeökningar på egendom. Sambandet och ändamålet skulle vara uppfyllt även om en utflyttning skedde. Är syftet däremot att hindra skatteflykt torde det vara svårare att uppfylla ändamålen än om syftet är att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten (beskatta värdeökning på egendom). Skälet är att värdeökningen i vissa fall skulle kunna komma att beskattas i inflyttningsstaten, varför någon skatteflykt i praktiken kanske inte skulle kunna ske.¹⁵⁷⁰

När det gäller frågan huruvida det eventuella sambandet består på avtalsnivå kan följande konstateras. I de fall där en stat har följt OECD:s modellavtal när det gäller beskattning av kapitalvinst på aktier får UL-regeln inte någon effekt över huvud taget. Skatteavtalet skulle inskränka utflyttningsstatens beskattningsrätt och det interna sambandet skulle inte bestå på avtalsnivå (externt samband). Det eventuella interna sambandet brister eftersom beskattningsrätten tilldelas inflyttningsstaten. I de fall där utflyttningsstaten har förhandlat till sig beskattningsrätten på kapitalvinster även för en tid efter utflyttningen torde däremot sambandet bestå.¹⁵⁷¹ Detsamma gäller om egendomen avsåg en fastighet belägen i utflyttningsstaten.

Ytterligare en aspekt som medför oklarheter är hur EU-domstolen skulle ställa sig till det faktum att utflyttningsstaten i sin interna rätt har en UL-regel som omfattar avyttringar som sker inom tio år från utflyttningen medan skatteavtalets tillförhandlade regel begränsar denna tidsperiod till exempelvis fem år. En möjlig tolkning skulle kunna vara

¹⁵⁶⁹ Fördelen består, uttryckt på ett annat sätt, i att de skattskyldiga *inte* blir beskattade löpande för orealiserade värdeökningar genom en årlig avskattningsregel.

¹⁵⁷⁰ Jämför C-9/02 *Lasteyrie* p. 67 och C-470/04 *N* p. 41. Se för kritik Kemmeren och Ravnkilde. Kemmeren, E., 2006 s. 234 f; Ravnkilde, J., TfS 2008 s. 3987 f.

¹⁵⁷¹ Som nämns ovan är detta en viktig avvikelse från modellavtalet vid avtalsförhandlingarna mellan Sverige och andra länder.

att det externa sambandet inte anses upprätthålllet då beskattning i utflyttningsstaten endast medges i fem av de tio åren.¹⁵⁷² En annan tolkning, som har presenterats i litteraturen, skulle kunna vara att domstolen trots allt skulle acceptera en sådan lösning. Stöd för detta kan eventuellt hittas i *X och Y*-målet.¹⁵⁷³ Målet rörde underprisöverlåtelseregler och den svenska regeringen försökte rättfärdiga de hindrande reglerna med stöd av att de var nödvändiga för att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang. Resonemanget gick ut på att om den skattskyldige flyttade ut från Sverige och därefter avyttrade aktierna i det förvärvade bolaget så kunde Sverige endast beskatta avyttringen om bolaget var svenskt.¹⁵⁷⁴ En sådan särlösning där utflyttningsstaten (Sverige) genom skatteavtal tillförsäkrat sig rätten att beskatta överlåtelser av aktier under fem år efter utflyttningen nämns av EU-domstolen.¹⁵⁷⁵ Domen kan tolkas som att ett sådant tillförsäkrande skulle kunna godtas, då domstolen uttalade att de prövade reglerna ”i vart fall” inte uppfyllde proportionalitetstestet.¹⁵⁷⁶ Att domstolen gick vidare till detta test kan tolkas som att domstolen funnit en tillämplig grund för rättfärdigande, men att den inte passerade proportionalitetstestet.¹⁵⁷⁷

Om argumentet skulle anses hålla vid den EU-rättsliga prövningen får reglerna även anses uppfylla proportionalitetstestet. En mindre ingripande regel än en UL-regel har jag svårt att föreställa mig.

I ett fall där den utsträckta skattskyldigheten avser ett uppskov, uppfyller reglerna inte proportionalitetstestet, eftersom det sannolikt finns ett krav på att värdeförändringar fram till den faktiska avyttringen ska beaktas.

¹⁵⁷² Generaladvokat Kokott noterade i förslag till avgörande i *N*-målet att även om en diskrepans föreligger mellan ett skatteavtal och en nationell regel påverkar det inte bedömningen att regeln kunde rättfärdigas. I målet handlade det om en diskrepans där den nationella regeln avsåg en tioårsperiod och skatteavtalet en femårsperiod. Den aktuella rättfärdigandegrunden var dock inte skattesystemets inre sammanhang utan fördelningsargumentet (p. 99).

¹⁵⁷³ C-436/00 *X och Y*. Kotanidis, S., ET 2004 s. 381.

¹⁵⁷⁴ Detta skulle ske med stöd av tioårsregeln i 3:19 IL med den lydelse som regeln hade tom utgången av år 2007.

¹⁵⁷⁵ C-436/00 *X och Y* p. 56 och Kotanidis, S., ET 2004 s. 381.

¹⁵⁷⁶ C-436/00 *X och Y* p. 57.

¹⁵⁷⁷ Andra författare har tolkat målet som att grunden inte ansågs tillämplig. Se exempelvis Tjernberg, M., SN 2003 s. 238. Se även avsnitt 9.4.2.4 ovan för tolkningen att det inte fanns ett direkt samband.

10.4.3.3 Fördelningsargumentet

Det fjärde argumentet som ska diskuteras är det jag kallar fördelningsargumentet. Relevant att analysera är fördelningsargumentet i kombination med ett tidsrelaterat moment och fördelningsargumentet i kombination med skatteundandragande (med den innebörd det gavs i *Marks & Spencer*).

När det inledningsvis gäller fördelningsargumentet i kombination med ett tidsrelaterat moment, såsom vistelse i landet medan värdeökningen uppstod, torde det kunna bli tillämpligt när utflyttningsstaten begränsar sitt anspråk till de värdeökningar som uppstått fram till utflyttningsdagen (s.k. uppskov). Regeln blir ju i praktiken ganska lik det fall som prövades i *N*-målet avseende uppskov med beskattningen. Regeln bedömdes utgöra ett hinder i avsnitt 8.4 eftersom det endast var värdeförändringar fram till flytten som beaktades i utflyttningsfallen. Av *N*-målet följer att värdeminskning efter flytt måste beaktas i endera stat för att uppfylla proportionalitetstestet. Om så sker torde reglerna gå att rättfärdiga. Mot bakgrund av den analys som gjordes i avsnitt 8.4 kan det dock argumenteras för att reglerna inte ens utgör ett hinder i dessa fall.¹⁵⁷⁸

När det däremot gäller de fall då utflyttningsstaten även beskattar värdeökningar som uppstått efter utflyttningen blir situationen genast mer komplex (utsträckt skattskyldighet). Fördelningsargumentet har tolkats som att det inbegriper en skattskyldighet baserad endera på hemvistprincipen eller källstatsprincipen. Argumentet har även givits innebörden att det inte omfattar en utsträckt hemvistprincip (vilken en obegränsad skattskyldighet skulle kunna baseras på).¹⁵⁷⁹ Den koppling som domstolen gör i *N*-målet till att hemvist ska ha varit i landet medan värdeökningen uppstod talar emot att även värdeökningar efter flytten kan rättfärdigas.¹⁵⁸⁰ En omständighet som skulle kunna tala för att en sådan regel trots allt kan rättfärdigas vore om utflyttningsstaten i fråga lyckats förhandla till sig en sådan lösning i sina bilaterala avtal. Den andra avtalsslutande staten har då accepterat den aktuella fördelningen, situationen har reglerats och ett undanröjande av den dubbla beskattningen kommer att kunna ske.¹⁵⁸¹

¹⁵⁷⁸ Se vid fotnot 1117 ovan.

¹⁵⁷⁹ Se avsnitt 9.5.3.4.

¹⁵⁸⁰ Se dock följande stycke.

¹⁵⁸¹ Se avsnitt 4.4 ovan.

Det är svårt att vara stringent i denna analys och resonemangen återspeglar delvis den underliggande uppfattningen att något hinder över huvud taget inte föreligger när det handlar om utsträckt skattskyldighet för obegränsat skattskyldiga personer. Ett sådant argument är just detta att någon dubbelbeskattning inte sker och att någon annan omständighet som medför att den utflyttade behandlas annorlunda än en person som bor kvar i staten inte föreligger, under förutsättning att ett fungerande skatteavtalsnät finns. Detta gäller i vart fall om värdeförändringar efter flytten beaktas.

Även en kort kommentar avseende fördelningsargumentet i kombination med skatteundandragande ska lämnas. Argumentet om skatteundandragande i *Marks & Spencer* tog som nämnts i kapitel 9 inte sikte på rent konstlade transaktioner. Eventuellt skulle argumentet därför kunna användas i detta sammanhang i kombination med fördelningsargumentet.

Fördelningsargumentet i kombination med endera ett tidsrelaterat moment eller i kombination med skatteundandragande torde kunna motivera en eventuellt hindrande UL-regel. UL-regeln får, som nämnts i avsnitt 10.4.3.2 ovan, även anses uppfylla proportionalitetstestet. I uppskovsfallet krävs att värdeminskningen efter flytten beaktas i endera stat.

10.4.3.4 Avslutande kommentarer

I kommissionens meddelande från år 2006 föreslås två lösningar som kommissionen uppfattar som förenliga med EU-rätten. Den första lösningen är att en utsträckt skattskyldighet föreligger men att avdrag för den nya hemviststatens skatter medges. Den andra lösningen innebär att staterna genom överenskommelser delar upp beskattningsrätten mellan sig t.ex. i förhållande till hur länge den skattskyldige har varit bosatt i respektive medlemsstat. Eventuella värdeminskningar på aktierna måste också beaktas, enligt *N*-målet. Kommissionen påpekar att denna andra lösning troligtvis skulle kräva ändringar i ingångna skatteavtal.¹⁵⁸²

Kommissionens meddelande kan tolkas på två sätt, endera som att något hinder inte föreligger eller som att en eller annan rättfärdigandegrund är tillämplig. Som framkommit i detta avsnitt finns det utrymme att argumentera utifrån tre rättfärdigande grunder (skattesystemets inre

¹⁵⁸² KOM(2006)825 slutlig s. 5.

sammanhang, fördelningsargumentet i kombination med ett tidsrelaterat moment och fördelningsargumentet i kombination med skatteundandragande). Samtliga dessa rättfärdigandegrunder innehåller tolknings- och tillämpningsproblem. Minst problem (även om sådana finns) uppstår vid en tillämpning av rättfärdigandegrunden skattesystemets inre sammanhang på den utsträckta skattskyldigheten samt rättfärdigandegrunden fördelningsargumentet på uppskovssituationen. Reglerna har i huvudsak bedömts uppfylla proportionalitetstestet.

10.5 UR-regler

10.5.1 Inledning

I kapitel 8.5 har frågan huruvida en UR-regel utgör ett hinder enligt EUF-fördraget analyserats. Argument har framförts som talar för att en fortsatt utsträckt skattskyldighet (för uppskovet) utan krav inte utgör ett hinder. I det följande diskuteras, detta till trots, huruvida en UR-regel kan rättfärdigas. Av analysen i avsnitt 8.5 framgår nämligen att reglerna kan uppfattas som hindrande. Detta gäller framförallt om de krav som går att utläsa ur EU-domstolens praxis rörande UL-regler ska gälla även för UR-regler.

UR-regeln innebär att en egendom har bytts mot en annan (realisation) och att ett uppskov har medgivits. Kravet på skattebetalning uppkommer först när den tillbytta egendomen avyttras. Reglerna beaktar värdeökningar som har uppstått fram till bytet. Frågan om värdeminskning på den tillbytta egendomen måste beaktas diskuteras nedan inom ramen för proportionalitetsbedömningen.

10.5.2 EU-domstolens praxis avseende UR-regler

Som framkommit tidigare i avhandlingen har EU-domstolen i dagsläget ännu inte prövat UR-reglers förenlighet med fördraget. En fråga som behandlas nedan är om de slutsatser som har dragits av målet C-470/04 *N* kan tillämpas även i denna situation. Slutsatserna som åsyftas är dels att ett automatiskt uppskov (utsträckt skattskyldighet) kan rättfärdigas med stöd av fördelningsargumentet i kombination med den tidsrelaterade komponenten (under förutsättningar att inga ytterligare krav ställs), dels att värdeminskningar på egendomen som uppkommer efter hemvistbytet beaktas i endera staten (proportionerligt).

Ett krav på att värdeminskningar efter flytten ska beaktas kan tyckas märkligt mot bakgrund av att inkomsten redan var realiserad vid utflyttningsstillfället. Om man å andra sidan jämför med en person som bor kvar i utflyttningsstaten och om denne skulle kunna kvitta en vinst på en redan realiserad inkomst mot en eventuell förlust eller värdenedgång på den tillbytta egendomen borde även utflyttaren kunna göra detsamma. En olikbehandling innebär som nämnts i avsnitt 8.5 att ett hinder föreligger. Frågan är därför om en olikbehandling avseende beaktandet av värdenedgångar kan rättfärdigas.

10.5.3 Rättfärdigandeprövning

10.5.3.1 Effektiv skattekontroll och skatteundandragande

Som nämnts tidigare är användandet av argumenten om effektiv skattekontroll vanligtvis inte tillämpligt mellan medlemsstaterna inom EU.¹⁵⁸³ Inte heller argumentet om skatteundandragande torde kunna användas i det nu diskuterade sammanhanget.

10.5.3.2 Skattesystemets inre sammanhang

En första fråga är om en UR-regel kan rättfärdigas med stöd av behovet att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang. En skatteförmån i form av uppskov skulle kunna kopplas samman med nackdelen i form av den efterföljande beskattningen vid den faktiska avyttringen. Om nackdelen anses bestå i den efterföljande beskattningen talar dock rättsfallen C-242/03 *Weidert & Paulus* och C-345/05 *Kommissionen mot Portugal* mot att ett samband föreligger. Rättsfallen har tolkats som att det måste finnas en garanti för den efterföljande beskattningen.¹⁵⁸⁴ Någon garanti att en aktie eller fastighet avyttras torde inte finnas. Detta skulle innebära att något samband inte finns. En UR-regel skiljer sig dock från de regler som prövades i *Kommissionen mot Portugal*. I det fallet handlade det om att neka en förmån vilken skulle motiveras av att en senare beskattning inte gick att upprätthålla. I nu aktuellt fall handlar det om beskattning av en nackdel där en förmån redan har medgivits (jfr diskussionen om C-157/07 *Krankenheim* i avsnitt 10.2.3.3 ovan). Något problem i detta led torde, precis som för

¹⁵⁸³ Se avsnitt 10.2.3.1 ovan.

¹⁵⁸⁴ Se avsnitt 9.4.3.2 ovan i anslutning till fotnot 1325.

övriga utflyttningsregler, inte föreligga. Ändamålet, att beskatta inkomster som uppstått i landet, kan troligtvis anses uppfyllt.

En fråga är dock om *N-målet* ska tolkas som att det krävs att kvittningsmöjligheten eller att eventuella värdenedgångar på den tillbytta egendomen som sker efter flytten måste beaktas om så sker i en rent intern situation. I avsnitt 8.4 har jag primärt hänfört detta krav till proportionalitetstestet.¹⁵⁸⁵ Att kravet identifierats i samband med en annan rättfärdigandegrund (fördelningsargumentet) torde sakna betydelse. Om en kvittningsmöjlighet finns i rent interna situationer men inte i gränsöverskridande situationer utgör det som nämnts ett hinder. Enda möjligheten att rättfärdiga ett sådant hinder är som jag ser det är att staterna genom avtal har fördelat beskattningsrätten till inkomster och förluster på ett sådant sätt. Domstolen har dock i andra sammanhang krävt att förluster (här: värdeminskningar) som uppkommit i andra länder ska beaktas i hemviststaten.¹⁵⁸⁶ Troligtvis skulle det även i min diskuterade situation krävas att värdeminskningar beaktades i utflyttningsstaten om så inte görs i inflyttningsstaten, för att reglerna ska ses som proportionerliga.

10.5.3.3 Fördelningsargumentet

I detta avsnitt behandlas frågan om ett rättfärdigande kan ske på de grunder som accepterades i *N-målet* (fördelningsargumentet). I synnerhet om skatteavtalen tolkas som att utflyttningsstaten tilldelas beskattningsrätten till den redan realiserade inkomsten torde argumentet kunna användas. Inkomsten är uppkommen (och realiserad) medan den skattskyldige var bosatt i landet. Motsvarande proportionalitetsprövning som gjorts avseende rättfärdigande grunden skattsystemets inre sammanhang måste dock göras.

10.5.3.4 Avslutande kommentarer

I avsnittet har slutsatsen dragits att en UR-regel (om den utgör ett hinder) torde kunna rättfärdigas med stöd av argumentet om skattsystemets inre sammanhang eller fördelningsargumentet. Reglerna bedöms även vara proportionerliga, under förutsättning att värdeminskningar efter flytt beaktas på samma sätt för den som flyttar som för den som bor kvar.

¹⁵⁸⁵ Kraven kan dock indirekt även komma in i restriktionsprövningen, jfr kravet på värdenedgång/beräkning och *van Hilten* i avsnitt 8.4 ovan.

¹⁵⁸⁶ C-446/03 *Marks & Spencer* m.fl.

I avsnittet har frågan om kravet på kvittningsmöjligheter (enligt *N*-målet) givits särskild vikt (som en del av proportionalitetstestet). Frågan är om kravet även gäller om inkomsten redan var realiserad vid utflyttningstillfället. Den tentativa slutsatsen har dragits att ett sådant krav ställs. I RÅ 2008 not 71, *andelsbytes*-målet, gjorde Regeringsrätten motsvarande bedömning. Även lagrådet gjorde denna bedömning i förarbetena till de nya reglerna om uppskov vid bostadsbyte.¹⁵⁸⁷ Någon uttrycklig reflektion att det i *N*-målet handlade om latent värdeökningar och i de svenska fallen handlade om redan realiserade inkomster noterades dock varken av Regeringsrätten eller lagrådet. De nya bostadsuppskovsreglerna innehåller nu en bestämmelse om att en kapitalförlust som uppstått vid en avyttring av en i utlandet belägen ersättningsbostad ska reducera uppskovsbeloppet som ska återföras till beskattning i Sverige.¹⁵⁸⁸ Detta innebär att även en värdeminskning på den tillbytta (utländska) egendomen beaktas i Sverige. Den svenska tolkningen innebär att det säkra tas före det osäkra.

10.6 Administrativa krav

10.6.1 Inledning

I avsnitt 8.6 har det konstaterats att krav på exempelvis deklarations-skyldighet, ställande av säkerhet, utseendet av representant och en särskild ansökan för att få uppskov utgör hinder. I det följande diskuteras om dessa krav kan rättfärdigas med stöd av rule of reason-doktrinen.

10.6.2 EU-domstolens praxis avseende administrativa krav

Enligt min klassificering utgör de båda uppskovssystemen som var föremål för prövning i målen C-9/02 *Lasteyrie* och C-470/04 *N* UL-regler. De krav som ställdes för att få uppskov kan dock göras gällande även för andra kategorier av utflyttningsskatter. De administrativa krav som prövades i fallen såg lite olika ut. Nedan diskuteras samtliga rättfärdigande grunder i förhållande till de olika kraven.

¹⁵⁸⁷ Prop. 2006/07:19 s. 42.

¹⁵⁸⁸ Reglerna finns numera i 47:11 a st. 3 IL och avser begränsat skattskyldiga personer.

10.6.3 Rättfärdigandeprövning

10.6.3.1 Effektiv skattekontroll och skatteundandragande

I tidigare avsnitt i detta kapitel har rättfärdigandegrunden att förhindra skatteflykt inte kunnat rättfärdiga de olika kategorierna av utflyttnings-skatteer.

EU-domstolens resonemang i *Lasteyrie* och *N*-målet talar för att så inte heller kan ske när det gäller kravet på ställande av säkerhet. I *Lasteyrie* konstaterade domstolen att syftet att förhindra skatteflykt inte kunde motivera de strikta villkor som ställdes.¹⁵⁸⁹ I *N*-målet diskuterades huruvida det hinder som ställande av säkerhet utgjorde kunde rättfärdigas med stöd av syftet att förhindra skatteflykt och uppnå en effektiv skattekontroll. Domstolen konstaterade att kravet på en säkerhet medför att det är lättare att ta ut skatt från en utflyttad person. Kravet befanns dock inte proportionerligt med hänsyn till handräckningsdirektivet.¹⁵⁹⁰

Även kommissionen diskuterade möjligheten till effektiv skattekontroll i utflyttningssituationer i sitt meddelande från år 2006.¹⁵⁹¹ Kommissionen är till skillnad från EU-domstolen mer förstående för de problem som medlemsstaterna brottas med när det gäller effektiv skattekontroll. När det gäller utflyttningsbeskattning av individer påtalade kommissionen att ett effektivt administrativt samarbete är mycket viktigt. Kommissionen uppmuntrade därför medlemsstaterna att utnyttja de möjligheter som ges i handräckningsdirektivet fullt ut.¹⁵⁹² Även när det gäller utflyttningsbeskattning av företag uttalade sig kommissionen om den effektiva skattekontrollen. Kommissionen ansåg att när en uppskjuten beskattning tillämpas kan rimliga krav ställas på den skattskyldige. Som exempel nämns att den skattskyldige ska kunna avkrävas att lämna deklaration vid överföring av en tillgång till en annan medlemsstat om att ingen avyttring har skett. Därefter kan en enkel årlig bekräftelse från den skattskyldige på att dennes fasta driftställe i den andra medlemsstaten fortfarande innehar den överförda tillgången krävas. Vid en avyttring eller vid en överföring till tredje land ska en deklaration lämnas in till den aktuella myndigheten, menade kommissionen. Även i detta avseende uppmanade kommissionen medlemssta-

¹⁵⁸⁹ C-9/02 *Lasteyrie* p. 56 och C-470/04 *N* p. 51–53.

¹⁵⁹⁰ C-470/04 *N* p. 51–52; Förslag till avgörande av generaladvokat Kokott i Mål C-470/04 *N*, p. 109–115; O’Shea, T., TNI 2007 s. 46.

¹⁵⁹¹ KOM(2006)825 slutlig s. 5.

¹⁵⁹² KOM(2006)825 slutlig s. 5; se även Merks, P., Intertax 2008 s. 9.

terna att i högre grad förbättra informationsutbytet. Kommissionen uppgav sig även vara beredd att bistå medlemsstaterna att undersöka möjligheterna till automatiskt informationsutbyte på området.¹⁵⁹³ Dessa uttalanden av kommissionen gäller som framgår företag. Jag ser inga skäl till varför inte motsvarande resonemang skulle kunna användas på individer. En deklaration eller uppgiftsskyldighet borde kunna avkrävas den skattskyldige. Stöd för ett sådant synsätt finns även i EU-domstolens praxis.¹⁵⁹⁴

Det synes som att grunden effektiv skattekontroll i praktiken skulle kunna bli tillämplig för att rättfärdiga ett hinder som har uppställts för att kunna kontrollera olika omständigheter (rekvisit). I detta fall handlar det om bevisning.¹⁵⁹⁵ Som exempel kan nämnas att grunden, enligt kommissionen, skulle kunna rättfärdiga ett krav på att en årlig deklaration eller särskild uppgift lämnas från en person som är utsträckt skattskyldig i utflyttningsstaten och att en deklaration lämnas vid den faktiska avyttringen. Jag delar denna bedömning.¹⁵⁹⁶

I de nya reglerna om uppskov vid bostadsbyten krävs en årlig särskild uppgift från den skattskyldige för att inte uppskovet ska återföras till beskattning. Skälen bakom denna uppgiftsskyldighet är kontrollaspekter. Skatteverket får inte automatiska kontrolluppgifter från andra länder avseende överlåtelse av fastigheter eller bostadsrätten. Regeringen menar att skyldigheten att inkomma med uppgiften även uppfyller proportionalitetstesten och inte går utöver vad som är nödvändigt för att upprätthålla en effektiv skattekontroll och för att hindra skatteflykt. Det måste vara betydligt mer betungande att uppskovsbeloppet tas upp till beskattning jämfört med kravet på informationsskyldighet.¹⁵⁹⁷

EU-domstolen har dock i princip aldrig godkänt att argumenten om effektiv skattekontroll och skatteundrandragande rättfärdigar en regel mellan medlemsstater inom EU om handräckningsdirektivet har varit tillämpligt. Å andra sidan har domstolen vid upprepade tillfällen kon-

¹⁵⁹³ Det finns som jag ser det ingenting i direktivet (artikel 4 och 9) som motsäger en sådan bestämmelse. Se KOM(2006)825 slutlig s. 7 ff.

¹⁵⁹⁴ C-318/07 *Persche* p. 52; C-386/04 *Stauffer* p. 47–51 och avsnitt 9.2.2 ovan med de hänvisningar som görs.

¹⁵⁹⁵ Ståhl, K., & Persson Österman, R., 2006 s. 147 f.

¹⁵⁹⁶ Av avsnitt 9.2.3 följer att grunden även kan bli tillämplig vid skatteundrandragande, då handräckningsdirektivet inte är tillämpligt, och gentemot en EES-stat om en artikel om ömsesidigt informationsutbyte saknas i det aktuella skatteavtalet.

¹⁵⁹⁷ Prop. 2006/07:19 s. 36–38.

staterat att en medlemsstat kan kräva bevisning av en skattskyldig. Jag delar den svenska regeringens och kommissionens uppfattning att det torde finnas goda grunder att motivera ett krav på uppgiftslämnande från den skattskyldige. Ett mindre ingripande sätt vore att inte kräva uppgiftslämnandet på årsbasis utan endast vid en förändring av aktuellt innehav. Viss tveksamhet avseende proportionalitetstestet kan därför föreligga. Som nämnts ovan ansåg dock kommissionen att det var acceptabelt att ställa krav vid överlåtelsen (flytten), på årsbasis och vid avyttringen.¹⁵⁹⁸

Det kan i detta sammanhang även noteras att den svenske lagstiftaren är inkonsekvent vilket kan tala för att nödvändighetstestet i proportionalitetsprövningen brister. När det gäller det utsträckta uppskovet vid andelsbyten finns inte motsvarande krav på uppgiftsskyldighet som för bostäder.¹⁵⁹⁹

Kravet på att ställa säkerhet, upprätta en särskild ansökan eller att utse en representant torde däremot inte gå att rättfärdiga. Ett krav på deklaration synes mindre ingripande än såväl krav på säkerhet som krav på att utse en representant.¹⁶⁰⁰

10.6.3.2 Skattesystemets inre sammanhang

I föregående avsnitt har det argumenterats för att behovet av en effektiv skattekontroll torde kunna rättfärdiga kravet på ett årligt uppgiftslämnande och deklaration vid utsträckt skattskyldighet. Något oklart är dock om detsamma uppfyller proportionalitetstestet och kravet på nödvändighet. I detta avsnitt diskuteras inledningsvis om kravet på uppgiftslämnandet (deklaration) och säkerhet skulle kunna rättfärdigas med stöd av argumentet om skattesystemets inre sammanhang.

Det är svårt att hitta direkta samband mellan skattefördelar och skattenackdelar. När det gäller kravet på uppgiftslämnande och säkerhet kanske ett sådant samband skulle kunna vara att fördelen består i att uppskovet medges medan nackdelen skulle kunna vara kravet på uppgiftslämnande och säkerhet, eller möjligtvis efterföljande beskatt-

¹⁵⁹⁸ Se fotnot 1593–1594 strax ovan.

¹⁵⁹⁹ Prop. 2009/10:24 s. 20–21. Skatteverket påtalade att en uppgiftsskyldighet borde övervägas. Regeringen menade dock att de nya andelsbytesreglerna endast kodifierade den praxis som gällde sedan Skatteverkets ställningstagande i oktober 2005 och avfärdade därmed behovet.

¹⁶⁰⁰ Förslag till avgörande av generaladvokat Mischo i mål C-9/02 *Lasteyrie* p. 65, med hänvisning till C-436/00 *X och Y* p. 59.

ning.¹⁶⁰¹ Det direkta sambandet ska även vara ändamålsenligt. Om syftet med en utsträckt skattskyldighet är att tillförsäkra utflyttningsstaten beskattningsrätten till inkomster som har uppstått inom landet kanske ett sådant samband kan anses föreligga.¹⁶⁰² Resonemanget framstår dock som något krystat. Syftet med de administrativa kraven är att säkerställa den efterföljande beskattningen. Det framstår som oklart om ett sådant samband skulle kunna ses som ändamålsenligt. När det gäller proportionalitetstestet kan det dock konstateras att ett uppgiftslämnande torde vara en mindre ingripande åtgärd än att ställa en säkerhet, varför det är att föredra. Att kräva en särskild ansökan för att erhålla uppskov eller krav på att utse en representant torde inte gå att rättfärdiga.

10.6.3.3 Fördelningsargumentet

En intressant fråga är om man kan använda domstolens uttalanden i *N*-målet om att ett krav på en deklaration vid utflyttningstillfället är förenlig med fördraget till att även omfatta årliga uppgiftslämnanden och slutliga deklarationer. Flera stater synes ha tolkat *N*-målet på detta sätt.¹⁶⁰³

I *N*-målet konstaterade domstolen att det hinder som lämnade av deklaration vid utflyttningstillfället innebar kunde rättfärdigas med stöd av fördelningsargumentet.¹⁶⁰⁴ Att deklarera vid en efterföljande avyttring och på så sätt avvakta med att fastställa den del av skatten som skulle tillfalla utflyttningsstaten skulle inte vara mindre betungande än att deklarera vid utflyttningstillfället.¹⁶⁰⁵ Domstolen konstaterade vidare att om en sådan senare deklarationsskyldighet skulle föreligga skulle den skattskyldige vara tvungen att spara samtliga handlingar avseende beräkningen av marknadsvärdet av aktierna vid utflyttningstillfället, mm.¹⁶⁰⁶ Detta kan förstås som att en sådan senarelagd deklarationstidpunkt kanske inte kan rättfärdigas med stöd av fördelningsargumentet. Rättsläget får anses oklart i denna del (jämför dock ovan kommissionens uppfattning att en sådan måste kunna avkrävas företag med stöd av effektiv skattekontroll). Omständigheten att värdeminsk-

¹⁶⁰¹ På samma sätt som i C-157/07 *Krankenheim* handlar det nu om att pröva nackdelen. Se avsnitt 10.2.3.3 ovan.

¹⁶⁰² Om syftet för UR-regler, se avsnitt 1.2.3.5.

¹⁶⁰³ Winther-Sörensen, N., SU 2007 s. 120 f.; Richter, A. & Escher, J., 2007 s. 682.

¹⁶⁰⁴ C-470/04 *N* p. 49.

¹⁶⁰⁵ Se även Winther-Sörensen, N., m.fl., 2009 s. 514.

¹⁶⁰⁶ C-470/04 *N* p. 50.

ning efter flytt bör beaktas enligt *N*-målet talar dock för att det måste vara förenligt med EU-rätten att kräva en deklaration vid den faktiska avyttringen.

10.6.3.4 Avslutande kommentarer

I detta avsnitt har även några av de krav som olika medlemsstater har ställt vid olika typer av uppskovssystem analyserats mot bakgrund av att de utgör hinder enligt EUF-fördraget. Några av kraven har kunnat rättfärdigas och andra inte. Kravet på att ställa säkerhet är ett sådant krav som inte har accepterats av EU-domstolen. Däremot har kravet på att lämna en deklaration vid utflyttningstidpunkten ansetts gå att rättfärdiga med stöd av fördelningsargumentet (*N*-målet). När det gäller krav på ett årligt uppgiftslämnande och krav på en slutlig deklaration vid den framtida avyttringen har dessa inte behandlats i domstolens praxis.¹⁶⁰⁷ *N*-målet kan dock tolkas som att en slutlig deklaration är ett mer ingripande krav än en deklaration vid utflyttningstidpunkten och av den anledningen kanske inte skulle kunna passera proportionalitetstestet.¹⁶⁰⁸ Personligen uppfattar jag de två deklarationstidpunkterna som icke jämförbara, varför jag inte förordar en sådan tolkning. Vad som däremot skulle kunna tala för att såväl en slutlig deklaration som ett årligt uppgiftslämnande kan gå att rättfärdiga är uttalandena i kommissionens meddelande rörande företag. Kommissionen menade att sådana krav borde gå att motivera, i företagsfall, utifrån behovet av en effektiv skattekontroll. Som framgått ovan är det min uppfattning att motsvarande synsätt torde gå att använda på individer. När det gäller krav på att en särskild ansökan ska inges eller krav på att utse en representant i skatteärenden i utflyttningssstaten för att omfattas av den utsträckta skattskyldigheten torde dessa inte gå att rättfärdiga, eftersom det finns mindre betungande lösningar på problemet. Om inte förr så torde kraven inte passera proportionalitetsbedömningen.

¹⁶⁰⁷ I de nya reglerna om anstånd med betalning av skatt pga. uttagsbeskattning ställs vissa andra villkor, krav på en årlig ansökan om anstånd mm. Dessa krav är inte nödvändigtvis förenliga med EU-rätten.

¹⁶⁰⁸ Å andra sidan krävs ofta att en deklaration lämnas vid avyttring även i rent interna situationer. Skillnaden i dessa situationer avser omständigheten att i den gränsöverskridande situationen behöver (utöver anskaffningsvärde och avyttringsvärde) eventuellt även värdet på egendomen vid utflyttningstillfället beaktas.

10.7 Sammanfattande slutsatser

Genomgående för samtliga fyra kategorier av utflyttningsbeskattningsregler är att de två rättfärdigandegrunderna skattesystemets inre sammanhang och fördelningsargumentet i kombination med vistelse i utflyttningsstaten under den period då värdeökningen uppstod har en framträdande roll. I flera situationer har dessa två grunder ansetts tillämpliga på de olika kategorierna. När det gäller den omedelbara beskattningen av redan realiserade inkomster har en idé om en kombination av argumentet skattesystemets inre sammanhang och effektiv skattekontroll presenterats när det gäller begränsat skattskyldiga personer. När det gäller den omedelbara beskattningen har reglerna dock inte ansetts uppfylla proportionalitetstestet. Vid en utsträckt skattskyldighet har nödvändighetsprövningen lättare kunnat uppfyllas. Detta gäller i synnerhet om värdeminskningar efter utflyttningen beaktas eller att olika former av kvittningsmöjligheter finns.

Även de administrativa krav som ibland ställs när utflyttningsbeskattning aktualiseras har analyserats. Det har argumenterats för att kravet på deklaration vid såväl utflyttningstidpunkten som avyttringstidpunkten inte utgör ett förbudet hinder. Detsamma gäller det årliga uppgiftslämnandet.

I kapitel 9 har en hypotes som är hämtad från nederländsk doktrin nämnts. Hypotesen innebär att fördelningsargumentet och argumentet om ett bibehållet skattesystems inre sammanhang är samma argument. Även om argumenten synes ha olika teoretiska utgångspunkter leder den materiella prövningen i detta kapitel till snarlika resultat vid en tillämpning av de två rättfärdigandegrunderna, vilket stödjer hypotesen. Jag har dock valt att presentera de två rättfärdigandegrunderna separat eftersom prövningarna är svåra och EU-domstolen fortfarande utvecklar argumenten. Den ständiga förändringen inom EU-rättens område medför svårigheter att fastställa vad som kan anses utgöra gällande rätt. Detta kapitel är ett tydligt exempel på detta.

DEL IV AVSLUTNING

*”Man har sagt att den ekonomiska vetenskapen är
den enda vetenskap som varje år ger olika svar på samma fråga.
Detta kan i någon mån också gälla i skatterätten [...]”*

Kari S. Tikka

11 Tematisk sammanfattning, slutsatser och synpunkter för framtiden

11.1 Allmänt

11.1.1 Inledning

Med beteckningen utflyttningsskatt avses en inkomstskatteregel som aktualiseras när en fysisk person (individ) flyttar från ett land. Landet som den skattskyldige flyttar från benämns utflyttningsstat och landet som den skattskyldige flyttar till benämns inflyttningsstat eller den nya hemviststaten. Många stater baserar sina skatteanspråk för fysiska personer på hemvistprincipen. Principen innebär att staten beskattar dem som har hemvist (bosättning) i landet. Om en stat grundar skatteanspråken på hemvistprincipen kan den inte längre beskatta en person som flyttar från landet. För att skydda sin skattebas (och i förlängningen välfärden i landet) inför stater utflyttningsskatter som ett sista medel för att kunna beskatta en persons inkomster. Det förekommer många olika typer av utflyttningsskatter runt om i världen. I avhandlingen har två särdrag för dessa typer av regler lyfts fram. Det första av dessa särdrag tar sikte på frågan när krav på skattebetalning riktas mot den skattskyldige. Antingen sker det omedelbart vid utflyttningstillfället (O) eller vid en senare tidpunkt i form av en utsträckt skattskyldighet i utflyttningsstaten (U). Det andra av dessa särdrag tar sikte på frågan om den ordinarie beskattningstidpunkten har passerat vid utflyttningstillfället eller inte. Om den ordinarie beskattningstidpunkten har passerat benämns inkomsten som realiserad (R) och om den inte har passerat benämns den latent (L). Utifrån dessa parametrar har jag skapat fyra kategorier av utflyttningsskatter. De fyra kategorierna är OL-, OR-, UL- och UR-regler.¹⁶⁰⁹

¹⁶⁰⁹ Se avsnitt 1.2.3 ovan.

Kategorierna, som är inspirerade av nationell rätt, har analyserats mot bakgrund av såväl skatteavtals- som EU-rätt. I och med att problemet med utflyttningsbeskattning spänner över tre olika rättsområden har en första central fråga varit hur dessa olika rättsområden förhåller sig till varandra. De integrationsproblem som de olika rättsområdena skapar har inledningsvis analyserats i kapitlen 2 och 5.

Rättsliga problem uppstår när den nationella rätten möter skatteavtals- och EU-rätten. Syftet med avhandlingen har varit att identifiera och kritiskt analysera några av dessa problem som har sin grund i utflyttningsbeskattning av kapitalökningar för individer. Syftet omfattar även att tillåtligheten av reglerna prövats mot bakgrund av de internationella åtaganden och överenskommelser som Sverige har ingått.

I detta avslutande kapitel presenteras en tematisk sammanfattning av hur skatteavtals- och EU-rätten interagerar med den nationella rätten. De olika sätten på vilka dessa båda rättsområden begränsar den nationella statens skatteanspråk i en utflyttningssituation kommer att lyftas fram.¹⁶¹⁰ Även de problem som rättstillämparen och lagstiftaren ställs inför tydliggörs genom alla de frågor som har väckts och behandlats i avhandlingen.¹⁶¹¹

Sammanfattningen sker dels utifrån allmänna iakttagelser (11.1.2-11.1.3), dels utifrån en tillämpning på kategorinivå (11.2-11.5). När det gäller de administrativa krav som ofta kopplas till regler om utsträckt skattskyldighet hänvisas till den EU-rättsliga analysen i avsnitt 8.6 och 10.6 ovan. Kapitlet avslutas med några korta reflektioner över den framtida rättsutvecklingen, det fortsatta forskningsläget och behovet av en översyn av reglerna (11.6).

11.1.2 Skatteavtalsrättsliga problem av gemensamt slag

Syftet med detta avsnitt är att kort nämna tre frågor som har behandlats i kapitel 2 i avhandlingen och kort rekapitulera den skatteavtalsrättsliga arbetsmetod som har använts i kapitel 3 och 4.

Den första frågan har rört skatteavtalens rättsliga ställning i förhållande till nationell rätt.¹⁶¹² I och med Regeringsrättens avgörande RÅ 2008 ref. 24 har denna fråga tydliggjorts i den skatterättsliga diskus-

¹⁶¹⁰ Se kapitel 4, 8 och 10 för en djupare analys.

¹⁶¹¹ Se kapitel 2-3, 5, 7 och 9 för allmänna problem i rättstillämpningen och kapitel 4, 8 och 10 för problem rörande utflyttningsbeskattning.

¹⁶¹² Se avsnitt 2.1.3 ovan.

sionen. Regeringsrättens uppfattning, som även finner stöd i tidigare forskning på området, är att införlivandelagen (skatteavtal) har samma dignitet som en regel i den nationella inkomstskattelagen (IL).¹⁶¹³

Den andra frågan som har undersökts är vilken/(vilka) tolkningsmetod/(er) som ska användas vid skatteavtalstolkning. När ett rekvisit i avtalet har tolkats har jag tillämpat en tolkningsmetod där såväl folkrättsliga som internrättsliga tolkningsmoment ingår.¹⁶¹⁴

Den tredje frågan som har analyserats är frågan vad som händer när en nationell regel föreskriver skattskyldighet, men när en regel i ett skatteavtal fördelar beskattningsrätten till den andra avtalsslutande staten (s.k. regelkonkurrens). Regeringsrätten har i RÅ 2008 ref. 24 uppmärksammat denna fråga och konstaterat att när två regler är oförenliga ska regelkonkurrensen lösas med stöd av principerna för regelkonkurrens, dvs. *lex posterior*- resp. *lex specialis*-principerna. Detta sätt att lösa den aktuella regelkonflikten har kritiserats hårt i doktrinen.¹⁶¹⁵ Även jag ansluter mig till uppfattningen att användandet av *lex posterior* när den ena lagen bygger på ett folkrättsligt förankrat avtal är mindre lämplig (generellt sett). De regler som prövades i rättsfallet rörde de mycket speciella och komplicerade CFC-reglerna. Eventuellt kan utgången i målet förklaras mot bakgrund av detta.¹⁶¹⁶

Min främsta kritik riktar sig mot Regeringsrättens uttalande om att någon analys av avtalet inte behövde göras. Det synes som att Regeringsrätten företagit ett cirkelresonemang i denna del av avgörandet.¹⁶¹⁷ Jag har tagit min utgångspunkt i att en prövning av avtalet måste göras, för att komma till slutsatsen att en regelkonkurrens föreligger (dvs. om den interna rätten säger en sak och skatteavtalet en annan). När en regelkonkurrens anses föreligga bör man skilja mellan en skenbar och en verklig regelkonkurrens. En skenbar regelkonkurrens borde föreligga i de flesta fall då intern rätt och skatteavtal ska tillämpas. Företräde bör därför ges åt skatteavtalet (införlivandelagen) genom en fördragskonform/intentionsbaserad tolkningsmetod. Jag har låtit de begräns-

¹⁶¹³ Se avsnitt 2.1.3 ovan.

¹⁶¹⁴ Se avsnitt 2.2.4 ovan.

¹⁶¹⁵ Se avsnitt 2.3.3 ovan och de vidarehänvisningar som görs där.

¹⁶¹⁶ Utgången i RÅ 2008 ref. 24 skulle med en välvillig tolkning kunna motiveras utifrån förarbetena till CFC-lagstiftningen och kommentarerna till modellavtalet.

¹⁶¹⁷ Eventuellt kan även detta uttalande begränsas till att gälla just CFC-reglerna. Enligt kommentaren till modellavtalet uppfattar det stora flertalet av OECD:s medlemsstater att regler om CFC-beskattnings inte omfattas av avtalet.

ningar som en tillämpning av skatteavtal medför bestå vid en tillämpning av den nationella rätten.¹⁶¹⁸

När det slutligen gäller den skatteavtalsrättsliga arbetsmetoden har den brutits ner i nio steg.¹⁶¹⁹

1. (Föreligger en dubbelbeskattningssituation?)
2. Vilka är de inblandade staterna som ställer (beskattnings-) anspråken?
3. Finns det ett ikraftvarande avtal mellan staterna?
4. Omfattas personen av avtalet?
5. Omfattas skatten av avtalet?
6. Vilken stat är hemviststat enligt avtalet?
7. Vilken fördelningsartikel är tillämplig och vad medför den?
8. Undanröjer metodartikeln (den eventuella) dubbelbeskattningen?
9. Finns det andra sätt att undanröja den dubbla beskattningen?

I förhållande till utflyttningsskatterna har ett flertal slutsatser dragits som i sin tur blivit utgångspunkter för den följande analysen.¹⁶²⁰ För det första kan det noteras att även om utflyttningsskatterna syftar till att förhindra skatteflykt så antas en person som flyttar från staten i syfte att minska sin skattebörda omfattas av avtalet (steg 4). En andra utgångspunkt är att även nyare skatter omfattas av avtalens tillämpningsområde enligt artikel 2 i de diskuterade skatteavtalen (steg 5). När det gäller det sjätte steget har det vidare antagits att utflyttningssstaten är hemviststat fram till flytten och inflyttningssstaten för tiden därefter.

De sjunde–nionde stegen kommer att sammanfattas nedan i förhållande till de olika kategorierna av utflyttningsskatter. Frågorna 7–9 besvarar frågorna om och hur skatteavtalen begränsar de nationella beskattningsanspråken.¹⁶²¹

¹⁶¹⁸ Se avsnitt 2.3.3 och 2.4 ovan.

¹⁶¹⁹ Se kapitel 3 och avsnitt 3.5.

¹⁶²⁰ Se avsnitt 3.2 ovan.

¹⁶²¹ Se kapitel 4 ovan.

11.1.3 EU-rättens ramar och relevanta analysverktyg

11.1.3.1 Allmänt

I kapitel 5 har EU-rättens ställning och inverkan på den nationella rätten diskuterats. Flera centrala utgångspunkter har noterats. Några av dessa nämns summariskt i detta avsnitt.

EU-rättens inflytande på den direkta beskattningen sker främst genom EU-domstolens prövning av medlemsstaternas nationella reglers förenlighet med de olika friheterna i EUF-fördraget. Dessa prövningar har skett i ökad omfattning de senaste 25 åren. Under de första tjugo åren, som i avhandlingen benämns den första utvecklingsfasen, avgjorde domstolen ca 70 mål. Under den andra utvecklingsfasen, dvs. under de senaste fem åren, har EU-domstolen avgjort närmare 100 mål. Det är dock inte bara antalet mål som har ökat markant, under den andra utvecklingsfasen, utan det materiella innehållet i domarna har även kommit att förändras. Under den andra utvecklingsfasen har domstolen i allt större omfattning dragit slutsatsen att de nationella reglerna inte utgör ett hinder enligt fördraget eller att hindret har gått att rättfärdiga med stöd av skäl av tungt vägande allmänintresse. EU-domstolens prövning av nationella reglers förenlighet med EUF-fördraget kan ur pedagogisk synvinkel delas in i två led. Det första ledet är restriktionsprövningen och det andra ledet är rättfärdigandeprövningen.

EU-rätten är överordnad såväl nationell rätt som skatteavtalsrätt. Skatteavtalsrätten utgör en integrerad del av medlemsstaternas rättsordning, varför domstolen inte kan bortse från denna. Domstolen är dock inte kompetent att tolka vare sig nationell rätt eller ingångna skatteavtal. Av analysen i avhandlingen framgår dock att avtalen påverkar såväl restriktions- som rättfärdigandeprövningen.

I domstolens rikhaltiga praxis har sju utflyttningsskattemål identifierats. Dessa har presenterats i kapitel 6. Kapitel 6 är deskriptivt till sin karaktär. Tyngdpunkten har legat på att presentera de nationella reglerna som prövades i målen, i syfte att därefter kunna hänföra de olika målen till de av mig upprättade kategorierna av utflyttningsskatter (avsnitt 6.10 ovan).

11.1.3.2 Restriktionsprövning

I kapitel 7 har restriktionsprövningen analyserats och därefter tillämpats på de olika kategorierna av utflyttningsskatter (kapitel 8).¹⁶²² Ana-

¹⁶²² En sammanfattning av kapitel 8 sker nedan i förhållande till respektive kategori.

lysen av restriktionsprövningen har lett till att en tvåstegsmodell har identifierats. I de allra flesta fall kan domstolens resonemang struktureras efter en modell (restriktionsmodell) som består av följande moment: (1) en aktuell fördragsfrihet som omfattar ett gränsöverskridande momentet identifieras och (2) en jämförelse mellan den gränsöverskridande situationen och en icke gränsöverskridande situation (vertikal jämförelse) görs. För att en restriktion ska föreligga krävs att den gränsöverskridande situationen behandlas mindre förmånligt än den icke gränsöverskridande situationen.

Med utflyttningskatt avses i denna avhandling en inkomstskatteregel som aktualiseras när en fysisk person rent faktiskt flyttar från landet. Detta innebär per definition att ett gränsöverskridande moment måste föreligga. När det gäller tillämpningen av en aktuell fördragsfrihet har det i avhandlingen konstaterats att antingen de fria rörligheterna för personer (artikel 39 och 45 EUF) eller fri rörlighet för unionsmedborgare (artikel 21 EUF) vanligtvis blir tillämpliga. Detta första steg har mot bakgrund av detta inte analyserats på djupet. Tyngdpunkten har lagts på det andra steget, den s.k. jämförelsen.¹⁶²³ Flera slutsatser beträffande jämförelsen (steg 2) har dragits utifrån EU-domstolens domar i stort. Dessa har sedan prövats mot bakgrund av de domar som behandlat utflyttningsbeskattning i kapitel 8. Det är framförallt fem delfrågor som därvidlag behandlats i avhandlingen.

Den första frågan var om EU-domstolen gör en vertikal eller en horisontell jämförelse. Med en vertikal jämförelse avses att en gränsöverskridande och en icke gränsöverskridande situation jämförs. En horisontell jämförelse avser situationen där exempelvis två gränsöverskridande situationer jämförs med varandra. Även om båda jämförelserna förekommer i domstolens praxis har en vertikal jämförelsemetod använts i utflyttningsfallen.¹⁶²⁴

Den andra frågan rörde frågan om domstolen jämför en legal eller en faktisk situation. Slutsatsen har dragits att det vanligtvis är den legala situationen som har jämförts såväl i domstolens praxis generellt som i utflyttningsmålen.¹⁶²⁵

Den tredje frågan som har berörts är huruvida en lokal eller en global jämförelsemetod används. Med en lokal jämförelsemetod avses en metod där frågan om ett hinder föreligger bedöms mot bakgrund av

¹⁶²³ Se avsnitt 7.3.3.

¹⁶²⁴ Se avsnitt 7.3.3.2.

¹⁶²⁵ Se avsnitt 7.3.3.3.

utflyttningsstatens lagstiftning. En global metod skulle innebära att även inflyttningsstatens lagstiftning beaktas i jämförelsen. Domstolen är inte konsekvent men använder sig vanligtvis av en lokal jämförelsemetod, vilket även bekräftas av utflyttningsmålen.¹⁶²⁶

Den fjärde frågan var hur skatteavtalen inverkar på restriktionsprövningen.¹⁶²⁷ När det gäller skatteavtalen har slutsatsen dragits att dessa inverkar på restriktionsprövningen och kan neutralisera (undanröja) ett hinder. Ett hinder som ekonomisk dubbelbeskattning har kunnat neutraliseras genom att den hindrande staten slutit skatteavtal med den andra staten vilket har inneburit att den ekonomiska dubbelbeskattningen undanröjts. Praxis har även tolkats som att avtalen kan neutralisera hindren genom att begränsa exempelvis utflyttningsstatens beskattningsanspråk.

Den femte frågan slutligen rörde hinder som uppkommer på grund av att stater parallellt utnyttjar sin beskattningsrätt.¹⁶²⁸ EU-domstolen använder sig ofta av uttrycket att beskattningsrätten utnyttjas parallellt. Dessa skillnader i skattesystemen som exempelvis kan leda till internationell dubbelbeskattning utgör inte ett hinder. När det gäller utflyttningsskatter som tar sikte på utsträckt skattskyldighet kan EU-domstolens praxis tolkas som att internationell dubbelbeskattning trots allt kan utgöra ett hinder i dessa situationer och därför måste undanröjas.¹⁶²⁹ Jag återkommer till denna tolkning i avsnitt 11.4–5 nedan.

11.1.3.3 Rättfärdigandeprövning

I kapitel 9 har en analys och systematisering utifrån EU-domstolens praxis på den direkta beskattningens område avseende sätten att rättfärdiga ett hinder gjorts. Slutsatsen har dragits att det på detta område finns åtminstone fyra s.k. rättfärdigandegrunder. Dessa grunder kan även kombineras med varandra och på så sätt leda till rättfärdigande.¹⁶³⁰ De fyra grunderna är att:

1. uppnå en effektiv skattekontroll,
2. motverka skatteundandragande,

¹⁶²⁶ Se avsnitt 7.3.3.4 ovan. Det har dock noterats att domstolen i proportionalitetsbedömningen i C-470/04 *N-målet* använde sig av en global jämförelsemetod.

¹⁶²⁷ Se avsnitt 7.4.

¹⁶²⁸ Se avsnitt 7.5.

¹⁶²⁹ Se avsnitt 8.4.2.

¹⁶³⁰ Att kombinera rättfärdigandegrunder benämns i avhandlingen *Marks & Spencer-doktrinen*.

3. skydda skattesystemets inre sammanhang och
4. att bibehålla den välavvägd fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna (fördelningsargumentet).

För att kunna rättfärdiga en hindrande regel krävs utöver en grund för rättfärdigande även att regeln är lämplig för att uppnå de ändamål den är satt att fylla och dessutom anses nödvändig (proportionalitetstestet).

Det kan redan här noteras att den första grunden, att uppnå en effektiv skattekontroll, i princip inte ensam kan bli tillämplig mellan medlemsstater. Skälet härför är att den inte passerar nödvändighetstestet. Domstolen hänvisar allt som oftast till handräckningsdirektivet i dessa sammanhang.¹⁶³¹

Rättfärdigandegrunden att motverka skatteundandragande¹⁶³² har givits olika innebörd i olika sammanhang. Som ensam grund torde det (enligt C-196/04 *Cadbury Schweppes*-doktrinen) krävas:

1. att regeln tar sikte på rent konstlade upplägg som inte har någon ekonomisk förankring i verkligheten (objektivt rekvisit),
2. att upplägget ska ha arrangerats i syfte att åtnjuta en skattefördel (subjektivt rekvisit) och
3. att den skattskyldige måste beredas möjlighet att redogöra för skälen för den aktuella transaktionen.

I målet C-446/03 *Marks & Spencer* gavs rättfärdigandeargumentet en delvis annan innebörd. I målet hänvisades inte till det första objektiva rekvisitet. Detta har tolkats som att domstolen använde ett mer generellt synsätt när argumentet användes tillsammans med andra rättfärdigandegrunder.¹⁶³³

I och med att utflytningsbeskattningsreglerna tar sikte på den fysiska flytten torde skatteundandragandeargumentet enligt *Cadbury Schweppes*-doktrinen inte bli tillämpligt på dessa typer av regler. Däremot torde innebörden enligt *Marks & Spencer*-doktrinen kunna bli aktuell.

¹⁶³¹ Rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd mellan medlemsstaternas behöriga myndigheter i fråga om direkt beskattning och skatter på försäkringspremier. Se avsnitt 9.2 ovan.

¹⁶³² Termen skatteflykt används som synonym till termen skatteundandragande i dessa EU-rättsliga delar av avhandlingen.

¹⁶³³ Se avsnitt 9.3 och 9.5.5.

För att rättfärdigandegrunden skattesystemets inre sammanhang ska vinna bifall krävs att det finns ett direkt samband mellan en skattefördel och en skattenackdel. Praxis kan tolkas som att det krävs en garanti för att nackdelen ska inträffa. En sådan garanti skulle innebära att det inte verkar möjligt att koppla förmånen till en nackdel som består i en framtida beskattning. Om däremot prövningen gäller rättfärdigande av en senare nackdel kan ett sådant ske med motiveringen att en fördel redan har erhållits.¹⁶³⁴ Därtill gäller att om sambandet upprätthålls med stöd av ett skatteavtal (och inte i den nationella rätten) kan rättfärdigandegrunden inte tillämpas.¹⁶³⁵ Vad som menas med detta uttalande har diskuterats i avhandlingen.¹⁶³⁶ Den tentativa slutsatsen är att sambandet måste bestå såväl internt (på nationell nivå) som externt (på skatteavtalsnivå). Vidare krävs att en ändamålsprövning av det direkta sambandet görs. Jag har dragit slutsatsen att ändamålsprövningen är en del av proportionalitetstestet.¹⁶³⁷

Den sista rättfärdigandegrunden går under benämningen fördelningsargumentet. Argumentet inbegriper en beskattning med stöd av territorialitetsprincipen.¹⁶³⁸ Fördelningsargumentets innebörd är oklar men torde innebära att den skattskyldige inte själv ska kunna välja var inkomster och förluster ska beskattas, utan att det är upp till medlemsstaterna att sinsemellan fördela beskattningsrätten.

För att en hindrande regel ska gå att rättfärdiga krävs som nämnts även att regeln uppfyller proportionalitetstestet. Testet innebär att regeln ska vara ändamålsenlig i förhållande till det uppställda syftet och dessutom nödvändig. Prövningen sker inte alltid uttryckligen av domstolen och det är inte helt enkelt att klargöra testets innehåll. Ändamålsprövningen knyts ofta till eller integreras med argumentet för rättfärdigande varför det ibland framstår som oklart var gränsen mellan dessa ska dras. Att regeln ska vara nödvändig innebär ofta, men inte alltid, att domstolen prövar om det finns mindre betungande åtgärder som kan uppfylla syftet med regeln.

Skatteavtalens inflytande på rättfärdigandeprovningen sker indirekt genom de olika rättfärdigandegrunderna. Som exempel kan nämnas att

¹⁶³⁴ Se i slutet av avsnitt 9.4.3.2 och rättsfallet C-157/07 *Krankenheim*.

¹⁶³⁵ C-80/94 *Wielockx* p. 25.

¹⁶³⁶ Se avsnitt 9.4.2.4 och 9.4.3.4.

¹⁶³⁷ Se avsnitt 9.4.2.5 och 9.4.3.2.

¹⁶³⁸ EU-domstolen synes ge territorialitetsprincipen en innebörd som möjliggör en beskattning enligt såväl hemvistprincipen som källstatsprincipen. Se avsnitt 9.5.3.3 ovan.

skattesystemets inre sammanhang måste vara bibehållet även på avtalsnivå för att accepteras av domstolen.¹⁶³⁹ Argumentet att bibehålla den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna har sin grund i den fördelningen som sker genom ingångna skatteavtal. När det gäller argumentet om effektiv skattekontroll hänvisar domstolen ibland till klausuler om informationsutbyte i skatteavtal. Det är på detta sätt som skatteavtalen indirekt får betydelse även för rättfärdigandeprövningen.

11.2 OL-regler

11.2.1 Bakgrund

Utgångspunkten är att en utflyttningsstat beskattar en latent värdeökning på egendom direkt vid utflyttningsstillfället. Denna typ av regel benämns OL-regel. Beteckningen OL-regel är en förkortning av en regel som omfattar en *omedelbar beskattning av en latent inkomst*. Omedelbarheten i förkortningen tar sikte på omständigheten att beskattningen utlöses av själva utflyttningen, krav på skattebetalning sker vid denna tidpunkt. Med latent avses att tidpunkten enligt huvudprincipen för beskattningstidpunktens inträde inte har passerat i utflyttningsögonblicket. Beskattningstidpunkten antas ske när egendomen avyttras. Detta innebär att inkomsten som beskattas avser en värdeökning som ännu inte har realiserats (latent). Den underliggande egendomen som har behandlats i avhandlingen utgör endera aktier eller en fastighet belägen i utflyttningsstaten.

En situation med dubbelbeskattning kan lätt uppstå, då det är relativt vanligt att stater beskattar värdeökningar på egendom vid avyttringstidpunkten. Om den underliggande egendomen avyttras när den skattskyldige har sitt hemvist i inflyttningsstaten, torde även den beskatta värdeökningen. Om inflyttningsstaten använder sig av det ursprungliga anskaffningsvärdet på egendomen blir värdeökningen som uppstod före flytten beskattad i såväl utflyttningsstaten som inflyttningsstaten.

Inledningsvis sammanfattas de problem som uppstår i förhållandet mellan en OL-regel och skatteavtalen (11.2.2). Problematiken i förhållande till modellavtalet och det nordiska avtalet skiljer sig åt, varför de

¹⁶³⁹ Se avsnitt 9.4.2.4 och avsnitt 9.4.3.4 ovan.

presenteras var för sig. Därefter sammanfattas de EU-rättsliga problem som uppstår när OL-regler används (11.2.3). Avsnittet avslutas med ytterligare kommentarer och slutsatser (11.2.4).

11.2.2 Skatteavtalsrättsliga problem

11.2.2.1 Modellavtalet

En första fråga man ställs inför när det gäller OL-regler och skatteavtal, är huruvida avtalen över huvud taget är tillämpliga på denna typ av regel. Den omedelbara beskattningen utgör en tidsmässig fiktion på så sätt att den anses inträffa sekunderna före det att den skattskyldige flyttar ut.¹⁶⁴⁰ Frågan, huruvida den omedelbara beskattningen omfattas av avtalet eller inte, kan synas central. En analys av tillämpligheten av artikel 13 (realisationsvinster) och 21 (annan inkomst) i modellavtalet och det nordiska avtalet¹⁶⁴¹ har dock visat att svaret på frågan inte har särskilt stor praktisk betydelse.

Om man anser att den omedelbara beskattningen *inte omfattas* av avtalet behöver någon prövning av avtalet inte ske. Avtalet kan med detta synsätt inte begränsa utflyttningsstatens beskattningsanspråk. En ömsesidig överenskommelse efter konsultation, enligt artikel 25(3) andra meningen i modellavtalet, skulle kunna inledas för att undanröja den dubbla beskattningen, om en sådan uppstår. En sådan överenskommelse kan dock inte initieras av den skattskyldige och det finns inga garantier för att en sådan görs.

Om man däremot finner att den omedelbara beskattningen *omfattas* av avtalet bör artikel 13 inledningsvis studeras.¹⁶⁴² Detta moment utgör det sjunde steget i den skatteavtalsrättsliga arbetsmetoden. Det sjunde steget tar sikte på frågan *vilken fördelningsartikel som är tillämplig och vad den medför*. Enligt artikel 13(5) i modellavtalet tillfaller beskattningsrätten till vinst vid överlåtelse av exempelvis aktier och fastigheter (belägna i hemviststaten) endast den stat där överlåtaren har hemvist. Flera problem uppstår vid tillämpningen av artikeln. Kan latent värdeökningar omfattas av begreppet vinst?¹⁶⁴³ Kan en utflyttning jämföras med en överlåtelse?¹⁶⁴⁴ Om dessa frågor besvaras ja-

¹⁶⁴⁰ Se avsnitt 1.2.2.2.

¹⁶⁴¹ I det nordiska avtalet är artikeln om annan inkomst placerad i artikel 22.

¹⁶⁴² Se avsnitt 4.2.2.

¹⁶⁴³ Se avsnitt 3.3.2.4.

¹⁶⁴⁴ Se avsnitt 4.2.3.2.

kande, kan utflyttningsstaten med stöd av avtalet beskatta den utflyttande pga. att han har hemvist i utflyttningsstaten strax före flytten. Den dubbla beskattningen undanröjs dock inte med stöd av fördelningsartikeln, eftersom även inflyttningsstaten, vid den senare tidpunkten (avyttringen) anser sig vara hemviststat och kan beskatta inkomsten med stöd av samma artikel. Det blir i dessa fall fråga om en hemvist-hemvistbeskattning.¹⁶⁴⁵

Om man däremot inte anser att värdeökningar kan omfattas av begreppet vinst och/eller att en utflyttning inte kan jämföras med en överlåtelse kan artikel 13 inte tillämpas.¹⁶⁴⁶ I det fallet bör artikel 21 studeras. Artikel 21 i modellavtalet behandlar inkomster som inte har behandlats i tidigare artiklar i avtalet och tilldelar hemviststaten den exklusiva beskattningsrätten till sådana inkomster. Även vid en tillämpning av artikel 21 uppstår tolkningsproblem. Vad avses med att inkomsten "inte har behandlats i föregående artiklar"? Innebörden av artikel 21 är otydlig.¹⁶⁴⁷ Om man vid tillämpningen av artikel 13 fann att vinstbegreppet omfattade även latent värdeökningar skulle man kunna argumentera för att inkomsten de facto har behandlats tidigare i avtalet men att aktuell avtalsartikel inte kunde tillämpas pga. att rekvisitet överlåtelse brast. Artikel 21 skulle inte bli tillämplig. Om man däremot ser till sambandet mellan de båda rekvisiten vinst och överlåtelse kan tolkningen göras att inkomsten inte har beaktats tidigare, varför artikel 21 kan tillämpas.¹⁶⁴⁸ Detta är det tolkningsalternativ som jag har förespråkade ovan. Oavsett hur man tolkar artikel 21 så begränsar den inte utflyttningsstatens beskattningsrätt.

Resultatet av artiklarna 13 och 21 i modellavtalet synes bli detsamma. Om man anser att någon av artiklarna är tillämplig, tilldelas utflyttningsstaten beskattningsrätten. Om artiklarna inte anses tillämpliga finns det inget hinder för utflyttningsstaten att beskatta enligt OL-regeln. En dubbelbeskattningssituation kan dock inträffa oavsett vilken tolkning som görs, eftersom inflyttningsstaten (såsom ny hemviststat) kan beskatta inkomsten vid den framtida överlåtelsen, en s.k. hemvist-hemvistbeskattning uppstår.

¹⁶⁴⁵ För en förklaring vad som avses med hemvist-hemvistbeskattning, se avsnitt 3.4.

¹⁶⁴⁶ Personligen förordar jag tolkningsalternativen att latent inkomster omfattas av begreppet vinst, men att rekvisitet överlåtelse brister. Artikel 13(5) modellavtalet kan inte tillämpas (avsnitt 4.2.3).

¹⁶⁴⁷ Se avsnitt 3.3.3.4.

¹⁶⁴⁸ Se avsnitt 3.3.3.4.

Om man funnit endera av de båda artiklarna tillämplig bör metodartikeln konsulteras. Att konsultera metodartikeln utgör det åttonde steget i den skatteavtalsrättsliga arbetsmetoden. Frågan är: *Undanröjer metodartikeln (den eventuella) dubbelbeskattningen?* Metodartikeln tar inte sikte på situationer där dubbelbeskattning har uppstått med stöd av en tillämpning av avtalet baserat på att båda de beskattande staterna ansågs vara hemviststat vid det aktuella beskattningstillfället (hemvist-hemvistbeskattning). I 2005 års uppdatering av kommentaren till modellavtalet diskuteras dock en sådan situation avseende personaloptioner (arbetsinkomst). I kommentaren föreslås att den stat där arbetet utfördes när personaloptionen intjänades ska utpekas till att bli källstat. Enligt metodartikeln ska hemviststaten undanröja den dubbla beskattningen i dessa fall. Om ett liknande synsätt skulle användas för den nu diskuterade situationen skulle den stat där den skattskyldige hade hemvist vid tidpunkten då värdeökningen uppstod kunna bli betraktad som källstat. Den andra staten skulle med ett sådant synsätt undanröja den dubbla beskattningen. Någon princip med denna innebörd finns inte beskriven i kommentarerna till artikel 13. En sådan tolkning torde inte heller överensstämma med ordalydelsen av artikel 13. Det sagda innebär att metodartikeln inte kan lösa situationen med de dubbla beskattningsanspråken. Denna slutsats leder oss in på det nionde steget i den skatteavtalsrättsliga arbetsmetoden. *Finns det andra sätt att undanröja den dubbla beskattningen?*

I artikel 25 regleras institutet för ömsesidiga överenskommelser. Enligt artikel 25(1) kan ett förfarande om ömsesidig överenskommelse inledas om en av de avtalsslutande staterna har handlat i strid med avtalet. Oavsett tolkning förefaller så inte ha skett i denna situation. Enligt artikel 25(3) kan en ömsesidig överenskommelse inledas även i andra fall. Som exempel kan nämnas den situationen att man inte funnit någon av artiklarna i avtalet tillämplig, eller då metodartikeln inte kunnat lösa situationen (om en artikel har ansetts tillämplig). Artikel 25(3) torde kunna tillämpas i detta fall.

Resultatet av att försöka tillämpa avtalet på en OL-regel kan bli det samma som om man (innan alla dessa tolkningsoperationer gjorts) kommit fram till att avtalet inte är tillämpligt på regler som tar sikte på en omedelbar beskattning. Slutsatsen i båda fallen är att man hamnar i förfarandet om ömsesidig överenskommelse efter konsultation.

11.2.2.2 Det nordiska avtalet

I föregående avsnitt har modellavtalets eventuella tillämplighet på en OL-regel analyserats. Resultatet blev i princip att en ömsesidig överenskommelse efter konsultation måste inledas om en OL-regel leder till dubbelbeskattning. En sådan lösning förefaller inte tillfredsställande.

I och med att Danmark sedan en längre tid har haft en OL-regel avseende kapitalökningar har situationen reglerats i det nordiska avtalet. Artikel 13(6) i det nordiska avtalet har samma innebörd som artikel 13(5) i modellavtalet. De tolknings- och tillämpningsproblem som aktualiseras vid en analys av modellavtalet uppstår dock inte när det gäller det nordiska avtalet.

I protokollet till artikel 13 i det nordiska avtalet har nämligen ett tillägg gjorts. Tillägget (IV) innebär att artikel 13(6) inte berör en avtalsslutande stats rätt att enligt sin egen lagstiftning beskatta realisationsvinst som en person som flyttar från staten anses ha erhållit i samband med utflyttningen. Jag har ovan tolkat detta som att artikel 13(6) kan användas på en OL-regel av nu diskuterat slag och att den inte hindrar utflyttningsstaten från att beskatta den latent värdeökningen.¹⁶⁴⁹ Tillägget kan även ses som ett argument för att artikel 13(6) i det nordiska avtalet inte ensam kan ge utflyttningsstaten beskattningsrätten.¹⁶⁵⁰

Det nordiska avtalet hindrar dock inte att även inflyttningsstaten beskattar värdeökningen vid en senare avyttring, varför en situation av dubbelbeskattning kan uppstå.¹⁶⁵¹ Metodartikeln i det nordiska avtalet synes inte lösa denna situation av dubbelbeskattning (hemvist-hemvistbeskattning).¹⁶⁵² Denna tolkning görs även av det svenska Skatteverket i ett ställningstagande avseende avräkning av utländsk skatt. Skatteverket menar att en ömsesidig överenskommelse måste göras, pga. den danska OL-regeln. En tillämpning i strid med avtalet har dock inte skett, varför förfarandet torde få inledas efter konsultation enligt artikel 28(3).

¹⁶⁴⁹ Se avsnitt 4.2.3.2 i anslutning till fotnot 596.

¹⁶⁵⁰ Se avsnitt 4.2.2.2 i anslutning till fotnot 542.

¹⁶⁵¹ Jämför dock ovan om innebörden av den exklusiva beskattningsrätten, avsnitt 4.2.2.2.

¹⁶⁵² I dansk intern rätt förefaller det finnas en regel om omvänd avräkning, varför Danmark på internrättslig väg synes undanröja den dubbla beskattningen. Se fotnot 572 ovan.

11.2.2.3 Avslutande kommentarer och slutsatser

En tillämpning av modellavtalet i förhållande till en OL-regel är komplicerat. Många tolknings- och tillämpningsproblem uppstår eftersom avtalen inte är skrivna med tanke på OL-reglerna. Oavsett hur man vrider och vänder på dessa kan användandet av en OL-regel i princip resultera i att ett förfarande om ömsesidig överenskommelse efter konsultation måste inledas (artikel 25(3) i modellavtalet).

I det nordiska avtalet beaktades situationen med OL-regler när avtalet slöts, genom att ett särskilt tillägg gjordes i protokollet. Denna omständighet kan föranleda rättstillämparen att tro att den eventuella dubbelbeskattning som kan uppstå kommer att undanröjas med stöd av fördelnings- eller metodartikeln. Så sker dock inte. Även i dessa situationer måste en ömsesidig överenskommelse efter konsultation slutas (med stöd av artikel 28(3)).

Sammanfattningsvis kan man säga att de båda avtalen (exklusive en tillämpning av institutet om ömsesidiga överenskommelser) inte begränsar utflyttningsstatens beskattningsanspråk vid tillämpningen av en OL-regel. Rättsläget är inte tillfredsställande eftersom en eventuell dubbelbeskattning inte undanröjs av fördelnings- eller metodartiklarna. Det finns inte heller någon garanti för den skattskyldige att förfarandet om en ömsesidig överenskommelse inleds eller att en överenskommelse nås.

Någon åtskillnad görs inte om den underliggande egendomen avser aktier eller fast egendom (i utflyttningsstaten). Samma tolknings- och tillämpningsproblem uppkommer för båda egendomsslagen.

11.2.3 EU-rättsliga problem

11.2.3.1 Restriktionsprövning

Av framförallt EU-domstolens domar i målen C-9/02 *Lasteyrie* och C-470/04 *N* framgår att OL-regler avseende värdeökningar på aktier utgör hinder enligt EUF-fördraget. Frågan om en global jämförelsemetod där inflyttningsstaten tillämpar step-up i sin interna rätt vid inflyttningsstillfället kan leda till att något hinder inte föreligger har diskuterats i avsnitt 8.2.3. Slutsatsen har dragits att även om step-up används och en internationell dubbelbeskattning på så sätt undviks föreligger ett hinder. Orsaken till hindret är att OL-regeln fortfarande tillämpas och innebär att beskattningstidpunkten tidigareläggs för skattskyldiga som flyttar ut jämfört med skattskyldiga som inte flyttar ut.

Även frågan om effekten av skatteavtalen har diskuterats. Skatteavtalen utgör en del av den nationella rätten och ska beaktas vid prövningen. För att skatteavtalen ska medföra att något hinder inte föreligger torde det krävas att skatteavtalet begränsar utflyttningsstatens beskattningsrätt och att OL-regeln inte blir tillämplig.¹⁶⁵³ Som framgår av avsnitt 11.2.2.3 ovan leder OL-regler ofta till att en ömsesidig överenskommelse efter konsultation måste göras. Om en sådan överenskommelse leder till att utflyttningsstatens beskattningsanspråk begränsas uppstår frågan om ett hinder trots allt inte föreligger. Resonemang-
et innehåller dock flera tveksamma moment. Dels finns inga garantier för att en ömsesidig överenskommelse efter konsultation ska inledas och/eller avslutas, dels föreligger med stor sannolikhet ett hinder under den tid då förfarandet sker. Denna tolkning har även funnit stöd i praxis från senare tid.¹⁶⁵⁴ Min bedömning är att OL-regler utgör hinder enligt EUF-fördraget.

11.2.3.2 Rättfärdigandeprövning

I avsnitt 10.2 har en prövning huruvida en hindrande OL-regel kan rättfärdigas med stöd av rule of reason-doktrinen analyserats. De två grunder som skulle kunna bli aktuella i detta sammanhang är skattesystemets inre sammanhang och fördelningsargumentet. Eventuellt skulle även fördelningsargumentet tillsammans med skatteundandragande i dess mer generella betydelse enligt C-446/03 *Marks & Spencer*-målet kunna användas. Flera svåra tolknings- och tillämpningsproblem uppstår dock.

För att rättfärdigandegrunden skattesystemets inre sammanhang¹⁶⁵⁵ ska kunna användas krävs ett direkt samband mellan en skattefördel och en skattenackdel. En fördel skulle kunna bestå i att uppskov med den löpande beskattningen av latent värdeökningar på egendomen sker till dess att (nackdel) egendomen avyttras. Generaladvokat Kokott förespråkade ett sådant samband i C-470/04 *N*-målet. Om utflyttningsstaten efter en utflyttning inte skulle kunna beskatta avyttringen kanske en avskattningsregel skulle kunna ses som motiverad. EU-domstolen tog inte ställning till detta resonemang i *N*-målet, och inte heller i C-9/02 *Lasteyrie* där liknande argument framfördes.¹⁶⁵⁶

¹⁶⁵³ Se även avsnitt 7.4.2.

¹⁶⁵⁴ Se avsnitt 7.4.2 ovan och C-311/08 *SGI*.

¹⁶⁵⁵ Se avsnitt 10.2.3.3.

¹⁶⁵⁶ Se avsnitt 9.4.2.5.

När det gäller fördelningsargumentet har flera tolkningsproblem identifierats.¹⁶⁵⁷ Ett av dessa är huruvida det var det omedelbara fastställandet av beskattningsanspråket i *N*-målet som kunde rättfärdigas, eller om det var det utsträckta uppskovsförfarandet. Argument för och emot de olika tolkningsalternativen har diskuterats. Målet kan sannolikt tolkas som att det i vart fall kan ses som legitimt att resa beskattningsanspråk på värdeökningar som uppstått i landet, men inte att utkräva dessa direkt vid utflyttningstillfället.

Även om man finner att ett av argumenten för rättfärdigande fungerar torde OL-reglerna i ingetdera fall kunna uppfylla nödvändighetsprövningen i proportionalitetstestet, eftersom det finns betydligt mindre ingripande åtgärder att tillgå än en omedelbar beskattning. Den enda möjligheten skulle vara om domstolen genom sin praxis börjar förtydliga den nödvändighetsprövning som sker och utvecklar de tendenser som finns avseende situationer där minst-betungande-åtgärdsresonemang inte förs.¹⁶⁵⁸ Troligtvis hör dessa dock inte hemma i situationer där en omedelbar beskattning sker.

11.2.3.3 Avslutande kommentarer och slutsatser

Mot bakgrund av det ovan sagda framstår det som relativt klart att OL-regler utgör ett förbjudet hinder för EUF-fördragets fria rörligheter. Mot bakgrund av detta har många stater ändrat sina OL-regler och infört andra typer av utflyttningsskatter. En vanlig lösning är att införa ett förfarande där OL-regeln kompletteras med ett automatiskt uppskovssystem. Dessa regler blir enligt min kategorisering att hänföra till UL-regler (se avsnitt 11.4 nedan).

11.2.4 Slutsatser och synpunkter för framtiden

EU-domstolens praxis rörande OL-regler har tolkats som att dessa utgör förbjudna hinder för fördragets fria rörligheter. Ytterligare frågor finns dock för domstolen att förtydliga. Flera av dessa har mer allmän karaktär och är inte begränsade till utflyttningssituationer.

Att reglerna utgör ett förbjudet hinder innebär att EU-rätten begränsar utflyttningsskatens beskattningsanspråk, eftersom en regel i strid med EU-rätten inte kan tillämpas. Detta innebär att reglerna måste tas

¹⁶⁵⁷ Se avsnitt 10.2.3.4.

¹⁶⁵⁸ Se avsnitt 9.1.2.2.

bort ur lagstiftningen. Mot bakgrund av detta har flera medlemsstater ändrat sina skatteregler. Detta kan tolkas som att hela den analys av skatteavtalsrättens förhållande till OL-regler som skett i avhandlingen kan anses obefogad. Så är dock inte fallet, eftersom flera stater behåller reglerna i förhållande till tredje länder. Alla de skatteavtalsrättsliga problem som uppmärksammats har därför fortsatt aktualitet. Även om skatteavtalen inte begränsar utflyttningsstatens skatteanspråk kan de inte ses som ändamålsenliga eftersom de inte undanröjer dubbelbeskattning. Fortsatt forskning avseende OL-regler bör därför fokuseras på de skatteavtalsrättsliga problemen och att försöka finna lösningar på dessa. En sådan lösning vore exempelvis (om man vill behålla reglerna) att det i skatteavtalen införs en regel där en fördelning av värdeökningen sker i relation till var den skattskyldige hade hemvist när värdeökningen uppstod.¹⁶⁵⁹ Om en exklusiv beskattningsrätt fördelas på detta sätt torde dubbelbeskattning kunna undvikas.

11.3 OR-regler

11.3.1 Bakgrund

I detta avsnitt diskuteras den andra kategorin av utflyttningsskatter som avser regler där en *omedelbar beskattning av en redan realiserad inkomst* sker (OR-regler). Att inkomsten är realiserad innebär att den ordinarie beskattningstidpunkten har passerat före utflyttningstillfället. Enligt svensk rätt är det en beskattning enligt realisationsprincipen som åsyftas. Realisation kan exempelvis ha skett genom att en egendom har bytts mot en ny. Vid bytet medgavs ett uppskov. OR-regeln innebär dock att uppskovet ska tas upp till beskattning vid utflyttningstillfället (därav benämningen omedelbar). Även i denna situation avser den underliggande egendomen aktier eller en fastighet i utflyttningsstaten.

En situation med dubbelbeskattning kan uppstå om den nya hemviststaten (inflyttningsstaten) använder kontinuitetsprincipen vid fastställandet av den tillbytta egendomens anskaffningsvärde. När denna i ett efterföljande led avyttras skulle den värdestegring som skett på den första (bortbytta) egendomen inkluderas i kapitalvinsten för den tillbytta egendomen och en dubbelbeskattning skulle uppstå.

¹⁶⁵⁹ Ett sådant förslag ger Pistone i ett förslag till modellavtal inom EU. Pistone, P., 2002 s. 270.

Såväl skatteavtalsrättsliga (11.3.2) som EU-rättsliga problem (11.3.3) med användandet av OR-regler sammanfattas i det följande. De skatteavtalsrättsliga problemen presenteras dels utifrån modellavtalet, dels utifrån det nordiska avtalet. Avsnittet avslutas med en kort kommentar där de viktigaste slutsatserna lyfts fram (11.3.4).

11.3.2 Skatteavtalsrättsliga problem

11.3.2.1 Modellavtalet

Enligt artikel 13(5) i modellavtalet beskattas vinst vid överlåtelse av egendom endast i hemviststaten. I detta avsnitt sker en kort rekapitulering av de tolkningsmöjligheter och problem som uppstår när artikel 13(5) ska appliceras på en OR-regel.¹⁶⁶⁰

Innan själva tolkningen av avtalstexten görs kan två mer principiella frågor lyftas fram. Frågorna är: 1) omfattas en omedelbar beskattning av avtalet? och 2) omfattas inkomster som redan är realiserade före utflyttningen av avtalet? Båda dessa frågor har problematiserats i kapitel 4 i avhandlingen.¹⁶⁶¹ Utgångspunkten har tagits att båda frågorna kan besvaras jakande.¹⁶⁶² Om endera fråga skulle besvaras nekande torde det innebära att en prövning av en OR-regel mot artikel 13(5) i avtalet inte behöver göras. Avtalet skulle med en sådan tolkning inte hindra utflyttningsstaten från att beskatta uppskovet vid utflyttningstillfället. En eventuell dubbelbeskattning skulle med ett sådant synsätt få lösas med stöd av en ömsesidig överenskommelse efter konsultation (artikel 25(3) andra meningen i modellavtalet).

Om utgångspunkten accepteras ska däremot en prövning av OR-regeln göras i förhållande till modellavtalet. De två mest problematiska rekvisiten i artikel 13(5) är vinst och överlåtelse. När det gäller rekvisitet vinst avses den vinst som uppstod vid bytet och som nu utgör uppskovet. När det gäller rekvisitet överlåtelse har tre olika tolkningsmöjligheter diskuterats i avhandlingen. En första tolkning är att med överlåtelse avses det byte som skedde då inkomsten realiserades. En sådan tolkning leder till att endast utflyttningsstaten får beskatta inkomsten. En andra tolkning är att själva utflyttningen jämföras med en överlåtelse. Argument för och emot att en sådan tolkning kan göras har presen-

¹⁶⁶⁰ Artikel 13(5) gäller om egendomen utgörs av aktier eller en fastighet belägen i samma stat som den där den skattskyldige har hemvist.

¹⁶⁶¹ Se närmare avsnitt 4.2.2 (omedelbar beskattning) och 4.3.2 (realiserade inkomster).

¹⁶⁶² Angående den första frågan se även i avsnitt 11.2.2.1 ovan.

terats i avhandlingen.¹⁶⁶³ Om ett sådant jämställande av de båda situationerna görs tilldelas utflyttningsstaten beskattningsrätten till inkomsten.¹⁶⁶⁴ Det tredje alternativet är att den efterkommande avyttringen av den tillbytta egendomen är att betrakta som den centrala överlåtelse-tidpunkten. En sådan tolkning innebär att inkomsten endast får beskattas av den nya hemviststaten (inflyttningsstaten) om egendomen utgörs av aktier. Detta tredje tolkningsalternativ skulle innebära att utflyttningsstaten blir begränsad i sin beskattningsrätt på den i landet redan realiserade inkomsten. Om egendomen utgör en fastighet belägen i utflyttningsstaten torde artikel 13(1) bli tillämplig om man tillämpar detta tredje tolkningsalternativ och beskattning får ske även i utflyttningsstaten.¹⁶⁶⁵

På motsvarande sätt som när det gäller den omedelbara beskattningen av latent inkomster kan de ovan gjorda tolkningarna leda till att utflyttningsstaten och inflyttningsstaten tillämpar olika synsätt, vilket leder till olika tolkningsresultat. Båda staterna kan hävda att de vid den ”aktuella överlåtelse-tidpunkten” har exklusiv beskattningsrätt till vinsten. I avhandlingen har det observerats att metodartiklarna inte löser en situation av hemvist-hemvistbeskattning när det gäller kapitalökningar.¹⁶⁶⁶ Med hemvist-hemvistbeskattning avses en situation där båda staterna beskattar inkomsten med stöd av avtalet såsom hemviststat. Beskattningen sker vid två skilda tidpunkter.

Slutsatsen blir även i detta fall att ett förfarande om ömsesidig överenskommelse efter konsultation (artikel 25(3) i modellavtalet) bör inledas för att undanröja den eventuella dubbelbeskattningen. Inte heller i detta fall (jfr ovan angående OL-regler) synes det spela någon praktisk roll huruvida man anser att avtalet är tillämpligt eller inte. I båda situationerna hamnar man i ett förfarande om ömsesidig överenskommelse.¹⁶⁶⁷

¹⁶⁶³ Se avsnitt 4.3.3 med vidarehänvisning till avsnitt 4.2.3.2 ovan.

¹⁶⁶⁴ Personligen ansluter jag mig inte till detta tolkningsalternativ, se avsnitt 4.2.3.2 ovan.

¹⁶⁶⁵ Se avsnitt 4.3.3 för fler tolkningsmöjligheter.

¹⁶⁶⁶ Se avsnitt 4.3.4 ovan.

¹⁶⁶⁷ Endast i de fall då egendomen avser fastighet i utflyttningsstaten och artikel 13(1) tillämpas (dvs. inflyttningsstaten ses som hemviststat) undanröjs den dubbla beskattningen med stöd av metodartiklarna. Se avsnitt 4.3.4 vid fotnot 637.

11.3.2.2 Det nordiska avtalet

Enligt artikel 13(6) i det nordiska avtalet beskattas vinst vid överlåtelse av egendom endast i överlåtarens hemviststat. Detta innebär att motsvarande tolkningsmöjligheter som presenterats när det gäller artikel 13(5) i modellavtalet även gör sig gällande vid en tillämpning av det nordiska avtalet.

Som nämnts ovan rörande det nordiska avtalet och dess tillämplighet på en OL-regel finns ett tillägg i protokollet i det nordiska avtalet. Tillägget innebär att artikel 13(6) inte berör en avtalsslutande stats rätt att enligt sin egen lagstiftning beskatta vinst som en person som flyttar från staten anses ha erhållit i samband med utflyttningen. Tillägget gjordes (av vad jag har kunnat utläsa) mot bakgrund av en dansk OL-regel men torde enligt ordalydelsen även gå att tillämpa på en OR-regel. Om utflyttningsstaten använder sig av tillägget torde artikel 13(6) fördela beskattningsrätten till uppskovet som OR-regeln avser till utflyttningsstaten.¹⁶⁶⁸

Som framkommit i avsnittet ovan kan dock en dubbelbeskattningssituation uppstå om inflyttningsstaten använder sig av anskaffningsvärdet på den bortbytta egendomen vid kapitalvinstberäkningen av den tillbytta egendomen (när den i ett efterföljande steg avyttras).

Det nordiska avtalet innehåller ingen särlösning när det gäller undanröjandet av en dubbelbeskattning i de situationer när en omedelbar beskattning har skett. De vanliga reglerna i artikel 25 torde bli tillämpliga. Så som noterats rörande modellavtalet, löser inte heller metodartikeln i det nordiska avtalet situationen då en hemvisthemvistbeskattning sker.¹⁶⁶⁹ Detta resulterar i att ett förfarande om ömsesidig överenskommelse efter konsultation bör inledas (artikel 28(3) i det nordiska avtalet).

11.3.2.3 Avslutande kommentarer och slutsatser

Två inledande frågor av mer principiell karaktär måste besvaras för att en prövning av en OR-regel i förhållande till skatteavtalen ska kunna göras. Den första frågan är om omedelbar beskattning omfattas av avtalen eller inte. För en sammanfattande analys om denna frågeställning hänvisas till avsnitt 11.2.2.1 ovan om OL-regler. Den andra frågan är om redan tidigare realiserade inkomster omfattas av skatteav-

¹⁶⁶⁸ I avsnitt 4.3.3 har uppfattningen presenterats att detta gäller oavsett om egendomen utgörs av aktier eller en fastighet i utflyttningsstaten.

¹⁶⁶⁹ Se avsnitt 4.3.4.

talen. Om utgångspunkten tas i att redan realiserade inkomster *inte omfattas* av avtalen behöver OR-regeln inte prövas mot avtalen. Avtalen kan därför inte begränsa utflyttningsstatens beskattningsanspråk. Undanröjandet av en eventuell dubbelbeskattning skulle i så fall behöva ske med stöd av en ömsesidig överenskommelse (enligt artikel 25(3) andra meningen i modellavtalet).

Om en prövning av en OR-regel i förhållande till avtalet görs (realiserade inkomster *omfattas*) uppstår flera tolkningsmöjligheter (i synnerhet av rekvisitet överlåtelse). Ett av dessa tolkningsalternativ leder till att utflyttningsstaten begränsas i sina beskattningsanspråk, övriga gör det inte.¹⁶⁷⁰ Om utflyttningsstaten och inflyttningsstaten tolkar rekvisitet olika kan en dubbelbeskattning av den värdeökning som uppstod på den bortbytta egendomen uppkomma (i vissa ovan angivna fall). Metodartikeln undanröjer inte den dubbla beskattningen. Även i detta fall får situationen lösas med stöd av en ömsesidig överenskommelse efter konsultation (enligt artikel 25(3) första meningen i modellavtalet).

En tillämpning av det nordiska avtalet leder till motsvarande resultat. Vid en tillämpning av det nordiska avtalet behöver dock inte nödvändigtvis lika många tolkningsalternativ uppstå. Vid en tillämpning av artikel 13(6) och de tillägg som gjorts i protokollet till avtalet kan utflyttningsstaten medges beskattningsrätten. Metodartikeln undanröjer dock inte en eventuell dubbelbeskattning. Även vid en tillämpning av det nordiska avtalet kan därför institutet om ömsesidig överenskommelse aktualiseras. Resultatet av en tillämpning av modellavtalet och det nordiska avtalet är långt ifrån tillfredsställande mot bakgrund av ändamålet med desamma.

11.3.3 EU-rättsliga problem

11.3.3.1 Restriktionsprövning

I avsnitt 8.3.3 har frågan om den aktuella OR-regeln utgör ett hinder för de fria rörligheterna i EUF-fördraget analyserats. Analysen har skett bland annat mot bakgrund av EU-domstolens domar C-345/05 *Kommissionen mot Portugal* och C-104/06 *Kommissionen mot Sverige* där liknande regler prövades. Att beskatta den utflyttande personen

¹⁶⁷⁰ Se avsnitt 4.3.3.

omedelbart vid utflyttningen och en person som inte flyttar ut vid den efterföljande avyttringen utgör ett hinder.

Analysen har även skett mot bakgrund av några av de fem frågeställningarna som nämndes i avsnitt 11.1.3 ovan.¹⁶⁷¹ Framförallt frågan om skatteavtalens inverkan på restriktionsprövningen synes intressant. Precis som när det gällde OL-regeln torde resultatet av skatteavtalen kunna leda till en ömsesidig överenskommelse efter konsultation. Att se en ömsesidig överenskommelse som en form av neutralisering torde inte bli aktuellt eftersom några garantier att en sådan görs inte finns. Om däremot en ömsesidig överenskommelse görs som resulterar i att utflyttningsstaten inte kan tillämpa OR-regeln kanske något hinder inte föreligger. Min uppfattning är dock att reglerna trots allt utgör ett hinder.¹⁶⁷² Att argumentera i dessa banor synes endast intressant ur teoretisk synvinkel eftersom utflyttningsstaten naturligtvis önskar bibehålla sin beskattningsrätt enligt OR-regeln vid fördelningen av beskattningsrätten enligt avtalet. Ett mer praktiskt intressant spörsmål är därför om hindret kan rättfärdigas.

11.3.3.2 Rättfärdigandeprövning

I detta avsnitt sker en kort sammanfattning av den analys som har gjorts i avsnitt 10.3.3 angående de eventuella möjligheter som finns att rättfärdiga en hindrande OR-regel. I de mål som prövats av EU-domstolen, rörande utflyttningsbeskattning, har argumentet om skattesystemets inre sammanhang inte vunnit bifall. Domstolen har konstaterat att det inre sammanhanget inte har varit säkerställt eftersom den efterföljande beskattningen inte har kunnat garanteras. Efterföljande praxis kan dock tolkas som att en sådan garanti ändå kan anses finnas när en fördel redan har lämnats.¹⁶⁷³ Skatteavtalen kan dessutom tolkas som att beskattningsrätten kan tilldelas utflyttningsstaten, vilket talar för att sambandet kan anses bestå även på avtalsnivå.

En teori om att rättfärdigandegrunderna skattesystemets inre sammanhang och effektiv skattekontroll sammantaget skulle kunna vinna gehör, rörande personer som efter flytten blir begränsat skattskyldiga, har presenterats.¹⁶⁷⁴

¹⁶⁷¹ Se även avsnitt 7.3.3, avsnitt 7.4 och 7.5 ovan.

¹⁶⁷² Se avsnitt 7.4.2 och 11.2.3 ovan rörande tidsaspekter, administrativa svårigheter och rättsfallet C-311/08 *SGI*, m.fl.

¹⁶⁷³ Se avsnitt 10.3.3.2, avsnitt 10.2.3.3 och 9.4.3.2.

¹⁶⁷⁴ Se avsnitt 10.3.3.2.

Vidare har en problematisering kring proportionalitetsprövningen gjorts.¹⁶⁷⁵ En fråga är om omständigheten att inkomsten redan är realiserad påverkar denna bedömning. En annan fråga är huruvida det spelar någon roll om den skattskyldige efter flytten blir begränsat eller obegränsat skattskyldig i utflyttningsstaten.

Även fördelningsargumentet har diskuterats i avsnitt 10.3.3.3 ovan. En fråga som aktualiserats vid prövningen av denna rättfärdigandegrund är om värdeminskningar som uppstått på den tillbytta egendomen måste beaktas. Frågan aktualiseras mot bakgrund av att det i nu diskuterat fall handlar om en redan realiserad inkomst. I praxis har rättfärdigandegrund¹⁶⁷⁶ vunnit framgång i kombination med ett tidsrelaterat moment. I den efterföljande proportionalitetsbedömningen har det dock krävts att värdeminskningar beaktas vid beskattning av latent inkomster. Om dessa resonemang appliceras på OR-regeln torde det krävas att utflyttningsstaten (eller inflyttningsstaten) möjliggör att värdeminskningar på den tillbytta egendomen kan kvittas mot det uppskov som OR-regeln avser.

Slutsatsen har dragits att det är oklart huruvida OR-regler kan rättfärdigas eller om de utgör förbjudna hinder enligt EUF-fördraget. Flera skillnader i förhållande till OL-regler har identifierats, som eventuellt kan påverka bedömningen.

11.3.3.3 Avslutande kommentarer och slutsatser

Även OR-regler avseende kapitalvinster synes på samma sätt som OL-regler utgöra ett förbjudet hinder enligt EUF-fördraget. Skatteavtalens inverkan på bedömningen framstår som synnerligen intressant. Detta till trots utgör OR-regler sannolikt ett hinder, även om det synes finnas större möjligheter att rättfärdiga dessa än OL-regler.

Det är framförallt två rättfärdigandegrunder som har diskuterats. I rättfärdigandeprövningen finns många frågor för domstolen att förtydliga. Detta gäller i synnerhet för proportionalitetsbedömningen. Har det i proportionalitetsbedömningen någon betydelse om den skattskyldige är begränsat eller obegränsat skattskyldig i utflyttningsstaten efter flytten? Måste värdeminskningar efter flytt beaktas även när det handlar om en realiserade inkomster? Ett sådant förfarande skulle bli krångligt

¹⁶⁷⁵ Se exempelvis avsnitt 10.3.3.2.

¹⁶⁷⁶ Benämningen territorialitetsprincipen användes i C-470/04 *N*.

och eventuellt innebära att omprövningar i efterhand skulle aktualiseras i stor utsträckning.

Den svenska lagstiftaren har vid upprepade tillfällen gjort bedömningen att OR-regler avseende kapitalvinster utgör ett förbjudet hinder enligt EUF-fördraget och har ändrat dessa regler i förhållande till andra medlemsstater. I förhållande till EU-medlemsstater har UR-regler införts. I förhållande till tredje länder finns dock OR-reglerna kvar.

11.3.4 Slutsatser och synpunkter för framtiden

I avsnittet har liknande slutsatser som för OL-regler dragits. Detta talar för att det främst är den *omedelbara* beskattningen som gör skatteavtalen svårtillämpade och reglerna oförenliga med EU-rätten.

Flera frågor för de båda kategorierna är gemensamma, medan andra tar sig olika uttryck. Exempel på gemensamma problem och frågeställningar när det gäller skatteavtalen är frågan om en omedelbar beskattning över huvud taget behöver prövas mot avtalen. En andra fråga av gemensamt slag är om en utflyttning kan jämföras med en överlåtelse.

När det gäller EU-rätten är en central och gemensam fråga hur skatteavtalen inverkar på restriktionsprövningen. En fråga som dock uppstår vid OR-reglernas prövning mot fördraget är om även värdeminskningar som uppkommer på den tillbytta egendomen efter flytten måste beaktas i proportionalitetsprövningen. Även frågan om den skattskyldige förblir obegränsat eller begränsat skattskyldig i utflyttningsstaten efter flytten och hur den omständigheten påverkar proportionalitetsbedömningen har väckts.

OR-reglerna innebär sannolikt ett förbjudet hinder enligt EUF-fördraget. I och med att medlemsstaterna successivt ändrar sina regler torde de oklarheter som poängterats i denna del eventuellt inte komma under domstolens prövning. En fortsatt forskning på området bör därför, precis som när det gäller OL-regler, fokusera på de skatteavtalsrättsliga bitarna. En tillämpning av avtalen på denna kategori av skatte-regler leder till att en ömsesidig överenskommelse efter konsultation bör inledas. Detta kan naturligtvis inte ses som tillfredsställande och ändamålsenligt. Andra lösningar bör undersökas.

11.4 UL-regler

11.4.1 Bakgrund

Den tredje kategorin av utflyttningsskatter som har analyserats i avhandlingen är kategorin UL-regler. Kategorin tar sikte på regler som aktualiserar en *utsträckt skattskyldighet* i utflyttningssstaten på en *latent värdeökning* på egendom. Med utsträckt skattskyldighet avses att någon beskattning vid utflyttningen inte sker. I stället uppkommer krav på beskattning (betalning) när egendomen avyttras.¹⁶⁷⁷ Kravet kan ställas på hela den värdeökning som uppstått på egendomen vid avyttringstillfället, eller den del av värdeökningen som uppstod innan den skattskyldige flyttade. Jag har benämnt den första situationen utsträckt skattskyldighet och den andra situationen utsträckt skattskyldighet för uppskov (eller uppskov).¹⁶⁷⁸ Den underliggande egendomen utgörs, i dessa precis som i tidigare kategorifall, av aktier eller fast egendom belägen i utflyttningssstaten. En situation med dubbelbeskattning uppstår om också inflyttningssstaten beskattar värdeökningen vid den framtida avyttringen.

Även i detta avsnitt sammanfattas såväl de skatteavtalsrättsliga (11.4.2) som de EU-rättsliga (11.4.3) problem som framkommit i avhandlingen. Avsnittet avslutas med en kort kommentar där såväl slutsatser som synpunkter för framtiden presenteras (11.4.4).

11.4.2 Skatteavtalsrättsliga problem

11.4.2.1 Modellavtalet

De tolknings- och tillämpningsproblem som uppstår vid regler om omedelbar beskattning uppstår inte på samma sätt när det gäller utsträckt skattskyldighet.

En tillämpning av artikel 13(5) i modellavtalet innebär att vinst vid avyttring av aktier endast beskattas i överlåtarens hemviststat, dvs. i inflyttningssstaten, i den nu aktuella situationen. Artikel 13(5) i modellavtalet begränsar således utflyttningssstatens beskattningsanspråk. Detta innebär att redan det sjunde steget (fördelningsartikeln) i arbetsmetoden leder till att en eventuell dubbelbeskattning undviks.

¹⁶⁷⁷ Den ordinarie beskattningstidpunkten och tidpunkten då krav på skattebetalning ställs sammanfaller.

¹⁶⁷⁸ Se närmare avsnitt 1.2.3.4, avsnitt 8.4.3.2 och avsnitt 8.4.3.3.

Om den avyttrade egendomen avser fast egendom i utflyttningsstaten blir artikel 13(1) i modellavtalet tillämplig. Artikel 13 medger att såväl inflyttnings- som utflyttningsstaten får beskatta vinsten. Det åttonde steget i arbetsmetoden innebär att metodartiklarna ska konsulteras. En tillämpning av artikel 23 A(1) och B(1) leder till att det är den nya hemviststaten (inflyttningsstaten) som ska undanröja den dubbla beskattningen.

11.4.2.2 Det nordiska avtalet

Av avsnittet ovan framgår att modellavtalet begränsar utflyttningsstatens beskattningsrätt till vinst på aktier. Sverige har mot bakgrund av detta reserverat sig mot artikel 13(5) i modellavtalet. I det nordiska avtalet finns en särskild bestämmelse när det gäller aktier, artikel 13(7). Artikel 13 medger att utflyttningsstaten beskattar värdeökningar som uppkommit medan personen hade hemvist i landet. Även inflyttningsstaten kan beskatta den värdeökning som uppstod i utflyttningsstaten. En sådan dubbelbeskattning ska undanröjas av den nya hemviststaten (inflyttningsstaten) med stöd av artikel 25 i det nordiska avtalet.

När det gäller fast egendom begränsar det nordiska avtalet, enligt artikel 13(1), inte utflyttningsstatens rätt att beskatta vinsten. En eventuell dubbelbeskattning ska undanröjas av den nya hemviststaten enligt artikel 25 i avtalet.

11.4.2.3 Avslutande kommentarer och slutsatser

Vid en tillämpning av modellavtalet på en UL-regel avseende aktier begränsas utflyttningsstatens beskattningsrätt. I och med denna begränsning torde någon dubbelbeskattning inte förekomma.

Om egendomen däremot utgörs av en fastighet belägen i utflyttningsstaten sker ingen begränsning. Fördelningsartikeln medger dock att även inflyttningsstaten får beskatta vinsten av fastighetsförsäljningen. Enligt metodartikeln åligger det inflyttningsstaten att undanröja den dubbla beskattningen.

När det gäller det nordiska skatteavtalet begränsas inte utflyttningsstatens beskattningsrätt till värdeökningar som uppstått i landet på aktier eller fastigheter. Däremot inskränks utflyttningsstatens beskattningsrätt (i aktiefallet) på så sätt att värdeökningar på aktier som upp-

står efter flytten inte får beskattas. Om en dubbelbeskattning uppstår ska den nya hemviststaten undanröja densamma enligt metodartikeln.

De tolknings- och tillämpningsproblem som uppstod vid en omedelbar beskattning uppstår inte vid en beskattning enligt en UL-regel. Ett skäl till detta kan vara att de avtalsslutande staterna har beaktat denna typ av utflyttningskatteregler när avtalen förhandlats fram.

11.4.3 EU-rättsliga problem

11.4.3.1 Restriktionsprövning

I kapitel 8.4 har frågan om UL-regler utgör ett hinder enligt EUF-fördraget analyserats mot bakgrund av rättsfallen C-513/03 *van Hilten* och C-470/04 *N*. För att ett hinder inte ska föreligga måste den utsträckta skattskyldigheten föreligga automatiskt. Praxis har tolkats som att det ställs ett högt krav på likabehandling av den som flyttar jämfört med den som bor kvar, när det gäller utsträckt skattskyldighet. Det framstår vidare som att kravet har specificerats, i praxis, genom att 1) den internationella dubbelbeskattningen måste undanröjas¹⁶⁷⁹ och 2) en beräkning av det skattepliktiga beloppet måste göras på samma sätt i de båda situationerna. Värdeminskningar som uppkommer efter flytten måste beaktas i endera av staterna eftersom beräkningen (värderingen) av kapitalvinsten måste ske på samma sätt för den som flyttar som för den som inte flyttar.

Mot bakgrund av vikten av likabehandling (och undvikande av dubbelbeskattning) har en analys gjorts baserad på att den skattskyldige förblir obegränsat skattskyldig i utflyttningsstaten jämfört med att han blir begränsat skattskyldig i utflyttningsstaten efter flytten.

I de fall där den skattskyldige förblir obegränsat skattskyldig i utflyttningsstaten torde ett hinder inte föreligga eftersom den som anses obegränsat skattskyldig beskattas på samma sätt som den som inte flyttar ut.¹⁶⁸⁰ Om den utflyttande däremot blir begränsat skattskyldig i utflyttningsstaten efter flytten uppkommer flera frågor i rättstillämpningen för att kunna bedöma om ett hinder föreligger eller inte. Några av dessa ska kort nämnas här. Inledningsvis har det konstaterats att en *total likabehandling* sällan kan komma ifråga när det gäller begränsat (utflyttande) och obegränsat (kvarvarande) skattskyldiga. Som exem-

¹⁶⁷⁹ Normalt sett är internationell dubbelbeskattning, som ett resultat av en parallell tillämpning av två skattesystem, inte ett hinder, se avsnitt 8.4.2.

¹⁶⁸⁰ Se avsnitt 8.4.3.2.

pel beaktas den skattskyldiges hela skattemässiga situation endast i det sistnämnda fallet. En diskussion har därför förts huruvida en *likhet avseende inkomsten ifråga* (beskattning av kapitalökningen) föreligger.¹⁶⁸¹ Den svenska tioårsregeln har fått utgöra ett exempel.¹⁶⁸² Det har visat sig att en skillnad föreligger såtillvida att vissa aktier (utländska aktier som har förvärvats efter det att den skattskyldige har flyttat från Sverige) inte omfattas av regeln. Underlaget för beskattning kan därför variera mellan en obegränsat och en begränsat skattskyldig person. Mot bakgrund av två mål, C-250/95 *Futura* och C-345/04 *CELG*, har en undersökning företagits huruvida det kan vara acceptabelt att beakta förluster på utländska andelar endast om de har förvärvats medan den skattskyldige var bosatt i Sverige, mot bakgrund av att värdeökningar på utländska andelar endast beaktas om de förvärvats medan den skattskyldige var bosatt i Sverige. De två målen från EU-domstolen behandlade inte kapitalvinster och kapitalförluster utan inkomster och avdrag/kostnader. Det får anses oklart huruvida resonemangen kan tillämpas i nu aktuellt fall.

En särskild analys har gjorts i de fall då UL-regeln avser ett uppskov.¹⁶⁸³ En skillnad mot det renodlade fallet av utsträckt skattskyldighet är att det endast är värdeförändringar fram till flytten som omfattas. Denna omständighet kan även vara en skillnad i förhållande till den person som inte flyttar, vilket torde innebära att en UL-regel avseende uppskov utgör ett hinder, eftersom beräkningen av den skattepliktiga vinsten inte görs på samma sätt.

I ett meddelande om utflyttningsskatter ger kommissionen ett förslag på en med EU-rätten förenlig utflyttningsskatt.¹⁶⁸⁴ Förslaget innebär att en utsträckt skattskyldighet för kapitalökningar införs i kombination med mekanismer för utflyttningssstaten att avräkna skatt som tagits ut i den nya hemviststaten på samma inkomst. Mot bakgrund av vad som sagts ovan och i kombination med redogörelsen av skatteavtalen (som vanligtvis löser problemet med den dubbla beskattningen)¹⁶⁸⁵ kan det argumenteras för att UL-regler inte utgör hinder enligt EUF-fördraget. Som framkommit av avsnitt 8.4 och vad som noterats ovan innehåller

¹⁶⁸¹ Det får anses oklart om en sådan likhet räcker eller om en total likhet krävs, se avsnitt 8.4.3 ovan.

¹⁶⁸² Se avsnitt 8.4.3.2 i brödtexten, strax efter fotnot 1107.

¹⁶⁸³ Se avsnitt 8.4.3.3.

¹⁶⁸⁴ KOM(2006)825 slutlig.

¹⁶⁸⁵ Som framgått i avsnitt 7.4.4 är det accepterat att även den andra staten utför avräkningen om denna skyldighet är baserad på en regel i ett skatteavtal.

analysen många osäkra faktorer och svåra tolkningsproblem. Av denna anledning har även möjligheten att kunna rättfärdiga UL-regler analyserats. En sammanfattning av denna analys sker i nästa avsnitt.

11.4.3.2 Rättfärdigandeprövning

En potentiellt hindrande UL-regel torde gå att rättfärdiga med stöd av argumentet om skattesystemets inre sammanhang eller med stöd av fördelningsargumentet. När det gäller det första argumentet skulle en skattefördel kunna bestå i att beskattningen inte sker löpande. En nackdel som har ett direkt samband med denna fördel är att en utsträckt skattskyldighet föreligger även efter det att man flyttat ut från landet och att beskattningen sker vid realisation.¹⁶⁸⁶ Huruvida sambandet uppfyller ändamålsprövningen blir beroende av vilket syfte reglerna har. Sambandet ska även bibehållas på avtalsnivå. Så sker inte om utflyttningsstaten slutit avtal som är i överensstämmelse med modellavtalets artikel 13(5). Om däremot utflyttningsstaten säkerställt beskattningsrätten i sina avtal är det externa sambandet uppfyllt. En viss osäkerhet föreligger dock. Frågan är nämligen hur domstolen skulle bedöma omständigheten att utflyttningsstaten genom avtal avstått en viss del av sin beskattningsrätt. Som exempel kan nämnas att staten i sin interna rätt har en utsträckt skattskyldighet i tio år, men i ingångna avtal endast har säkerställt de första fem åren efter flytten.¹⁶⁸⁷ Reglerna skulle sannolikt passera nödvändighetstestet i proportionalitetsprövningen på så sätt att mindre ingripande regler är svårt att föreställa sig.¹⁶⁸⁸

*N-målet*¹⁶⁸⁹ har tolkats som att ett automatiskt uppskov (utsträckt skattskyldighet) kan rättfärdigas med stöd av fördelningsargumentet under förutsättning att inga ytterligare krav ställs.¹⁶⁹⁰

¹⁶⁸⁶ Det ska dock observeras att detta samband ännu inte har accepterats av domstolen, utan endast förslagits av generaladvokat Kokott. Se förslag till avgörande i mål C-470/04 *N*.

¹⁶⁸⁷ Ett annat exempel är fördelningen av beskattningsrätten till aktier i det nordiska avtalet. Sambandet kan inte ses som bibehållet för de värdeökningar som uppstod efter flytten eftersom beskattningsrätten till dessa inte tilldelats utflyttningsstaten.

¹⁶⁸⁸ Se avsnitt 10.4.3.2.

¹⁶⁸⁹ C-470/04 *N*.

¹⁶⁹⁰ Det tidsrelaterade momentet i *N-målet* orsakar dock vissa problem i detta fall. Momentet kan nämligen ses som något motsägelsefullt i förhållande till kravet i proportionalitetsbedömningen (dvs. att även värdeförändringar efter flytt ska beaktas i endera staten). Övervägande skäl talar dock för att reglerna, om de utgör ett hinder, går att rättfärdiga.

Om reglerna är konstruerade som en typ av OL-regel, men där ett automatiskt uppskov medges (uppskovsfallen), bör värdeminskningar efter flytt säkerställas (om så sker i den rent nationella situationen). I dessa fall har utflyttningsstaten begränsat sina anspråk till värdeökningar som uppstod innan flytten. *N*-målet kan dock tolkas som att hindret går att rättfärdiga.

UL-regler torde dock uppfylla såväl ändamåls- som nödvändighetsprövningen. Min slutsats är att båda de fall av UL-regler som diskuteras i avhandlingen torde kunna rättfärdigas.

11.4.3.3 Avslutande kommentarer och slutsatser

Det har i avhandlingen argumenterats för att UL-regler (utsträckt skattskyldighet) inte utgör ett hinder enligt EUF-fördraget. Om så ändå vore fallet bör de kunna rättfärdigas med stöd av argumentet om behovet att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang eller eventuellt med stöd av fördelningsargumentet. Reglerna torde även uppfylla proportionalitetstestet.

Den utsträckta skattskyldigheten för uppskov skulle dock kunna utgöra ett hinder. Om värdeminskning efter flytt beaktas i endera staten torde reglerna gå att rättfärdiga med stöd av fördelningsargumentet (*N*-målet).

11.4.4 Slutsatser och synpunkter för framtiden

Till skillnad från utflyttningsreglerna som tar sikte på en omedelbar beskattning har de avtalsslutande staterna i större utsträckning beaktat UL-regler när de har ingått skatteavtal. En tillämpning av modellavtalet på värdeökningar på aktier begränsar utflyttningsstatens beskattningsanspråk. En sådan begränsning finns inte när det gäller beskattning av fastigheter enligt modellavtalet eller det nordiska avtalet. I det nordiska avtalet säkerställs även utflyttningsstatens beskattningsanspråk på värdeökningar på aktier (fram till flytten). Eventuella dubbelbeskattningar undanröjs i samtliga situationer. Skatteavtalen uppfyller därför de ändamål de är satta att fylla.

När det gäller EU-rätten framstår domstolens praxis i fallen med utsträckt skattskyldighet, till skillnad från omedelbar beskattning, som mer svårtillgänglig. Praxis har dock tolkats som att UL-reglerna inte utgör ett hinder. Detta gäller i vart fall det renodlade fallet av UL-regel (utsträckt skattskyldighet). I uppskovsfallet kan ett hinder föreligga.

Om ett hinder skulle föreligga finns argumentationsutrymme för att rättfärdiga hindret. Det EU-rättsliga rättsläget kan klassificeras som oklart och det vore önskvärt om EU-domstolen i framtiden får möjlighet att ta ställning till fler UL-regler.

11.5 UR-regler

11.5.1 Bakgrund

Den fjärde och sista kategorin avser regler som konstituerar en *utsträckt skattskyldighet för en redan realiserad inkomst*, UR-regler. En sådan regel kan aktualiseras i de fall då exempelvis en egendom har bytts mot en annan (realisation) och ett uppskov har medgivits. Beskattningen av uppskovet sker först när den tillbytta egendomen avyttras, vilket antas ske efter det att den skattskyldige har flyttat ut från landet.

En dubbelbeskattning kan uppstå om inflyttningsstaten exempelvis använder sig av den bortbytta egendomens anskaffningsvärde vid beräkning av kapitalvinsten på den tillbytta egendomen.

På motsvarande sätt som har gjorts i tidigare avsnitt i detta kapitel sammanfattas i detta avsnitt såväl de skatteavtalsrättsliga problemen (11.5.2) som de EU-rättsliga problemen (11.5.3). Avsnittet avslutas med några kommentarer kring de slutsatser som dragits och kring framtida rättsutveckling (11.5.4).

11.5.2 Skatteavtalsrättsliga problem

11.5.2.1 Modellavtalet

I detta och följande underavsnitt sammanfattas huvuddragen av den analys som företagits i avsnitt 4.5 ovan. Återigen blir frågan om realiserade inkomster omfattas av avtalen aktuell.¹⁶⁹¹ Om man företräder uppfattningen att endast de inkomster som uppkommer *efter* det att den skattskyldige har flyttat från landet omfattas av avtalet torde avtalet inte bli tillämpligt på denna typ av regel. Utflyttningsstaten skulle inte behöva beakta skatteavtalen för att bedöma om den har rätt att genomdriva sina skatteanspråk på ett tidigare medgivet uppskov. En eventuell dubbelbeskattning skulle behöva lösas med stöd av institutet om ömse-

¹⁶⁹¹ Se avsnitt 4.3.2.

sidiga överenskommelser efter konsultation enligt artikel 25(3) andra meningen.

Om man däremot företräder uppfattningen att även en tidigare realiserad inkomst bör prövas mot avtalet ska artikel 13(5) i modellavtalet prövas i de fall då egendomen utgörs av aktier. Som nämnts ovan (OR-regler) kan rekvisitet överlåtelse tolkas på olika sätt, med olika resultat som följd.¹⁶⁹² Trots att en underliggande ambition är att de båda staterna ska tolka begrepp i avtalet på samma sätt, sker så inte alltid. Utflyttningsstaten kan tolka rekvisitet överlåtelse som att det avser bytet av egendom. Med en sådan tolkning skulle utflyttningsstaten inte begränsas i sina beskattningsanspråk. Om inflyttningsstaten däremot tolkar rekvisitet överlåtelse som att det tar sikte på den efterföljande avyttringen kan en dubbelbeskattning uppkomma. Båda staterna har med stöd av avtalet beskattat vinsten såsom hemviststat (fast vid två olika tidpunkter). Metodartikeln löser inte denna typ av problem av hemvist-hemvistbeskattning, när det gäller kapitalvinster på aktier.¹⁶⁹³ Även denna regel resulterar i att ett förfarande om ömsesidig överenskommelse efter konsultation bör inledas.

Om den underliggande egendomen utgörs av fast egendom finns en rad tolkningsalternativ. Även i dessa fall är en central fråga vilken överlåtelse-tidpunkt som bör vara styrande. Om exempelvis den centrala överlåtelse-tidpunkten är när ersättningsfastigheten avyttras och denna ligger i inflyttningsstaten (hemviststaten) skulle utflyttningsstatens anspråk enligt artikel 13(5) begränsas.¹⁶⁹⁴

11.5.2.2 Det nordiska avtalet

I det nordiska avtalet finns som nämnts en speciallösning när det gäller aktier. Bestämmelsen finns i artikel 13(7). Jag har i avhandlingen tolkat denna speciallösning som att den enligt ordalydelsen även kan omfatta redan, i utflyttningsstaten, realiserade vinster. En sådan tolkning medför att utflyttningsstaten får beskatta den vinst som uppskovet avser.¹⁶⁹⁵ Om även inflyttningsstaten beskattar det belopp som uppskovet

¹⁶⁹² Se avsnitt 4.5.2.

¹⁶⁹³ Återigen kan en diskussion föras om uttalandena i kommentarerna rörande hemvist-hemvistbeskattning avseende personaloptioner kan användas, se avsnitt 3.4 ovan.

¹⁶⁹⁴ Se avsnitt 4.5.2 (slutet) ovan för flera olika alternativ. Den situation som har behandlats i avhandlingen är att den bortbytta fastigheten låg i utflyttningsstaten och den tillbytta fastigheten i inflyttningsstaten.

¹⁶⁹⁵ Även vid en tillämpning av denna regel kan dock en problematisering avseende rekvisitet överlåtelse göras, se avsnitt 4.5.2 ovan.

avser uppstår en dubbelbeskattning. Metodartikeln skulle kunna tolkas som att inflyttningsstaten får lösa problemet med den dubbla beskattningen genom endera avräknings- eller undantagsmetoden.¹⁶⁹⁶

Om egendomen avser fast egendom uppstår motsvarande problem som vid en tillämpning av modellavtalet. Artikel 13(5) i modellavtalet motsvaras av artikel 13(6) i det nordiska avtalet.

11.5.2.3 Avslutande kommentarer och slutsatser

Återigen blir den mer allmänna frågan huruvida redan realiserade inkomster omfattas av skatteavtalen aktuell. Om UR-reglerna inte behöver prövas mot avtalet kan en dubbelbeskattningssituation inte lösas med stöd av avtalet. För att lösa en sådan situation krävs en ömsesidig överenskommelse efter konsultation.

Om däremot avtalen anses omfatta även realiserade inkomster synes rekvisitet överlåtelse återigen vålla störst tolknings- och tillämpningsproblem. Detta gäller såväl när egendomen avser aktier som när den avser fastigheter. Den svenska lagstiftaren har på senare år ändrat de svenska uppskovsreglerna avseende såväl aktier som fastigheter till att falla inom denna kategori av utflyttningsskatter. I förarbetena till de ändrade reglerna har de skatteavtalsrättsliga aspekterna mer eller mindre lämnats utan kommentarer.¹⁶⁹⁷ På grund av att rekvisitet överlåtelse kan tolkas på olika sätt i de båda avtalsstaterna kan en dubbelbeskattningssituation uppstå. Modellavtalets metodartikel löser inte problemet med s.k. hemvist-hemvistbeskattning av aktier utan en ömsesidig överenskommelse efter konsultation skulle återigen kunna aktualiseras.

När det gäller fast egendom är rättsläget komplicerat och viss förståelse kan hysas för att man i lagstiftningsprocessen mer eller mindre ignorerat problemet.¹⁶⁹⁸ Artikel 13(5) i modellavtalet skulle dock kunna tolkas som att endast inflyttningsstaten får beskatta inkomsten hänförlig till en ersättningsbostad i inflyttningsstaten dit uppskovet indirekt knutits. Återigen är det avgörande rekvisitet överlåtelse.

¹⁶⁹⁶ Se i slutet av avsnitt 4.5.3.

¹⁶⁹⁷ Se exempelvis prop. 2006/07:19 och avsnitt 4.5.2 ovan.

¹⁶⁹⁸ Se föregående fotnot.

11.5.3 EU-rättsliga problem

11.5.3.1 Restriktionsprövning

I detta avsnitt sker en kort summering av den analys som gjorts i avsnitt 8.5 ovan angående frågan om UR-regler utgör hinder för de fria rörligheterna i EUF-fördraget. Inledningsvis kan konstateras att praxis från EU-domstolen rörande dessa regler saknas. Eftersom reglerna precis som UL-regler tar sikte på en utsträckt skattskyldighet har domstolens resonemang i UL-målen inspirerat analysen.

En central fråga när det gäller UR-regler är om den tolkning som redogjorts för ovan, att UL-regler inte får leda till internationell dubbelbeskattning, även gäller för UR-regler. Om så är fallet kan UR-regler utgöra hinder eftersom skatteavtalen inte i alla lägen undanröjer den dubbla beskattningen. Analysen avseende skatteavtalens tillämpning har visat att det är vanligt att så inte sker och att ett förfarande om ömsesidig överenskommelse efter konsultation bör inledas. Huruvida frågan om resultatet av en ömsesidig överenskommelse efter konsultation kan påverka restriktionsprövningen har diskuterats och slutsatsen har dragits att ett sådant förfarande inte kan neutralisera ett hinder.¹⁶⁹⁹

Sammanfattningsvis kan noteras att det får anses oklart huruvida UR-regler utgör hinder eller inte. Mycket av osäkerheten baseras på problematiken kring huruvida en utsträckt skattskyldighet får leda till internationell dubbelbeskattning eller ej och hur en beräkning av den skattepliktiga vinsten ska göras.

11.5.3.2 Rättfärdigandeprövning

I avsnitt 10.5 har frågan om UR-regler kan rättfärdigas analyserats. EU-domstolen har, som nämnts, i dagsläget inte tagit ställning till UR-regler. Vissa slutsatser kan troligtvis dras från praxis rörande OR- och UL-regler.

När det gäller UR-regler har slutsatsen dragits att de eventuellt kan rättfärdigas. Framförallt två grunder för att så ska kunna ske har undersökts. Den första är skattesystemets inre sammanhang. Det inre sammanhanget skulle kunna bestå i att en skatteförmån i form av uppskov medges som kopplas till nackdelen i form av den efterföljande beskattningen vid den faktiska avyttringen. Det inre sambandet måste även

¹⁶⁹⁹ Se avsnitt 8.5.3, avsnitt 7.4.2 och rättsfallet C-311/08 *SGI*.

vara säkerställt externt. Återigen blir en prövning enligt skatteavtalen aktuell. Flera osäkra moment finns i denna prövning.¹⁷⁰⁰

Även fördelningsargumentet har diskuterats. Om skatteavtalen fördelar beskattningsrätten till utflyttningsstaten torde argumentet kunna användas.

Det får dock anses oklart om även värdenedgångar efter flytt på den tillbytta egendomen måste beaktas för att reglerna ska anses proportionerliga. Mot en sådan tolkning talar att inkomsten redan var realiserad i utflyttningsstaten. För en sådan tolkning talar dock att det är vanligt att en skattskyldig som inte flyttar ut kan kvitta den realiserade inkomsten som omfattas av uppskovet mot en eventuell förlust på den tillbytta egendomen. Om en kvittningsmöjlighet ges i den rent nationella situationen finns troligtvis ett sådant krav (även om det inte är helt självklart). Detta krav måste i så fall beaktas för att reglerna ska anses uppfylla proportionalitetstestet.

11.5.3.3 Avslutande kommentarer och slutsatser

Även den EU-rättsliga prövningen av UR-regler är komplicerad. I avhandlingen har flera frågor lyfts fram, vilka är centrala för prövningen om reglerna utgör ett hinder och om de i så fall går att rättfärdiga. Övervägande skäl talar dock för att reglerna i vart fall i vissa situationer torde passera EU-domstolens prövning. Ett exempel på en sådan regel vore om en eventuell värdeminskning på den tillbytta egendomen beaktas på samma sätt för den som flyttar ut (reducering av skattepliktigt uppskovsbelopp) som för den som bor kvar. En sådan regel skulle antagligen inte ens utgöra ett hinder, eftersom någon olikbehandling inte förekommer.

11.5.4 Slutsatser och synpunkter för framtiden

Det har i avhandlingen genomgående visat sig att stater använder sig mer och mer av UR-regler i sin nationella lagstiftning i tron att dessa inte utgör hinder enligt EUF-fördraget. Det förefaller dock som att ytterligare förtydliganden på området vore nödvändiga, även om tolkningen på det hela taget förefaller rimlig. Precis som när det gäller UL-regler vore det önskvärt om denna typ av regel kom under domstolens

¹⁷⁰⁰ Se avsnitt 10.5.3.2 och avsnitt 4.5.

prövning. Dessvärre synes de mål som i dagsläget har initierats av kommissionen röra OL- och OR-regler.¹⁷⁰¹

Ett stort problem med UR-regler är, handräckningsdirektivet till trots, svårigheten att kontrollera när kravet på skattebetalning ska aktualiseras. En skatte kredit i form av ett uppskov kan mycket lätt bli en permanent skattebefrielse om inte kontrollen upprätthålls. Skatteverket fick i 2009 års budget ett extra anslag om 25 miljoner kr för att förbättra den internationella skattekontrollen.¹⁷⁰² De ackumulerade uppskovsbeloppen för bostäder uppgick år 2008 till 216 miljarder kronor, vilket motsvarar en skatteskuld på ca 50 miljarder. Antalet uppskov vid bostadsbyten ökade under åren 2000–2008 med 600 %.¹⁷⁰³ Av de 216 miljarderna utgör ca 1,3 miljarder kronor uppskovsbelopp där den skattskyldige har flyttat utomlands.¹⁷⁰⁴ När det gäller uppskov vid andelsbyten och framskjuten beskattning fanns vid samma tidpunkt uppskov motsvarande cirka 18 miljarder kronor, varav 257 miljoner kronor avsåg sådana uppskov där den skattskyldige flyttat utomlands.¹⁷⁰⁵ De uppskovsbelopp som är hänförliga till kapitalvinster för skattskyldiga som flyttat utomlands uppgick således till ca 1,5 miljard kronor, vilket torde motsvara ett potentiellt skattebortfall på 354 miljoner kronor.¹⁷⁰⁶

Mot bakgrund av detta framstår det som märkligt att lagstiftaren, när UR-regler skapats avseende aktier och bostäder de senaste åren, inte har analyserat skatteavtalens tillämplighet i förarbetena. De skatteavtalsrättsliga frågorna i förhållande till UR-regler är svåra. I flera fall kan institutet för ömsesidiga överenskommelser bli aktuellt, vilket inte är tillfredsställande – varken för den skattskyldige eller för staten. Analysen i avhandlingen visar att det finns många tolknings- och tillämpningsproblem. Ytterligare forskning och fördjupning på detta område vore önskvärd.

¹⁷⁰¹ Se avsnitt 6.10.2 och 6.10.3.

¹⁷⁰² Prop. 2008/09:1 utgiftsområden 3 s. 18.

¹⁷⁰³ RiR 2009:3 s. 14. Dessa 50 miljarder kronor kan sättas i relation till den årliga skatteinkomsten på 906 miljarder kronor för år 2008. De 50 miljarderna är dock till skillnad från de årliga skatteinkomsterna en ”engångsintäkt” – under förutsättning att de kan drivas in.

¹⁷⁰⁴ SOU 2009:33 s. 112.

¹⁷⁰⁵ SOU 2009:33 s. 114 f.

¹⁷⁰⁶ Den höga siffran till trots torde den endast utgöra 0,03% av de totala skatteintäkterna för staten.

11.6 Några avslutande ord om framtida rättsutveckling

När det gäller den omedelbara beskattningen har analysen i avhandlingen bekräftat det förfarande som flera medlemsstater påbörjat runt om i EU. Den omedelbara beskattningen är svår att förena med EUF-fördragets krav på fri rörlighet. Flera oklara frågor finns dock kvar. Besvarandet av dessa kanske skulle kunna leda till att en omedelbar beskattning inte är utesluten i alla avseenden. Det framstår i dagsläget som oklart om dessa frågor kommer att besvaras, eftersom många stater ändrar de för närvarande hindrande reglerna. Ett mål avseende OL-regler för bolag anhängiggjordes vid EU-domstolen i januari 2010.¹⁷⁰⁷ Ett än mer intressant fall som förhoppningsvis kommer att prövas är de portugisiska reglerna om omedelbar beskattning för individer som kommissionen har begärt att Portugal ska ändra.¹⁷⁰⁸ Eventuellt kan reglerna klassificeras som OR-regler.

Analysen i avhandlingen kan anses stödja den trend av lagändringar som förekommer runt om i EU. Omedelbar beskattning torde utgöra ett förbjudet hinder enligt EUF-fördraget. Detta innebär att EUF-fördraget begränsar regler som tar sikte på omedelbar beskattning.¹⁷⁰⁹

När det gäller den utsträckt skattskyldigheten finns större möjligheter att argumentera för att dessa inte utgör hinder enligt EUF-fördraget. Flera svåra frågor kvarstår dock för domstolen att besvara innan rättsläget kan ses som tillfredsställande ur ett perspektiv där krav på förutsebarhet ställs. De mål som i dagsläget har initierats av kommissionen och som ännu inte har avgjorts rör omedelbar beskattning avseende såväl realiserade som latent inkomster.¹⁷¹⁰ Några mål rörande utsträckt skattskyldighet är, vad jag vet, inte på väg upp till prövning. En stillsam förhoppning är dock att de underliggande mönster och principer som varit vägledande i kategoriseringen kanske kan leda till att slutsatser kan dras från de kommande fallen. Frågan på vilket sätt som skillnaden mellan om inkomsten är realiserad eller latent har betydelse vore intressant att få besvarad. Om ett sådant förtydligande

¹⁷⁰⁷ C-38/10 *Kommissionen mot Portugal*.

¹⁷⁰⁸ Se avsnitt 6.10.3 ovan och IP/09/1635.

¹⁷⁰⁹ Systemrationaliteten mellan den nationella rätten och EU-rätten kan inte anses uppfyllt i dessa situationer. Se fotnot 15 ovan.

¹⁷¹⁰ Se avsnitt 6.10.2 och 6.10.3.

görs, kanske det även kan utgöra vägledning vid bedömningen av de båda kategorierna av utsträckt skattskyldighet.

Skatteavtalens inverkan på såväl restriktionsprövningen som rättfärdigandeprövningen är synnerligen intressant och utvecklas successivt av domstolen. Interaktionen mellan de olika rättsområdena är ett viktigt område för fortsatt forskning. Som framkommit i avhandlingen inverkar skatteavtalsrättsliga bedömningar på EU-rätten, varför båda dessa områden utgör en naturlig del i framtida forskning.

En vanlig lösning är att regler som tar sikte på omedelbar beskattning finns kvar i förhållande till tredje länder. Även här kommer den skatteavtalsrättsliga delen in i bilden. Både när det gäller en beskattning enligt OL-regler som när det gäller en beskattning enligt OR-regler blir resultatet ofta att en ömsesidig överenskommelse efter konsultation behöver träffas. Den skattskyldige har inget inflytande i en sådan process och rättsläget kan klassificeras som högst otillfredsställande. Ytterligare åtgärder behövs på detta område. Dessa bör främst åtgärdas genom bilaterala avtalsförhandlingar med andra stater vid omförhandlingar av avtal eller genom ömsesidiga överenskommelser i preventivt syfte.

Den skatteavtalsrättsliga regleringen av UL-reglerna får anses ändamålsenlig. Detsamma kan dock inte sägas om UR-reglerna. Även om lagstiftaren har undvikit att kommentera de tolknings- och tillämpningsproblem som uppkommer så innebär det inte att de inte finns. En fortsatt forskning på området borde koncentreras kring de skatteavtalsrättsliga problem som har identifierats i denna avhandling. En slutsats man kan dra när det gäller skatteavtalens tillämplighet på tre av kategorierna (OL-, OR- och UR-regler) är att de inte uppfyller kravet på ändamålsrationalitet.¹⁷¹¹ Ändamålet med skatteavtalen är (bland annat) att undvika dubbelbeskattning. Detta ändamål kan inte anses uppfyllt på ett rationellt sätt, eftersom situationerna kräver att ömsesidiga överenskommelser ingås.

Exempel på lösningar på några av de i avhandlingen uppmärksammade problemen kan nämnas. En sådan åtgärd skulle, som nämnts, kunna vara att ömsesidiga överenskommelser efter konsultation sluts i preventivt syfte när det gäller den omedelbara beskattningen i förhållande till länder utanför EES-området. Dessa måste inte ske för varje individ för sig utan kan göras för att tydliggöra den tolkning som ska

¹⁷¹¹ Se fotnot 14 ovan.

ske vid en tillämpning av aktuellt avtal, enligt behöriga myndigheter (generell tolkningsöverenskommelse). Andra alternativ är att motsvarigheten till den "utpekandepincip" som införts gällande personaloptioner i modellavtalet införs för kapitalökningar.¹⁷¹² Detta skulle kunna vara en möjlighet för OECD vid kommande uppdateringar av kommentarerna. Även de oklarheter som gäller UR-regler och skatteavtal bör undersökas vidare.

Om syftet med utflyttningsskatter avseende exempelvis omedelbar beskattning inte kan uppfyllas bör de tas bort. Att så successivt sker inom EU framstår som klart. Så bör kanske även ske i förhållande till andra stater om de skatteavtalsrättsliga problemen inte löses. Ett avskaffande av UR-regler är också en möjlighet. Om ett sådant alternativ väljs måste uppskovssystemen i nationell rätt naturligtvis också avskaffas, för att uppfylla de EU-rättsliga kraven på likabehandling. I dagsläget cirkulerar åtskilliga förslag som skulle kunna lösa flera av de problem som har identifierats i avhandlingen.¹⁷¹³ Syftet med avhandlingen har dock inte varit att kommentera dessa förslag utan endast att identifiera och kritiskt analysera några av de rättsliga problem som uppstår pga. utflyttningsskattning av kapitalökningar för individer. Syftet har uppnåtts dels genom att visa på vilka sätt som skatteavtalen och EU-rätten begränsar de anspråk som ställs i nationell rätt, dels genom att visa på vilka typer av problem och frågor som rättstillämparen och lagstiftaren ställs inför vid en tolkning och tillämpning av de olika rättsområdenas regelmateria på utflyttningsskatter. I detta avslutande kapitel har endast några av dessa problem nämnts.

¹⁷¹² Se avsnitt 3.4 ovan. Se även Pistones förslag på fördelning, fotnot 1659 ovan i detta kapitel.

¹⁷¹³ Se exempelvis Lodin, S-O., SN 2009 s. 114–121 om en schablonbeskattning av kapitalinkomster och Sjöblom, H.P., Fondskatteutredningen, s. 1–58.

Summary

Part I Emigration taxes

Chapter 1 General introduction

The objective of this thesis is to identify and critically analyze some of the problems which arise due to emigration taxes on capital gains for individuals in relation to tax treaty law and EU law. An emigration tax is an income tax rule which applies when an individual transfers residence from a state and becomes a resident of another country. The transfer of residence can bring different tax rules into force which can lead to different tax consequences. It is these consequences that are analyzed in the thesis. Often, the main reason for introducing emigration taxes is to protect the tax base of the emigration state.

Taxation based on emigration leads to several problems. First, emigration taxes often lead to double taxation. Taxation will occur in both the state of emigration and in the new state of residence. An important question is therefore whether the double tax conventions will eliminate the double taxation. Secondly, the tax rules can be questioned from an EU perspective. They may constitute restrictions to the freedoms of the TFEU¹⁷¹⁴. If restrictions are at hand, the questions arise whether they can be justified or whether they are to be considered prohibited restrictions. These and several other questions are discussed in the thesis. The result of the analysis could be of great importance to legislators, judges, the tax authorities and taxpayers.

Delimitations are made to emigration taxes on income from capital gains for individuals. The capital gains that are analyzed are gains on shares and on immovable property situated in the state of emigration.

After having defined the term “emigration tax”, a discussion regarding the categories of emigration taxes takes place. A discussion *pro et contra* of the concept of categories is made. This discussion results in the conclu-

¹⁷¹⁴ The Treaty on the Functioning of the European Union.

sion that the problems in the thesis will be discussed in relation to categories instead of specific national rules. Categories are preferable due to the speed of the development in this area as well as the fact that categories make it easier to compare different solutions with one another.

The point of departure regarding the categorization is taken from the categories presented by Betten in 1998.¹⁷¹⁵ I have found that there are two questions that are of specific interest: First, when is the tax levied; at exit or at a later time? Secondly, has the taxable event occurred at the day of emigration, i.e. is the income realized or unrealized? These two questions lead to four different categories: 1) exit taxes on latent (unrealized) income; 2) exit taxes on realized income; 3) trailing taxes¹⁷¹⁶ on latent (unrealized) income; and 4) trailing taxes on realized income.

(I) Is the tax levied at the day of emigration? (II) Has the taxable event occurred at the day of emigration?	(II) No, Latent Income (unrealized)	(II) Yes, Realized income
(I) Yes, Exit taxation (exit tax)	Exit tax on latent income (EL-rule)	Exit tax on realized income (ER-rule)
(I) No, Trailing taxation (trailing tax)	Trailing tax on latent income (TL-rule)	Trailing tax on realized income (TR-rule)

Table showing four different categories of emigration tax rules.

¹⁷¹⁵ Betten, R., 1998 pp. 11–35.

¹⁷¹⁶ An extended income tax liability is at hand. In this English version of the text I use the term “trailing tax” as a synonym for “extended income tax liability”. The reason for this is because of the abbreviations. If the term “extended income tax liability” were to be used, the abbreviations for both of the words “exit” and “extended” would begin with the letter “E” which would make no sense.

The first category, above, deals with *exit tax on a latent income (EL-rules)*. A latent income is an income which is unrealized, i.e. the “normal” time of the taxable event has not yet occurred. The emigration, however, triggers the taxable event which means that an exit tax is levied at the time of departure.¹⁷¹⁷ This type of emigration tax was previously quite common within the EU. Due to the case law of the Court of Justice of the European Communities,¹⁷¹⁸ these rules have been amended since the Court would most likely hold them to be incompatible with the freedoms guaranteed in the TFEU.

The second category concerns *exit tax on realized income (ER-rules)*. In the Swedish Income Tax Act (ITA) there are several rules which fall within this category. One of these rules is the rule on exchange of shares. According to the ITA, an exchange of shares is a taxable event. The gain is realized but the taxation of the gain is postponed until the new shares are sold or until the taxpayer emigrates to a country outside the EEA area. The emigration is, however, regarded as a taxable event according to the rules in this case and an exit tax will be levied.

The third category deals with *trailing taxes on latent income (TL-rules)*. No exit taxation is triggered by these rules. Instead, an extended income tax liability is imminent. In the Swedish ITA there are at least two rules which would fall within this category. The first is the rule on trailing tax due to essential ties to Sweden after emigration.¹⁷¹⁹ The second rule is the rule regarding extended income tax liability on shares after emigration, also known as the ten-year rule.¹⁷²⁰ The time when the tax is levied and the time when the taxable event occurs are the same in these situations, i.e. when the property/shares are sold.

The fourth and final category deals with *trailing taxes on realized income (TR-rules)*. This category is, however, rather new, as are the rules which fall within it. The conclusion has been drawn that this is a category which will expand and which will include more and more tax rules in the future. One of the rules that fall within this category will be mentioned in this context, i.e. the rule on deferment of taxation of the

¹⁷¹⁷ See for instance the French exit tax rules in C-9/02 *Lasteyrie*.

¹⁷¹⁸ Also referred to below as the Court, or the Court of Justice.

¹⁷¹⁹ Chapter 3 § 7 ITA. Examples of such essential ties are where a person keeps a house for permanent residence in Sweden or where a person has substantial economic interests in Swedish business.

¹⁷²⁰ Chapter 3 § 19 ITA.

capital gain tax on the sale of a permanent home. The gain is realized but the taxation is deferred until the new home is sold.¹⁷²¹ This rule was introduced in 2007 when the Court of Justice held that the earlier rule was an unjustified restriction on the free movement within the EU.¹⁷²²

After these four categories have been analyzed, some administrative rules are discussed. The administrative rules are often used in combination with emigration taxes. For example, there are rules that state that the person who emigrates must complete an extra income tax return in order to be taxed in accordance with a trailing tax instead of an exit tax. These administrative rules are discussed in part III in relation to EU law.

The thesis is divided into four parts. The first part consists of the introductory chapter. The second part deals with tax treaty law and the third part with EU law. The fourth part of the thesis is the concluding chapter in which a comparison is made in relation to national law (the four categories), tax treaty law and EU law.

Part II Tax treaty law

Chapter 2 Introduction and the point of departure

In the second chapter, I discuss the objectives of the conventions, the material used in the thesis, the relationship between tax conventions (international law) and national law, methods of interpretation and the problem of conflicting norms.

As a starting point I use the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (MC) as well as the Nordic Multilateral Income and Capital Tax Convention (NTC) for my analysis. In addition, I use other treaties as examples for different solutions.

Chapter 3 Tax treaty methodology

Several important questions arise in relation to the application of tax conventions to emigration taxes. Some of these are addressed in the third chapter. A few of these will be mentioned in this context. The problems are identified in relation to the following three areas: 1) the

¹⁷²¹ Chapter 47 § 5 ITA.

¹⁷²² C-104/06 *Commission vs. Sweden*.

applicability of the tax treaty; 2) the distributive rules; and 3) the methods used to eliminate double taxation.

Article 13 of the MC and Article 13 of the NTC are discussed due to the fact that they regulate the allocation of taxing rights to capital gains. Article 13(5) of the MC states that:

Gains from the alienation of any property [shares], other than that referred to in paragraphs 1, 2, 3 and 4, shall be taxable only in the Contracting State of which the alienator is a resident.

The terms analyzed in article 13(5) of the MC are: *gains*, *alienation* and *property*. In the Nordic Convention the term *derived* is used. Thus, this term is also discussed. I have attempted to use an interpretation method based on the Commentary to the Model Convention (international interpretation approach). Several interesting questions have arisen. First, whether latent income can be regarded as *gains* in Article 13(5). A second question is if an emigration can be regarded as *alienation*. Thirdly, does the term *derived* in the Nordic Convention have any meaning of its own or is it only a linguistic choice of word? The term *derived* is also analyzed in relation to Article 21 of the MC¹⁷²³ on other income. The expression *not dealt with in the foregoing articles of the Convention*, in Article 21, is also analyzed.

Chapter 4 Tax treaties and emigration taxes on capital gains

In Chapter 4, the four categories of rules, EL-, ER-, TL- and TR-rules, are analyzed in relation to the MC and the NTC. The conclusion may be drawn that the treaties are not concluded with emigration taxes in mind. This is at least true for the EL-, ER- and TR-rules. When applying the conventions to these categories of rules, several questions remain unanswered by the conventions.

Two of the most interesting questions that arise are: 1) Does an exit taxation in the emigration state qualify under the application of the tax treaties at all, or does it fall outside the scope of the convention? If it does qualify under the application of the tax treaty, can it be seen as a contradiction to the exclusive right to tax given to the new state of residence in, for instance, Article 13(5) of the MC; and 2) Are already

¹⁷²³ Article 22 of the NTC.

realized incomes in the emigration state covered by tax treaties, or is it only income that arises after the emigration that is covered? The answer to these two questions seems essential. If the treaties *cannot* be applied to the above mentioned emigration rules, a double taxation of the income will most likely occur. I have come to the conclusion that in some of these cases, a mutual agreement procedure (MAP) may be initiated (Article 25(3) of the MC, second sentence). If, however, the convention *can* be applied, I have drawn the conclusion that it will not solve the problem of double taxation. Even in this case a MAP may be initiated.¹⁷²⁴ The conclusion can be drawn that the two questions referred to above are not that essential after all. A MAP is not a satisfactory solution for solving a situation of double taxation. There are no guarantees that a MAP will be concluded between the competent authorities of the Contracting States. Nor are there any guarantees that it would solve the difficulties and doubts arising from the interpretation or application of the Convention.

There is a special solution contained in the NTC, which can be interpreted in a way that some of the problems that occur when applying the MC would not occur when applying the NTC. However, the situation is still unsatisfactory. Even when the specific solution in the NTC is used, the objective to eliminate double taxation is not always fulfilled.

Part III EU Law

Chapter 5 Introduction and point of departure

In the third part of the thesis, EU law and its impact on the national law is considered. Even questions in relation to the interaction between tax treaty law and EU law are identified and analyzed. This part of the thesis is based mainly on the case law of the Court of Justice. The case law of the Court has increased rapidly over the past five years. During this period, one can see that the Court has changed its way of reasoning. Nowadays, the Member States do in fact, according to the Court, have the possibility to justify restrictive measures. Once in a while, the Court even holds that the national law cannot be regarded as a restriction at all. For the purposes of the thesis, the Court's way of reasoning

¹⁷²⁴ See Article 25(3) MC, second sentence.

has been divided into two parts. This is also reflected in the disposition of the thesis. First, the Court analyzes whether there is a restriction and secondly, it analyzes whether the restriction can be justified. The first question is discussed in Chapters 7 and 8 of the thesis. The second question is discussed in Chapters 9 and 10. Before these questions are addressed, some case law on emigration taxation is discussed in Chapter 6.

Chapter 6 EU law and emigration taxes

In Chapter 6, I briefly summarize the seven cases from the Court of Justice that deal with emigration taxes. The cases in question are C-9/02 *Lasteyrie*, C-513/03 *van Hilten*, C-470/04 *N*, C-345/05 *Commission vs. Portugal*, C-104/06 *Commission vs. Sweden*, C-522/04 *Commission vs. Belgium* and C-269/07 *Commission vs. Germany*. In the second part of the chapter I place these cases into my four categories. It can, for example, be mentioned that the *Lasteyrie* case deals with EL-rules and *van Hilten* with TL-rules.

Chapter 7 The Court of Justice and the restriction analysis

The test as to whether a national rule is regarded as a restriction may be analyzed in accordance with two steps: 1) a cross-border situation is identified which is covered by a freedom in the TFEU; and 2) a comparison is made between the cross-border situation and the situation which involves only one state. If this comparison leads to the negative treatment of the cross-border situation, there is a restriction. In the analysis, several questions are raised. One of these is whether an overall or per country approach is used in the restriction analysis.

The fact that tax treaties can have an impact on the restriction analysis is also discussed in this chapter. The Court of Justice has stated that tax conventions can neutralize the negative effect of a national rule. If this is at hand, there is no restriction.¹⁷²⁵

¹⁷²⁵ See, for example, the cases C-379/05 *Amurta*, C-170/05 *Denkavit* and C-265/04 *Bouanich*.

Chapter 8 Are emigration taxes on capital gains restrictive?

In Chapter 8, I analyze whether the four categories of emigration taxes are to be considered restrictions according to the TFEU. The additional administrative rules that are sometimes used in combination with emigration taxes are also discussed. The study shows that both categories of exit taxes are to be considered restrictions.

The case law from the Court of Justice regarding trailing taxes is not as clear as the case law regarding exit taxes. Two questions of importance are, first, whether there is a requirement to eliminate international double taxation; and secondly, whether there is a requirement to calculate the income in exactly the same manner as in a non cross-border case.¹⁷²⁶ Depending on the answer to these questions, there may be a difference regarding the TL- and TR-rules. When states conclude tax conventions, TL-rules are often included in the conventions. This is not true where it concerns TR-rules (see Chapter 4, above). In the thesis, I have argued that in some cases TL-rules do not constitute a restriction. In some cases, however, they may be considered a restriction, depending on the question of calculation, mentioned above. The same applies for TR-rules. The administrative rules are, however, considered restrictions, due to the fact that only the person moving cross-border is affected by these rules.

Chapter 9 The Court of Justice and the *rule of reason* doctrine

The case law of the Court of Justice regarding the *rule of reason*-doctrine is analyzed in Chapter 9. At least four different arguments have been accepted by the Court according to this doctrine. The arguments are: 1) the effectiveness of fiscal supervision; 2) the prevention of abuse; 3) the coherence of the fiscal system; and 4) the balanced allocation of the taxing rights between the states. According to the so called *Marks & Spencer* doctrine, these arguments may be combined with one another. If an obstacle to the freedoms is to be justified, the rule cannot go beyond what is necessary in order to attain the general

¹⁷²⁶ International double taxation in itself is not normally to be considered a restriction. See, for example C-513/04 *Kerckaert*.

interest (one of the four arguments mentioned above). This is called the proportionality test.

Chapter 10 Can emigration taxes on capital gains be justified?

In the tenth chapter, the question whether the four categories of emigration taxes (if they were to be considered restrictions) can be justified according to the *rule of reason* doctrine is discussed. The analysis shows that the argument of the coherence of fiscal supervision and the argument of the balanced allocation of the taxing rights between the states in combination with the fact that the individual was a resident in the emigrating state during the period when the capital gain arose are the two most successful arguments. The two categories of exit taxes will not, however, pass the proportionality test. The two categories of trailing taxes may pass this test, at least in some cases. The same applies in regard to some of the administrative rules.

Part IV Summary and conclusions

Chapter 11 Final comments

In the final chapter of the thesis, a summary is made regarding the different categories of emigration taxes. A comparison is made in relation to tax treaty law and EU law.

EL-rules: It is obvious that exit tax rules have not been regarded when most tax conventions have been concluded. Several problems in the application and interpretation of the MC arise. Whether one applies the conventions or not, the result seems to be the same; a MAP according to Article 25(3) of the MC must be initiated. This is not a satisfactory solution. The emigration state will not lose its right to tax an income according to an EL-rule when applying (or not applying) a convention based on the MC.

An EL-rule does constitute a prohibited restriction according to the case law of the Court of Justice. Due to this, many Member States change their EL-rules in order to be in compliance with EU law. Some states do, however, keep the rules in relation to countries outside the

EU/EEA area. In these cases, the tax treaty problems identified above will still occur.

ER-rule: Where it concerns ER-rules, similar problems in relation to tax treaties arise as those identified for EL-rules, above. Both categories of income raise the question whether the treaty is applicable on exit taxes. Another question raised by an ER-rule is whether realized incomes are covered. In the literature, the position is sometimes taken that only income that arises after the emigration is covered by the treaty. The study shows that the answers to these questions are of less importance, because a MAP will most likely be necessary in any case.

An ER-rule is also most likely to be regarded as a prohibited restriction. The question whether a MAP can neutralize a restriction has been discussed. The C-311/08 *SGI*-case can be interpreted in a way that a MAP cannot neutralize a restriction. The grounds of justification concerning the coherence of the tax system and the balanced allocation of the taxing rights have been discussed. The finding is, as mentioned, that an ER-rule is most likely considered a prohibited restriction according to the TFEU.

TL-rules: When the TL-rule deals with capital gains on shares Article 13(5) of the MC will allocate the exclusive right of taxation to the new state of residence. This means that the emigration state will not be able to tax according to the rule. Due to this, a special solution has been chosen in the NTC, which also allows the former state of residence to tax the gains that arose when the taxpayer had his residency in that state. The double taxation which may occur will be eliminated by Article 25 of the NTC.

It is argued in the thesis that a TL-rule does not constitute a restriction in some cases. However, in others it may be considered restrictive and the possibility to justify such restriction is discussed. The conclusion made is that such restriction can most likely be justified on the grounds of public interest, such as the cohesion of the tax system or the balanced allocation of the taxing rights. The rules may even pass the proportionality test.

TR-rules: The rules attributed to the category of TR-rules are growing in number. Considerable problems with tax treaty law have been identified in this thesis. Just like when it comes to the other categories of emigration taxes, double taxation can arise. One problem is how the prerequisite of alienation shall be interpreted. Which point in time is most important? Is it the time when alienation in the context of an ex-

change of property takes place, or is it the time when the received property is alienated? Which alienation should be taken into consideration? The conclusion is, once again, that a MAP ought to be initiated as the only possibility for eliminating the double taxation.

Whether or not a TR-rule constitutes a restriction is a difficult question. It all comes down to whether the Court of Justice demands that an international double taxation must be eliminated or not and if there is a requirement attached to the calculation of the tax. If a TR-rule is considered a restriction, I have argued that it could be justified in some cases. The grounds used could be the fiscal cohesion of the tax system or the balanced allocation of taxing rights. To be able to justify the restriction, the emigration state probably must make sure that a decrease in the value of the received property after emigration is taken into account, either in the emigration state or in the new state of residence.

Several problems have been identified and critically analyzed in the thesis. Solutions to the problems have not been discussed in detail, since they fall outside the scope of the study.

Further research in this area should focus on the tax treaty aspects of emigration taxation, and on solutions which can eliminate double taxation. The study shows that tax treaties influence both the restriction analysis as well as the justification process made by the Court of Justice in an EU law context. This is also an important area for further research, not only in relation to emigration taxes but overall.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck mm

Europeiska Unionen

Resolutioner från rådet

Council Resolution on coordinating exit taxation, 2911th ECONOMIC and FINANCIAL AFFAIRS, Brussels, 2 December 2008. (cit. Rådets resolution 2008-11-26).

Dokument från kommissionen

KOM(2006)824 slutlig, Meddelande från kommissionen till Rådet, Europaparlamentet och Europeiska Ekonomiska och Sociala Kommittén, Skattemässig behandling av förluster i gränsöverskridande situationer, 2006-12-19.

KOM(2006)825 slutlig, Meddelande från kommissionen till Rådet, Europaparlamentet och Europeiska Ekonomiska och Sociala kommittén, Utflytningsbeskattning och behovet av samordning av medlemsstaternas skattepolitik, 2006-12-19.

KOM(2007)785 slutlig, Meddelande från kommissionen till Rådet, Europaparlamentet och Europeiska Ekonomiska och Sociala kommittén, om tillämpning av åtgärder för att motverka missbruk i fråga om direkt beskattning – inom EU och i förhållande till tredjeland, 2007-12-10.

KOM(2009)29 slutlig, Förslag till Rådets Direktiv om administrativt samarbete i fråga om beskattning (framlagt av kommissionen), 2009-02-02.

Kommissionens workshop: EC Law and Tax Treaties, (2005-07-05), http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/double_

taxation_conventions/workshop/index_en.htm (2009-09-29). (cit. kommissionens workshop 2005).

Sverige

Propositioner

Prop. 1975:104 om förslag till ny bokföringslag m.m.

Prop. 1978/79:54 om ändrade regler för uppskov med beskattning av realisationsvinst, m.m.

Prop. 1982/83:144 om utvidgningen av skattskyldighet i Sverige för aktievinster, m.m.

Prop. 1983/84:19 om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige, Danmark, Finland, Island och Norge.

Prop. 1984/85:175 om nya bosättningsregler i skattelagstiftningen samt nya regler vid beskattning av lön vid utlandstjänstgöring.

Prop. 1989/90:33 om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna.

Prop. 1989/90:110 om reformerad inkomst- och företagsbeskattning.

Prop. 1992/93:3 om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Tyskland.

Prop. 1992/93:177 om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Estland.

Prop. 1993/94:7 om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Litauen.

Prop. 1993/94:45 om uppskofsregler vid bostadsbyte m.m.

Prop. 1993/94:50 Fortsatt reform av företagsbeskattningen.

Prop. 1995/96:10 Års- och koncernredovisning.

Prop. 1995/96:121 Vissa bestämmelser om tillämpning av dubbelbeskattningsavtal.

Prop. 1996/97:44 Dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna.

Prop. 1997/98:133 Beskattning av personaloptioner.

Prop. 1997/98:135 Dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Madagaskar m.m.

Prop. 1998/99:15 Omstruktureringar och beskattning.

Prop. 2003/04:10 Ändrade regler för CFC-beskattning.

Prop. 2006/07:19 Ändrade regler för uppskov med kapitalvinst vid avyttring av privatbostad.

Prop. 2007/08:12 Vissa kapitalskattefrågor.
Prop. 2007/08:27 Avskaffad statlig fastighetsskatt, mm.
Prop. 2007/08:146 Ändring i det nordiska skatteavtalet.
Prop. 2007/08:152 Slopade avskattning för personaloptioner.
Prop. 2008/09:1 Budgetproposition för 2009, Förslag till statsbudget för 2009, finansplan och skattefrågor m.m.
Prop. 2009/10:24 Beskattning av andelsbyten vid utflyttning.
Prop. 2009/10:39 Anstånd med inbetalning av skatt i samband med uttagsbeskattning, m.m.

Betänkanden, utredningar mm

SOU 1997:75 Beskattning av utomlands bosatta.
SOU 2003:12 Beskattning av utomlands bosatta. Betänkande av SINK-utredningen.
Ds 2006:23 Slopade avskattning av personaloptioner.
SOU 2008:80 Beskattningstidpunkten för näringsverksamhet.
SOU 2009:33 Skatterabatt på aktieförvärv och vinstutdelningar.
RiR 2009:3 Skatteuppskov – Regeringens redovisning av bostadsuppskov och pensionssparavdrag.
2009/10:SkU16 Beskattning av andelsbyten vid utflyttning.

Övrigt

Sveriges överenskommelser med främmande makter (SÖ 1975:1) Nr. 1
Wienkonventionen om traktaträtten, Wien den 23 maj 1969. (cit. Wienkonventionen).

Rättsfall

EU-domstolen

Rättsfallen refereras med mål nummer och smeknamn (*kursiv text*) i fotnoterna.

Rättsfall från EU-domstolen

26/62 Domstolens dom den 5 februari 1963. NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos mot Nederländska skatteförvaltningen. (*Van Gend en Loos*), Rättsfallsamling svensk specialutgåva s. 161
6/64 Domstolens dom den 15 juli 1964. Flaminio Costa mot E.N.E.L. (*Costa v. Enel*), Rättsfallsamling svensk specialutgåva s. 211

- 11/70 Domstolens dom den 17 december 1970. Internationale Handelsgesellschaft mbH mot Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel. (*Internationale Handelsgesellschaft*), Rättsfallssamling 1970 s. 1125
- 8/74 Domstolens dom den 11 juli 1974. Procureur du Roi mot Benoît och Gustave Dassonville. (*Dassonville*), Rättsfallssamling 1974 s. 837
- 33/74 Domstolens dom den 3 december 1974. Johannes Henricus Maria van Binsbergen mot Bestuur van de Bedrijfsvereniging voor de Metaalnijverheid. (*van Binsbergen*), Rättsfallssamling 1974 s. 1299
- 41/74 Domstolens dom den 4 december 1974. Yvonne van Duyn mot Home Office. (*van Duyn*), Rättsfallssamling 1974 s. 1337
- 120/78 Domstolens dom den 20 februari 1979. Rewe-Zentral AG mot Bundesmonopolverwaltung für Branntwein. (*Cassis de Dijon*), Rättsfallssamling 1979 s. 649
- 270/83 Domstolens dom den 28 januari 1986. Europeiska gemenskapernas kommission mot Franska republiken. (*Avoir fiscal*), Rättsfallssamling 1986 s. 273
- 81/87 Domstolens dom den 27 september 1988. The Queen mot H. M. Treasury and Commissioners of Inland Revenue, ex parte Daily Mail and General Trust plc. (*Daily Mail*), Rättsfallssamling 1988 s. 5483
- C-62/88 Domstolens dom den 29 mars 1990. Republiken Grekland mot Europeiska gemenskapernas råd. (*Tjernobyl*), Rättsfallssamling 1990 s. I-01527
- C-175/88 Domstolens dom (femte avdelningen) den 8 maj 1990. Klaus Biehl mot Administration des contributions du grand-duché de Luxembourg. (*Biehl*), Rättsfallssamling 1990 s. I-01779
- C-6/90 och C-9/90 Domstolens dom den 19 november 1991. Andrea Francovich och Danila Bonifaci m.fl. mot Italienska republiken. (*Francovich*), Rättsfallssamling 1991 s. I-05357
- C-204/90 Domstolens dom den 28 januari 1992. Hanns-Martin Bachmann mot Belgiska staten. (*Bachmann*), Rättsfallssamling 1992 s. I-00249
- C-300/90 Domstolens dom den 28 januari 1992. Europeiska gemenskapernas kommission mot Konungariket Belgien, Rättsfallssamling 1992 s. I-00305

- C-112/91 Domstolens dom den 26 januari 1993. Hans Werner mot Finanzamt Aachen-Innenstadt. (*Werner*), Rättsfallssamling 1993 s. I-00429
- C-267/91 och C-268/91 Domstolens dom den 24 november 1993. Brottmål mot Bernard Keck och Daniel Mithouard. (*Keck*), Rättsfallssamling 1993 s. I-06097
- C-330/91 Domstolens dom den 13 juli 1993. The Queen mot Inland Revenue Commissioners, ex parte Commerzbank AG. (*Commerzbank*), Rättsfallssamling 1993 s. I-04017
- C-1/93 Domstolens dom den 12 april 1994. Halliburton Services BV mot Staatssecretaris van Financiën. (*Halliburton*), Rättsfallssamling 1994 s. I-01137
- C-279/93 Domstolens dom den 14 februari 1995. Finanzamt Köln-Altstadt mot Roland Schumacker. (*Schumacher*), Rättsfallssamling 1995 s. I-00225
- C-415/93 Domstolens dom den 15 december 1995. Union royale belge des sociétés de football association ASBL mot Jean-Marc Bosman, Royal club liégeois SA mot Jean-Marc Bosman m.fl. och Union des associations européennes de football (UEFA) mot Jean-Marc Bosman. (*Bosman*), Rättsfallssamling 1995 s. I-04921
- C-55/94 Domstolens dom den 30 november 1995. Reinhard Gebhard mot Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano. (*Gebhard*), Rättsfallssamling 1995 s. I-04165
- C-80/94 Domstolens dom den 11 augusti 1995. G. H. E. J. Wielockx mot Inspecteur der directe belastingen. (*Wielockx*), Rättsfallssamling 1995 s. I-02493
- C-107/94 Domstolens dom den 27 juni 1996. P. H. Asscher mot Staatssecretaris van Financiën. (*Asscher*), Rättsfallssamling 1996 s. I-03089
- C-18/95 Domstolens dom den 26 januari 1999. F.C. Terhoeve mot Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren. (*Terhoeve*), Rättsfallssamling 1999 s. I-00345
- C-250/95 Domstolens dom den 15 maj 1997. Futura Participations SA och Singer mot Administration des contributions. (*Futura*), Rättsfallssamling 1997 s. I-02471
- C-118/96 Domstolens dom den 28 april 1998. Jessica Safir mot Skattemyndigheten i Dalarnas län, tidigare Skattemyndigheten i Kopparbergs län. (*Safir*), Rättsfallssamling 1998 s. I-01897

- C-264/96 Domstolens dom den 16 juli 1998. Imperial Chemical Industries plc (ICI) mot Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes). (*ICI*), Rättsfallssamling 1998 s. I-04695
- C-336/96 Domstolens dom den 12 maj 1998. Makarna Robert Gilly mot Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin. (*Gilly*), Rättsfallssamling 1998 s. I-02793
- C-369/96 och C-376/96 Domstolens dom den 23 november 1999. Brottmål mot Jean-Claude Arblade och Arblade & Fils SARL (C-369/96) och Bernard Leloup, Serge Leloup och Sofrage SARL (C-376/96). (*Arblade m.fl.*), Rättsfallssamling 1999 s. I-08453
- C-212/97 Domstolens dom den 9 mars 1999. Centros Ltd mot Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. (*Centros*), Rättsfallssamling 1999 s. I-01459
- C-222/97 Domstolens dom den 16 mars 1999. Manfred Trummer och Peter Mayer. (*Trummer*), Rättsfallssamling 1999 s. I-01661
- C-254/97 Domstolens dom den 8 juli 1999. Société Baxter, B. Braun Médical SA, Société Fresenius France och Laboratoires Bristol-Myers-Squibb SA mot Premier Ministre, Ministère du Travail et des Affaires sociales, Ministère de l'Economie et des Finances och Ministère de l'Agriculture, de la Pêche et de l'Alimentation. (*Baxter*), Rättsfallssamling 1999 s. I-04809
- C-307/97 Domstolens dom den 21 september 1999. Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland mot Finanzamt Aachen-Innenstadt. (*Saint-Gobain*), Rättsfallssamling 1999 s. I-06161
- C-35/98 Domstolens dom den 6 juni 2000. Staatssecretaris van Financiën mot B.G.M. Verkooijen. (*Verkooijen*), Rättsfallssamling 2000 s. I-04071
- C-251/98 Domstolens dom den 13 april 2000. C. Baars mot Inspecteur der Belastingen Particulieren/Ondernemingen Gorinchem. (*Baars*), Rättsfallssamling 2000 s. I-02787
- C-302/98 Domstolens dom den 15 juni 2000. Manfred Seherer mot Bundesknappschaft. (*Seherer*), Rättsfallssamling 2000 s. I-04585
- C-397/98 och C-410/98 Domstolens dom den 8 mars 2001. Metallgesellschaft Ltd m.fl. (C-397/98), Hoechst AG och Hoechst (UK) Ltd (C-410/98) mot Commissioners of Inland Revenue och HM Attorney General. (*Metallgesellschaft*), Rättsfallssamling 2001 s. I-01727
- C-135/99 Domstolens dom den 23 november 2000. Ursula Elsen mot Bundesversicherungsanstalt für Angestellte. (*Elsen*), Rättsfallssamling 2000 s. I-10409

- C-17/00 Domstolens dom den 29 november 2001. François De Coster mot Collège des bourgmestre et échevins de Watermael-Boitsfort. (*de Coster*), Rättsfallssamling 2001 s. I-09445
- C-136/00 Domstolens dom den 3 oktober 2002. Rolf Dieter Danner. (*Danner*), Rättsfallssamling 2002 s. I-08147
- C-324/00 Domstolens dom den 12 december 2002. Lankhorst-Hohorst GmbH mot Finanzamt Steinfurt. (*Lankhorst-Hohorst*), Rättsfallssamling 2002 s. I-11779
- C-385/00 Domstolens dom den 12 december 2002. F.W.L. de Groot mot Staatssecretaris van Financiën. (*de Groot*), Rättsfallssamling 2002 s. I-11819
- C-436/00 Domstolens dom den 21 november 2002. X och Y mot Riksskatteverket. (*X och Y*), Rättsfallssamling 2002 s. I-10829
- C-168/01 Domstolens dom den 18 september 2003. Bosal Holding BV mot Staatssecretaris van Financiën. (*Bosal Holding*), Rättsfallssamling 2003 s. I-09409
- C-234/01 Domstolens dom den 12 juni 2003. Arnoud Gerritse mot Finanzamt Neukölln-Nord. (*Gerritse*), Rättsfallssamling 2003 s. I-05933
- C-364/01 Domstolens dom den 11 december 2003. Arvingarna efter H. Barbier mot Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen. (*Barbier*), Rättsfallssamling 2003 s. I-15013
- C-387/01 Domstolens dom den 29 april 2004. Harald Weigel och Ingrid Weigel mot Finanzlandesdirektion für Vorarlberg. (*Weigel*), Rättsfallssamling 2004 s. I-04981
- C-422/01 Domstolens dom den 26 juni 2003. Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ) och Ola Ramstedt mot Riksskatteverket. (*Skandia*), Rättsfallssamling 2003 s. I-06817
- C-9/02 Domstolens dom den 11 mars 2004. Hughes de Lasteyrie du Saillant mot Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie. (*Lasteyrie*), Rättsfallssamling 2004 s. I-02409
- C-255/02 Halifax Domstolens dom (stora avdelningen) den 21 februari 2006. Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd och County Wide Property Investments Ltd mot Commissioners of Customs & Excise. (*Halfax*), Rättsfallssamling 2006 s. I-01609
- C-315/02 Domstolens dom den 15 juli 2004. Anneliese Lenz mot Finanzlandesdirektion für Tirol. (*Lenz*), Rättsfallssamling 2004 s. I-07063

- C-319/02 Domstolens dom (stora avdelningen) den 7 september 2004. Petri Manninen. (*Manninen*), Rättsfallssamling 2004 s. I-07477
- C-334/02 Domstolens dom den 4 mars 2004. Europeiska kommissionen mot Franska republiken. (*Kommissionen mot Frankrike*), Rättsfallssamling 2004 s. I-02229
- C-365/02 Domstolens dom den 15 juli 2004. Marie Lindfors. (*Lindfors*), Rättsfallssamling 2004 s. I-07183
- C-152/03 Domstolens dom (stora avdelningen) den 21 februari 2006. Hans-Jürgen Ritter-Coulais och Monique Ritter-Coulais mot Finanzamt Germersheim. (*Ritter-Coulais*), Rättsfallssamling 2006 s. I-01711
- C-242/03 Domstolens dom den 15 juli 2004. Ministre des Finances mot Jean-Claude Weidert och Élisabeth Paulus. (*Weidert & Paulus*), Rättsfallssamling 2004 s. I-07379
- C-253/03 Domstolens dom den 23 februari 2006. CLT-UFA SA mot Finanzamt Köln-West. (*CLT-UFA*), Rättsfallssamling 2006 s. I-01831
- C-376/03 Domstolens dom (stora avdelningen) den 5 juli 2005. D. mot Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen. (*D*), Rättsfallssamling 2005 s. I-05821
- C-403/03 Domstolens dom (stora avdelningen) den 12 juli 2005. Egon Schempp mot Finanzamt München V. (*Schempp*), Rättsfallssamling 2005 s. I-06421
- C-446/03 Domstolens dom (stora avdelningen) den 13 december 2005. Marks & Spencer plc mot David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes). (*Marks & Spencer*), Rättsfallssamling 2005 s. I-10837
- C-512/03 Domstolens dom den 8 september 2005. J. E. J. Blanckaert mot Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen. (*Blanckaert*), Rättsfallssamling 2005 s. I-07685
- C-513/03 Domstolens dom den 23 februari 2006. Arvingarna till M. E. A. van Hilten-van der Heijden mot Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen. (*van Hilten*), Rättsfallssamling 2006 s. I-01957
- C-39/04 Domstolens dom den 10 mars 2005. Laboratoires Fournier SA mot Direction des vérifications nationales et internationales. (*Laboratoires Fournier*), Rättsfallssamling 2005 s. I-02057

- C-150/04 Domstolens dom (stora avdelningen) den 30 januari 2007. Europeiska kommissionen mot Konungariket Danmark. (*Kommissionen mot Danmark*), Rättsfallssamling 2007 s. I-01163
- C-196/04 Domstolens dom (stora avdelningen) den 12 september 2006. Cadbury Schweppes plc och Cadbury Schweppes Overseas Ltd mot Commissioners of Inland Revenue. (*Cadbury Schweppes*), Rättsfallssamling 2006 s. I-07995
- C-265/04 Domstolens dom den 19 januari 2006. Margaretha Bouanich mot Skatteverket. (*Bouanich*), Rättsfallssamling 2006 s. I-00923
- C-290/04 Domstolens dom (stora avdelningen) den 3 oktober 2006. FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH mot Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel. (*Scorpio*), Rättsfallssamling 2006 s. I-09461
- C-292/04 Domstolens dom (stora avdelningen) den 6 mars 2007. Wienand Meilicke, Heidi Christa Weyde och Marina Stöffler mot Finanzamt Bonn-Innenstadt. (*Meilicke*), Rättsfallssamling 2007 s. I-01835
- C-345/04 Domstolens dom den 15 februari 2007. Centro Equestre da Lezíria Grande Lda mot Bundesamt für Finanzen. (*CELG*), Rättsfallssamling 2007 s. I-01425
- C-347/04 Domstolens dom den 29 mars 2007. Rewe Zentralfinanz eG mot Finanzamt Köln-Mitte. (*Rewe Zentralfinanz*), Rättsfallssamling 2007 s. I-02647
- C-386/04 Domstolens dom den 14 september 2006. Centro di Musicologia Walter Stauffer mot Finanzamt München für Körperschaften. (*Stauffer*), Rättsfallssamling 2006 s. I-08203
- C-374/04 Domstolens dom den 12 december 2006. Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation mot Commissioners of Inland Revenue. (*ACT Group Litigation*), Rättsfallssamling 2006 s. I-11673
- C-446/04 Domstolens dom (stora avdelningen) den 12 december 2006. Test Claimants in the FII Group Litigation mot Commissioners of Inland Revenue. (*FII Group Litigation*), Rättsfallssamling 2006 s. I-11753
- C-452/04 Domstolens dom (stora avdelningen) den 3 oktober 2006. Fidium Finanz AG mot Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht. (*Fidium Finanz*), Rättsfallssamling 2006 s. I-09521
- C-470/04 Domstolens dom den 7 september 2006. N mot Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo. (*N*), Rättsfallssamling 2006 s. I-07409

- C-471/04 Domstolens dom den 23 februari 2006. Finanzamt Offenbach am Main-Land mot Keller Holding GmbH. (*Keller Holding*), Rättsfallssamling 2006 s. I-02107
- C-513/04 Domstolens dom (stora avdelningen) den 14 november 2006. Mark Kerckhaert och Bernadette Morres mot Belgische Staat. (*Kerckhaert*), Rättsfallssamling 2006 s. I-10967
- C-520/04 Domstolens dom den 9 november 2006. Pirkko Marjatta Turpeinen. (*Turpeinen*), Rättsfallssamling 2006 s. I-10685
- C-522/04 Domstolens dom den 5 juli 2007. Europeiska kommissionen mot Konungariket Belgien. (*Kommissionen mot Belgien*), Rättsfallssamling 2007 s. I-05701
- C-524/04 Domstolens dom (stora avdelningen) den 13 mars 2007. Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation mot Commissioners of Inland Revenue. (*Thin Cap*), Rättsfallssamling 2007 s. I-02107
- C-101/05 Domstolens dom (stora avdelningen) av den 18 december 2007. Skatteverket mot A. (*Skatteverket mot A*), Rättsfallssamling 2007 s. I-11531
- C-170/05 Domstolens dom den 14 december 2006. Denkavit Internationaal BV och Denkavit France SARL mot Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie. (*Denkavit*), Rättsfallssamling 2006 s. I-11949
- C-231/05 Domstolens dom (stora avdelningen) den 18 juli 2007. Oy AA. (*Oy AA*), Rättsfallssamling 2007 s. I-06373
- C-298/05 Domstolens dom den 6 december 2007. Columbus Container Services BVBA & Co. mot Finanzamt Bielefeld-Innenstadt. (*Columbus Container*), Rättsfallssamling 2007 s. I-10451
- C-345/05 Domstolens dom den 26 oktober 2006. Europeiska kommissionen mot Portugisiska republiken. Rättsfallssamling 2006 s. I-10633
- C-379/05 Domstolens dom den 8 november 2007. Amurta SGPS mot Inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam. (*Amurta*), Rättsfallssamling 2007 s. I-09569
- C-383/05 Domstolens dom den 22 mars 2007. Raffaele Talotta mot Belgiska staten. (*Talotta*), Rättsfallssamling 2007 s. I-02555
- C-104/06 Domstolens dom den 18 januari 2007. Europeiska kommissionen mot Konungariket Sverige. (*Kommissionen mot Sverige*), Rättsfallssamling 2007 s. I-00671

- C-182/06 Domstolens dom av den 18 juli 2007. Luxemburgska staten mot Hans Ulrich Lakebrink, Katrin Peters-Lakebrink (*Lakebrink*), Rättsfallssamling 2007 s. I-06705
- C-194/06 Domstolens dom (stora avdelningen) den 20 maj 2008. Staatssecretaris van Financiën mot Orange European Smallcap Fund NV. (*OESF*), Rättsfallssamling 2008 s. I-03747
- C-284/06 Domstolens dom den 26 juni 2008. Finanzamt Hamburg-Am Tierpark mot Burda GmbH. (*Burda*), Rättsfallssamling 2008 s. I-04571
- C-293/06 Domstolens dom den 28 februari 2008. Deutsche Shell GmbH mot Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg. (*Deutsche Shell*), Rättsfallssamling 2008 s. I-01129
- C-360/06 Domstolens dom den 2 oktober 2008. Heinrich Bauer Verlag BeteiligungsGmbH mot Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg. (*Bauer Verlag*), Rättsfallssamling 2008 s. I-07333
- C-414/06 Domstolens dom den 15 maj 2008. Lidl Belgium GmbH & Co. KG mot Finanzamt Heilbronn. (*Lidl Belgium*), Rättsfallssamling 2008 s. I-03601
- C-443/06 Domstolens dom den 11 oktober 2007. Erika Waltraud Ilse Hollmann mot Fazenda Pública. (*Hollmann*), Rättsfallssamling 2007 s. I-08491
- C-527/06 Domstolens dom den 16 oktober 2008. R. H. H. Renneberg mot Staatssecretaris van Financiën. (*Renneberg*), Rättsfallssamling 2008 s. I-07735
- C-43/07 Domstolens dom den 11 september 2008. D. M. M. A. Arens-Sikken mot Staatssecretaris van Financiën. (*Arens-Sikken*), Rättsfallssamling 2008 s. I-06887
- C-105/07 Domstolens dom den 17 januari 2008. Lammers & Van Cleeff NV mot Belgische Staat. (*Lammers & van Cleeff*), Rättsfallssamling 2008 s. I-00173
- C-157/07 Domstolens dom den 23 oktober 2008. Finanzamt für Körperschaften III in Berlin mot Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH. (*Krankenhaus*), Rättsfallssamling 2008 s. I-08061
- C-269/07 Domstolens dom den 10 september 2009. Europeiska kommissionen mot Förbundsrepubliken Tyskland. (*Kommissionen mot Tyskland*), Rättsfallssamling 2009 s. 0

- C-303/07 Domstolens dom den 18 juni 2009. Förfarande anhängiggjort av Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy. (*Aberdeen*), Rättsfalls-samling 2009 s. 0
- C-318/07 Domstolens dom (stora avdelningen) den 27 januari 2009. Hein Persche mot Finanzamt Lüdenscheid. (*Persche*), Rättsfalls-samling 2009 s. I-00359
- C-330/07 Domstolens dom den 4 december 2008. Jobra Vermögens-verwaltungs-Gesellschaft mbH mot Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs. (*Jobra*), Rättsfallssamling 2008 s. I-09099
- C-377/07 Domstolens dom den 22 januari 2009. Finanzamt Speyer-Germersheim mot STEKO Industriemontage GmbH. (*Steko*), Rätts-fallssamling 2009 s. I-00299
- C-397/07 Domstolens dom den 9 juli 2009. Europeiska kommissionen mot Konungariket Spanien. (*Kommissionen mot Spanien*), Rätts-fallssamling 2009 s. 0
- C-418/07 Domstolens dom den 27 november 2008. Société Papillon mot Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique. (*Papillon*), Rättsfallssamling 2008 s. I-08947
- C-521/07 Domstolens dom den 11 juni 2009. Europeiska kommissio-nen mot Konungariket Nederländerna. (*Kommissionen mot Neder-länderna*), Rättsfallssamling 2009 s. I-04873
- C-540/07 Domstolens dom den 19 november 2009. Europeiska kom-missionen mot Italienska republiken. (*Kommissionen mot Italien*), Rättsfallssamling 2009 s. 0
- C-544/07 Domstolens dom den 23 april 2009. Uwe Rüffler mot Dyrek-tor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu. (*Rüffler*), Rättsfallssamling 2009 s. I-03389
- C-562/07 Domstolens dom den 6 oktober 2009. Europeiska kommis-sionen mot Konungariket Spanien. (*Kommissionen mot Spanien*), Rättsfallssamling 2009 s. I-09553
- C-35/08 Domstolens dom den 15 oktober 2009. Grundstücksgemein-schaft Busley/Cibrian mot Finanzamt Stuttgart-Körperschaften. (*Busley & Cibrian*), Rättsfallssamling 2009 s. I-09807
- C-67/08 Domstolens dom den 12 februari 2009. Margarete Block mot Finanzamt Kaufbeuren. (*Block*), Rättsfallssamling 2009 s. I-00883
- C-96/08 Domstolens dom den 15 april 2010. CIBA Speciality Chemi-cals Central and Eastern Europe Szolgáltató, Tanácsadó és Keresde-delmi kft mot Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal (APEH) Hatósági Főosztály. (*CIBA*), Rättsfallsamling 2010 s. 0

- C-128/08 Domstolens dom den 16 juli 2009. Jacques Damseaux mot Belgiska staten. (*Damseaux*), Rättsfallssamling 2009 s. 0
- C-153/08 Domstolens dom den 6 oktober 2009. Europeiska kommissionen mot Konungariket Spanien. (*Kommissionen mot Spanien*), Rättsfallssamling 2009 s. I-09735
- C-155/08 och C-157/08 Domstolens dom den 11 juni 2009. X (C-155/08) och E. H. A. Passenheim-van Schoot (C-157/08) mot Statssekreteris van Financiën. (*Passenheim*), Rättsfallssamling 2009 s. I-05093
- C-169/08 Domstolens dom (stora avdelningen) den 17 november 2009. Presidente del Consiglio dei Ministri mot Regione Sardegna. (*Regionen Sardinien*), Rättsfallssamling 2009 s. 0
- C-182/08 Domstolens dom den 17 september 2009. Glaxo Wellcome GmbH & Co. KG mot Finanzamt München II. (*Glaxo*), Rättsfallssamling 2009 s. I-08591
- C-311/08 Domstolens dom den 21 januari 2010. Société de Gestion Industrielle (SGI) mot Belgiska staten. (*SGI*), Rättsfallssamling 2010 s. 0
- C-314/08 Domstolens dom den 19 november 2009. Krzysztof Filipiak mot Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu. (*Filipiak*), Rättsfallssamling 2009 s. 0
- C-337/08 Domstolens dom den 25 februari 2010. X Holding BV mot Staatssekreteris van Financiën. (*Holding X*), Rättsfallssamling 2010 s. 0
- C-440/08 Domstolens dom den 18 mars 2010. F. Gielen mot Staatssekreteris van Financiën. (*Gielen*), Rättsfallssamling 2010 s. 0.
- C-487/08 Domstolens dom den 3 juni 2010. Europeiska kommissionen mot Konungariket Spanien, (*Kommissionen mot Spanien*), Rättsfallssamling 2010 s. 0.

Förslag till avgöranden

- C-136/00 Förslag till avgörande av generaladvokat Jacobs föredraget den 21 mars 2002. Rolf Dieter *Danner*. Rättsfallssamling 2002 s. I-08147
- C-9/02 Förslag till avgörande av generaladvokat Mischo föredraget den 13 mars 2003. Hughes de *Lasteyrie* du Saillant mot Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie. Rättsfallssamling 2004 s. I-02409

- C-319/02 Förslag till avgörande av generaladvokat Kokott föredraget den 18 mars 2004. *Petri Manninen*. Rättsfallssamling 2004 s. I-07477
- C-446/03 Förslag till avgörande av generaladvokat Poiares Maduro föredraget den 7 april 2005. *Marks & Spencer plc* mot David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes). Rättsfallssamling 2005 s. I-10837
- C-513/03 Förslag till avgörande av generaladvokat Léger föredraget den 30 juni 2005. Arvingarna till M. E. A. *van Hilten*-van der Heijden mot Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen. Rättsfallssamling 2006 s. I-01957
- C-374/04 Förslag till avgörande av generaladvokat Geelhoed föredraget den 23 februari 2006. Test Claimants in Class IV of the *ACT Group Litigation* mot Commissioners of Inland Revenue. Rättsfallssamling 2006 s. I-11673
- C-470/04 Förslag till avgörande av generaladvokat Kokott föredraget den 30 mars 2006. *N* mot Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo. Rättsfallssamling 2006 s. I-07409
- C-513/04 Förslag till avgörande av generaladvokat Geelhoed föredraget den 6 april 2006. Mark *Kerckhaert* och Bernadette Morres mot Belgische Staat. Rättsfallssamling 2006 s. I-10967
- C-522/04 Förslag till avgörande av generaladvokat Stix-Hackl föredraget den 3 oktober 2006. Europeiska *kommissionen mot Konungariket Belgien*. Rättsfallssamling 2007 s. I-05701
- C-524/04 Förslag till avgörande av generaladvokat Geelhoed föredraget den 29 juni 2006. Test Claimants in the *Thin Cap Group Litigation* mot Commissioners of Inland Revenue. Rättsfallssamling 2007 s. I-02107
- C-170/05 Förslag till avgörande av generaladvokat Geelhoed föredraget den 27 april 2006. *Denkavit Internationaal BV* och *Denkavit France SARL* mot Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie. Rättsfallssamling 2006 s. I-11949
- C-231/05 Förslag till avgörande av generaladvokat Kokott föredraget den 12 september 2006. *Oy AA*. Rättsfallssamling 2007 s. I-06373
- C-414/06 Förslag till avgörande av generaladvokat Sharpston föredraget den 14 februari 2008. *Lidl Belgium GmbH & Co. KG* mot Finanzamt Heilbronn. Rättsfallssamling 2008 s. I-03601

- C-269/07 Förslag till avgörande av generaladvokat Mazák föredraget den 31 mars 2009. *Europeiska kommissionen mot Förbundsrepubliken Tyskland*. Rättsfallssamling 2009 s. 0
- C-540/07 Förslag till avgörande av generaladvokat Kokott föredraget den 16 juli 2009. *Europeiska kommissionen mot Italienska republiken*. Rättsfallssamling 2009 s. 0
- C-182/08 Förslag till avgörande av generaladvokat Bot föredraget den 9 juli 2009. *Glaxo Wellcome GmbH & Co. KG mot Finanzamt München II*. Rättsfallssamling 2009 s. 0
- C-311/08 Förslag till avgörande av generaladvokat Kokott föredraget den 10 september 2009. *Société de Gestion Industrielle (SGI) mot Belgiska staten*. Rättsfallssamling 2010. 0

Anhängiggjorda mål och övrig processer

- C-269/09 *Kommissionen mot Spanien*
- C-38/10 *Kommissionen mot Portugal*

- IP/08/1362 Direct taxation: Commission requests Sweden to change restrictive exit tax provisions for companies, (2008-09-18).
- IP/08/1531 Direct taxation: The European Commission requests Spain to change restrictive exit tax provisions for individuals, (2008-10-16).
- IP/08/1813 The European Commission requests Portugal and Spain to change restrictive exit tax provisions for companies, (2008-11-27).
- IP/09/431 Direct taxation: The European Commission refers Spain to the European Court of Justice over restrictive exit tax provisions for individuals, (2009-03-19).
- IP/09/1460 Direct taxation: The European Commission refers Spain and Portugal to the European Court of Justice, (2009-10-08).
- IP/09/1635 Direct taxation: The European Commission requests Portugal to amend restrictive exit tax provisions for individuals, (2009-10-29).
- IP/10/84 Direct taxes: The European Commission formally requests Spain to amend certain rules related to the appointment of fiscal representatives, (2010-01-28).
- IP/10/299 Direct taxation: The European Commission requests Belgium, Denmark and the Netherlands to change restrictive exit tax provisions for companies and closes a similar case against Sweden, (2010-03-18).

IP/10/662 Direct taxation: Commission refers Austria, Germany and Portugal to the European Court of Justice over discriminatory tax provisions, (2010-06-03).

Kommissionen mot Sverige II i kommissionens motiverade yttrande, Överträdelsenummer 2007/2372, 2008-09-23.

Dom från den tyska högsta domstolen BFH från 1997-12-17, målnr IB108/97.

E-1/04 Fokus Bank ASA v. The Norwegian State, represented by Skattedirektoratet, (*Fokus Bank*), 2004-11-23,

Sverige

Regeringsrätten

Referatmål

RÅ 1972 ref. 34

RÅ 1987 ref. 158

RÅ 1987 ref. 162 *Englandsfarar-målet*

RÅ 1989 ref. 37

RÅ 1989 ref. 116

RÅ 1991 ref. 107

RÅ 1995 ref. 69 *Kenya I*

RÅ 1996 ref. 38 *Kenya II*

RÅ 1996 ref 84 *Luxenburg-domen*

RÅ 1997 ref. 35

RÅ 1998 ref. 49

RÅ 2001 ref. 38

RÅ 2004 ref. 29

RÅ 2008 ref. 4

RÅ 2008 ref. 24

RÅ 2008 ref. 30 *Malta-målet*

RÅ 2009 ref. 33

Notismål

RÅ 1987 not 309

RÅ 1995 not 68

RÅ 2002 not 210

RÅ 2004 not 59
RÅ 2008 not 61 *OMX*-målet
RÅ 2008 not 70 *personaloptions*-målet
RÅ 2008 not 71 *andelsbytes*-målet

Regeringsrättens dom den 27 september 2010 i mål nr 3472-09.

Skatterättsnämnden

Skatterättsnämndens förhandsbesked, Avdelningen för direkt skatt, dnr 147-04/D (2005-04-04) angående CFC-regler, skatteavtal och EG-rätt.

Skatterättsnämndens förhandsbesked, Avdelningen för direkt skatt, dnr 190-04/D (2006-09-26) angående personaloptioner.

Skatterättsnämndens förhandsbesked, Avdelningen för direkt skatt, dnr 191-04/D (2006-09-26) angående uttagsbeskattning.

Skatterättsnämndens förhandsbesked, Avdelningen för direkt skatt, dnr 70-06/D (2006-11-24) angående beskattning av uppskovsbelopp från andelsbyten.

Skatterättsnämndens förhandsbesked, Avdelningen för direkt skatt, dnr 61-08/D (2009-05-13) angående uppskovsbelopp vid andelsbyten och tioårsregeln.

Skatterättsnämndens förhandsbesked, Avdelningen för direkt skatt, dnr 73-08/D (2009-04-02) angående tioårsregeln, *Thailands*-målet.

Skatterättsnämndens förhandsbesked, Avdelningen för direkt skatt, dnr 131-08/D (2009-12-22) angående tioårsregeln, *Schweiz*-målet.

Skatterättsnämndens förhandsbesked, Avdelningen för direkt skatt, dnr 13-09/D (2009-11-30) angående s.k. räntesnurra, *Räntesnurra*-målet.

Skatterättsnämndens förhandsbesked, Avdelningen för direkt skatt, dnr 43-09/D (2009-12-22), angående tioårsregeln, *Greklands*-målet.

Litteratur mm

Böcker återges (i fotnoter) med författarens efternamn, förnamnets begynnelsebokstav och året de publicerades.

Artiklar ur tidskrifter återges med författarens efternamn, förnamnets begynnelsebokstav, tidskrift och året då tidskriften publicerades.

I förekommande fall återges i förteckningen även den beteckning under vilken materialet citerats i avhandlingen (cit.)

- Agell, A., Rationalitet och värderingar i rättsvetenskapen, med en exkurs om rättsvetenskapen i Sverige, SvJT 2002 s. 243–260.
- Akselsson, A., Frågeställningar gällande skatteavtal, IUR 2/3 2007 s. 4–8.
- Aldén, S., Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten: med särskild inriktning på förhållandet mellan olika grunder för beskattning av dolda vinstöverföringar till utlandet, Nerenius & Santérus 1998.
- Alfredo Garcia Prats, F., Is It Possible to Set a Coherent System of Rules on Direct Taxation under EC Law Requirements? (eds. Hinnekens, L. & Hinnekens, P.) Kluwer 2008 s. 429–448.
- Alhager, E., Mervärdesskatt vid omstruktureringar, Iustus Förlag 2001.
- Alhager, E. & Alhager, M., Sambandet mellan redovisning och beskattning – en introduktion, 2 uppl., Middleglade Publishing AB 2004.
- Alvesson, M. & Sköldberg, K., Tolkning och reflektion, Vetenskapsfilosofi och kvalitativ metod, Studentlitteratur 1994.
- Andersson, E., Kalima, K., Viherkenttä, T. & Vihervuori, P. (eds.), In memoriam Kari S. Tikka 1944–2006, Gummerus Kirjapaino Oy 2007.
- Andersson, E., Mattsson, N., Michelsen, A. & Zimmer, F., Det nordiska skatteavtalet med kommentar, 2 uppl., Nordstedts Juridikförlag, 1991. (cit. Andersson, E., m.fl., 1991).
- Andersson, H., Skyddsändamål och adekvans: om skadeståndsansvarets gränser, Iustus Förlag 1993.
- Andersson, H., Rättens narratologiska dimensioner – interaction och konstruktion, i Interaktiv rättsvetenskap, En antologi, Uppsala Universitet 2006,
- Andersson, K., Melz, P. & Silfverberg, C., (ed.) Liber Amicorum Sven-Olof Lodin, Kluwer 2002.
- André, P., Förhandsbesked direkt skatt andra halvåret 2009, SN 2010/3 s. 93–121.
- Arnold, .B.J., Tax Treaty News, BFIT January 2009 s. 2–5.
- Arvidsson, R., Melz, P. & Silfverberg, C. (eds.), Festskrift till Gustaf Lindencrona, Norstedts Juridik 2003.
- Ault, H.J., The role of the OECD commentaries in the interpretation of tax treaties, in Alpert, H. & van Raad, K., (eds.), Essays on International Taxation – in honor of Sidney I. Roberts, Series on International taxation no 15, Kluwer 1993, s. 61–68.

- Ault, H.J., The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties, *Intertax* 1994/4 s. 144–148.
- Avery Jones, J., Article 3(2) of the OECD Model Convention and the Commentary to It: Treaty Interpretation, *ET* August 1993/3 s. 252–257.
- Avery Jones, J., The Effect of Changes in the OECD Commentaries after a Treaty is Concluded, *BIFD* March 2002 s. 102–109.
- Avery Jones, J., The binding nature of the OECD Commentaries from the UK point of view., (eds. Douma, S. & Engelen, F.,) *IBFD* 2008 s. 157–162.
- Avery Jones, J., m.fl., The interpretation of tax treaties with particular reference to article 3(2) of the OECD model, *BTR* 1984/1–2 s. 14–54.
- Avery Jones, m.fl. The Origins of Concepts and Expressions Used in the OECD Model and their Adoption by States, *BFIT* June 2006 s. 220–254.
- Barenfeld, J., Taxation of Cross-Border Partnerships, Double-Tax Relief in Hybrid and Reverse Hybrid Situations, *Parajett AB* 2005.
- Benktsson, A. & Johansson, A., Branch report – Sweden, *IFA Cahiers*, *Sdu* 2010 s. 751–772.
- Berglund, M., Avräkningsmetoden och EG-fördragets grundläggande friheter, *SN* 2008/3 s. 110–124.
- Berglund, M., m.fl. Skatterättsliga aspekter på Lissabonfördraget, *SN* 2010/3 (nätpublikation) s. 1–24,
(<http://www.skattenytt.se/pdf/SN3%20%20Berglund%20mfl%2015feb.pdf>).
- Bergström, S., Skatter och civilrätt, En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, *Liber Förlag* 1978.
- Bergström, S., Något om EG-domstolens tolkningsprinciper, med särskild inriktning på inkomstskatterätten, *SN* 1998/9 s. 481–487.
- Bernitz, U., EG-rättens likabehandlingsprincip som instrument för skatteharmonisering, i festskrift till Lindencrona (ed. Arvidsson, R., Melz, P. & Silfverberg, C.,) *Norstedts Juridik* 2003 s. 93–108.
- Bernitz, U. & Kjellgren, A., *Europarättens grunder*, 2 uppl., *Nordstedts Juridik* 2002.
- Bernitz, U. & Kjellgren, A., *Europarättens grunder*, 3 uppl., *Nordstedts Juridik* 2007.

- Betten, R., *Income Tax Aspects of Emigration and Immigration of Individuals*, IBFD 1998.
- Betten, R., *Branch report - Netherlands*, IFA Cahiers, Kluwer 2002 s. 407–436.
- Bingåker, H., *Beskattnings av andelsbyten vid utflyttning*, SvSkT 2010/2 s. 139–149.
- Bizioli, G., *Balancing the Fundamental Freedoms and Tax Sovereignty: Some Thoughts on Recent ECJ Case Law on Direct Taxation*, ET 2008/3 s. 133–140.
- Bjuvberg, J., *Beskattningsstidpunkten för näringsverksamhet*, SvSkT 2008/9 s. 653–666.
- Björkman, B. & Edlepil, R., *Beskattnings av kapitalvinster för begränsat skattskyldiga*, SvSkT 2008/8 s. 536–542.
- den Boer, S., *Freedom of Establishment versus Free Movement of Capital: Ongoing Confusion at the ECJ and in the National Courts?*, ET June 2010 s. 250–258.
- Bokström, K. & Tyllström, R., *National report – Sweden*, IFA Cahiers, Kluwer 1993 s. 559–572.
- Bokström, K. & Tyllström, R., *Tolkning av skatteavtal*, SN 1994/11 s. 646–657.
- Bourgeois, M. & Traversa, E., *Branch report – Belgium*, IFA Cahiers, Sdu 2010 s. 127–148.
- de Broe, L., *General report*, IFA Cahiers, Kluwer 2002 s. 19–78.
- de Broe, L., *International tax planning and prevention of abuse: a study under domestic tax law, tax treaties and EC law in relation to conduit and base companies*, IBFD 2008.
- de Broe, L., *Some observations on the 2007 communication from the Commission: ‘The application of anti-abuse measures in the area of direct taxation within the EU and in relation to third countries’*, ECTR 2008/3 s. 142–148.
- de Broe, L. & Neyt, R., *Tax Treatment of Cross-Border Pensions under the OECD Model and EU Law*, BFIT 2009/3 s. 86–93.
- Brokelind, C., *Är CFC-reglerna förenliga med de bilaterala skatteavtalen? - den franska inställningen*, SvSkT 2002/9 s. 657–669.
- Brokelind, C., *Koncernbeskattnings framtid efter EGD:s dom i målet Oy AA*, SvSkT 2007/8 s. 529–537.
- Brokelind, C., *The ECJ Bouanich Case: The Capital Gains and Dividend Classification of Share Buy-Backs in Swedish Tax Law*, ET June 2006 s. 268–274.

- Brokland, G., Inaugural Lecture by Prof. Dr D.M. Weber: In Search of a (New) Equilibrium between Tax Sovereignty and the Freedom of Movement in the EC, ET February 2007 s. 69–72.
- Bruns, S., Taxation and Non-Discrimination: Clarification and Reconsideration by the OECD, ET September 2008 s. 484–492.
- Bullen, A., EU, EÖS og skatt: de fire friheter og direct beskatning, Gyldendal 2005.
- Bundgaard, J. & Koerver Schmidt, P., Branch report – Denmark, IFA Cahiers, Sdu 2010 s. 261–279.
- Bärebring, A., Mål C-168/01 Bosal Holding, SN 2004/3 s. 146–151.
- Carramaschi, B.M, Exit Taxes and the OECD Model Convention: compatibility and Double Taxation Issues, TNI January 21, 2008 s. 283–293.
- Carril, M., National Tax Sovereignty and EC Fundamental Freedoms: The Impact of Tax Obstacles on the Internal Market, Intertax 2010, Vol 38, Issue 2 s. 105–113.
- Cejie, K., Väsentlig anknytning – något om senare års praxis, SN 2003/7 s. 545–559.
- Cejie, K., Utgör tioårsregeln ett hinder mot de fria rörligheterna i EG-fördraget?, SN 2008/5 s. 253–267.
- Cejie, K., Regeringsrättens tolkning och tillämpning av svenska utflyttningsskatteregler, SN 2008/9 s. 532–543.
- Cejie, K., Ändrade regler vid utflyttning? SvSkT 2008/10 s. 760–764.
- Cejie, K., Ny dom av EU-domstolen – återigen dags att ändra SINK och A-SINK?, SN 2010/7-8 s. 557–560.
- Cerioni, L., Double Taxation and the Internal Market: Reflections on the ECJ's Decision in Block and Damseaux and the Potential Implications, BFIT November 2009 s. 543–556.
- CFE News, Opinion Statement of the CFE Task Force on ECJ Cases on the Judgement in the Case of Marks & Spencer plc v. Halsey (Case 446/03) Judgement Delivered 13 December 2005, ET January 2007 s. 51–54.
- CFE News, Opinion Statement of the CFE ECJ Task Force on the Concept of Abuse in European Law, Based on the Judgments of the European Court of Justice Delivered in the Field of Tax Law – November 2007, ET January 2008 s. 33–36.
- CFE News, Opinion Statement of the CFE ECJ Task Force on ECJ, Columbus Container Services BVBA & Co v. Finanzamt Bielefeld-

- Innenstadt, 6 December 2007, C-296/05 – April 2008, ET October 2008 s. 541–544.
- CFE News, Opinion Statement of the CFE Task Force on ECJ Cases on the Judgment in the Case of Lidl Belgium GmbH & Co KG v. Finanzamt Heilbronn (C-414/06) – Judgment Delivered 15 May 2008, ET November 2008 s. 590–596.
- CFE News, Opinion Statement of the CFE on ECJ Advocate General Opinions in Tax Matters, ET January 2010 s. 41–42.
- Cordewener, A., Case C-136/00, Rolf Dieter Danner, Judgment of the Court of Justice (fifth Chamber) of 3 October 2002, [2002] ECR I-8147, CMLR 2003/40 s. 965–981.
- Cordewener, A., The prohibitions of discrimination and restriction within the framework of the fully integrated internal market, (ed. Vanistendael, F.), IBFD 2006 s. 1–46.
- Cordewener, A., Personal Income Taxation of Non-Residents and the Increasing Impact of the EC Treaty Freedoms, (ed. Weber, D.), Kluwer 2007 s. 35–73.
- Cordewener, A., EC law protection against 'horizontal' tax discrimination on the rise – or how to play snooker in an Internal market. ECTR 2007/5 s. 210–212.
- Cordewener, A., Dahlberg, M., Pistone, P., Reimer, E. & Romano, C., The Tax treatment of Foreign Losses: Ritter, M&S, and the Way Ahead (Part one), ET April 2004 s. 135–142. (cit. Cordewener, A., et al.).
- Cordewener, A., Dahlberg, M., Pistone, P., Reimer, E. & Romano, C., The Tax treatment of Foreign Losses: Ritter, M&S, and the Way Ahead (Part two), ET May 2004 s. 218–233. (cit. Cordewener, A., et al.).
- 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., CMLR 2006/43 s. 855–884.
- Craig, P. & de Burca, G., EU Law, text, cases and materials, 3rd ed., Oxford University Press 2003.
- Dahlberg, M., Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag, en studie av svensk skatteavtalspolitik i förhållande till utländska basbolag mot bakgrund av svensk intern internationell skatterätt, Iustus Förlag 2000.

- Dahlberg, M., Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal? i festskrift till Lindencrona, (ed. Arvidsson, R., Melz, P. & Silfverberg, C.,) Norstedts Juridik 2003 s. 137–155.
- Dahlberg, M., SN Internationellt, SN 2004/5 s. 284–287.
- Dahlberg, M., Internationell beskattning – en lärobok, Studentlitteratur 2005. (cit. Dahlberg, M., 2005).
- Dahlberg, M., Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital, Kluwer Law International 2005. (cit. Dahlberg, M., Kluwer 2005).
- Dahlberg, M., EG-domstolens dom i mål C-446/03 Marks & Spencer, SN 2006/3 s. 142–146.
- Dahlberg, M., Internationell beskattning, Studentlitteratur 2007. (cit. Dahlberg, M., 2007).
- Dahlberg, M., The European Court of Justice and Direct Taxation: A Recent Change of Direction? i Andersson, K., Eberhartinger, E. & Oxelheim, L., (eds.), National Tax Policy in Europe - To be or Not to Be?, Springer 2007 s. 165–190. (cit. Dahlberg, M., Springer 2007).
- Dahlberg, M., Skattenytt Internationellt: Finska koncernbidragsregler förenliga med etableringsfriheten – mål C-231/05 Oy AA, SN 2007/10 s. 626–628.
- Dahlberg, M., Skattenytt Internationellt: Budgetpropositionen och EG-rätten, m.m., SN 2007/12 s. 752–754.
- Dahlberg, M., Supreme Administrative Court Finds Fault With Exit Tax Regime, TNI vol. 51, Number 2, July 14 2008 s. 167–169.
- Dahlberg, M., Regeringsrätten och de folkrättsliga skatteavtalen, SN 2008/7 s. 482–489.
- Daiber, C. & Offermanns, R., German Exit Tax Provisions, Substantial Shareholdings and Incompatibility with EC Law, ET December 2005 s. 579–581.
- David, C., Income not Otherwise Charged = International and Community Taxation problems: A Comparative Study of France, Germany and UK: Art. 21 OECD, (eds. Hinnekens, L. & Hinnekens, P.,) Kluwer 2008 s. 259–319.
- Detweiler, A., Article 21 of the OECD Model Convention: Past, Present, and Future, Intertax, Vol. 37, Issue 4, 2009 s. 235–249.
- Douma, S., The Three Ds of Direct Tax Jurisdiction: Disparity, Discrimination and Double Taxation, ET November 2006 s. 522–533.

- Douma, S. & Engelen, F., *The Legal Status of the OECD Commentaries*, IBFD 2008.
- Douma S. & Naumburg C., *Marks & Spencer: Are National Tax Systems Éclairé?*, ET September 2006 s. 431–442.
- Ebbesson, J., *Globalisering, gränsöverskridanden och internationell rätt i Regeringsrätten*, i *Regeringsrätten 100 år* (eds. Lundin, A-K., m.fl.) Iustus Förlag 2009 s. 87–95.
- Ellis, M., *The Role of the Commentaries on the OECD Model in the Tax Treaty Interpretation Process – Response to David Ward*, BFIT March 2006 s. 103–104.
- Engelen, F., *Interpretation of Tax Treaties under International Law: a study of articles 31, 32 and 33 of the Vienna Convention on the Law of Treaties and their application to tax treaties*, IBFD 2004.
- Engelen, F., *Some Observations on the Legal Status of the Commentaries on the OECD Model*, BFIT March 2006 s. 105–109.
- Englisch, J., *Fiscal Cohesion in the Taxation of Cross-Border Dividends (part two)*, ET August 2004 s. 355–363.
- Englisch, J., *The European Treaties' Implication for Direct Taxes*, *Intertax*, Vol. 33, Issue 8/9, 2005 s. 310–335.
- Erasmus-Koen, M. & Douma, S., *Legal Status of the OECD Commentaries – In Search of the Holy Grail of International Tax Law*, BFIT August 2007 s. 339–352.
- Erhag, T., *Fri rörlighet och finansiering av social trygghet: en rättslig studie av EG-rättens inverkan på medlemsstaternas uttag av avgifter för finansiering av social trygghet*, Santérus 2002.
- Eriksson, L., *Moralens rätta plats – i eller utanför rätten?* *Retfaerd* nr 84, 22. Årgang 1999 s. 4–12.
- Ersson, S., *Skatteavtal och rättspraxis*, IUR 2/3 2007 s. 8–16.
- Essers, P. & Rijkers, A., (ed.) *The Notion of income from capital*, *EATLP International Series* vol. 1, IBFD 2005.
- EU Updates, *Commission-Portugal*, ET January 2010 s. EU/1-EU/2.
- Ewalds, N., *Internationell beskattning av pensionsförsäkringar - det svenska skattesystemet i gränsöverskridande situationer*, Norstedts Juridik 2008.
- Farmer, P., *The Court's case law on taxation: a castle built on shifting sands?*, ECTR 2003/12 s. 75–81.
- Farmer, P., *Tax Law and Policy in an Adolescent European Union*, BFIT February 2007 s. 42–47.

- Fensby, T., Ingående och införlivande av dubbelbeskattningsavtal, SvSkT 1995/6-7 s. 411–421.
- Fontana, R., Direct Investments and Third Countries: Things are Finally Moving...in the Wrong Direction, ET October 2007 s. 431–436.
- Franck, L., Finansdepartementets förslag till EG-förenliga regler vid utflyttning av aktiebolag m.m., SvSkT 2009/5 s. 505–517.
- Francke, J. & Skurnik, H., Modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet, Iustus Förlag 1995.
- Freedman, J., Treatment of capital gains and losses, (ed. Essers, P. & Rijkers, A.), IBFD 2005 s. 191–216.
- Furusest, E., Branch report – Norway, IFA Cahiers, Sdu 2010 s. 597–618.
- Führlich, G., Exit Taxation and ECJ Case Law, ET January 2008 s. 10–19.
- Gammie, M., The Role of the European Court of Justice in the Development of Direct Taxation in the European Union, BIFD March 2003 s. 86–98.
- Gammie, M., The compatibility of national tax principles with the single market, (ed. Vanistendael, F.), IBFD 2006 s. 105–166.
- Gassner, W., Lang, M. & Lechner, E., (eds.) Tax Treaties and EC Law, Kluwer 1996. (cit. Gassner, m.fl.).
- Ginter, E., Rapporteur du Groupement – Francia, IFA Cahiers, Kluwer 2002 s. 249–271.
- Goldberg, S., m.fl. Special Reports, Taxation Caused by or After a Change in Residence (part I), TNI 7 August 2000 s. 643–659.
- Goldberg, S., m.fl., Taxation Caused by or After a Change in Residence (part II), TNI 14 August 2000 s. 741–766.
- Grundström, K-J., Treaty Override – nu även i Skatterättsnämnden, SN 2010/3 s. 159–166.
- Gustafsson Myslinski, U., Den senaste utvecklingen på informationsutbytesområdet, SvSkT 2010/3 s. 290–307.
- Gutmann, D., The Marks & Spencer case: proposals for an alternative way of reasoning, ECTR 2003/3 s. 154–158.
- Hartley, TC., The Foundations of European Community Law, 6 ed., Oxford University Press 2007.
- Hettne, J. & Otken Eriksson, I., (ed.), EU-rättslig metod – Teori och genomslag i svensk rättstillämpning, Norstedts Juridik 2005.

- Helminen, M., Branch report – Finland, IFA Cahiers, Kluwer 2002 s. 231–247.
- Helminen, M., Scope and Interpretation of the Nordic Multilateral Double Taxation Convention, BFIT January 2007 s. 23–38.
- Helminen, M., Non-discrimination and the Nordic Multilateral Double Taxation Convention, BFIT 2007 s. 103–108.
- Helminen, M., EU Tax Law - Direct Taxation, IBFD 2009.
- Hemels, S., References to the Mutual Assistance Directive in the case Law of the ECJ: A Systematic Approach, ET 2009 December s. 583–591.
- Hilling, A. & Hilling, M., Regeringsrättens Kursförlustdom – en dom med konsekvenser för svensk kapitalvinstbeskattning. SvSkT 2009/5 s. 569–582.
- Hilling, M., Free Movement and Tax Treaties in the Internal Market, Iustus Förlag 2005.
- Hilling, M., EG-domstolens avgörande i D-målet - ingen mest gynnad nationsbehandling, SN 2005/10 s. 601–609.
- Hilling, M., Skatteavtalen i EG-domstolens praxis: Skatteavtalens inverkan vid prövning av interna skattereglars förenlighet med den fria rörligheten, SvSkT 2008/9 s. 608–625.
- Hilling, M., Skatteavtalen i EG-domstolens praxis: Skatteavtalens förenlighet med EG-fördragets regler om fri rörlighet, SvSkT 2008/10 s. 722–734.
- Hilling, M., The Swedish Supreme Administrative Court Totally Disregards Tax Treaty: A Critical Analysis of a CFC Judgment, Inter-tax, Vol. 36, Issue 10, 2008 s. 455–461.
- Hilling, M., EG-domstolens domar, SN 2009/6 s. 395–405.
- Hilling, M., Aktuellt om EG-domstolens praxis – direkt beskattning, SN 2010/1-2 s. 42–44.
- Hilling, M., Aktuellt om EU-domstolens praxis – direkt beskattning, SN 2010/4 s. 226–228.
- Hilling, M., Aktuellt om EU-domstolens praxis – direkt beskattning, SN 2010/7-8 s. 552–554.
- Hinneken, L., Compatibility of Bilateral Tax Treaties with European Community Law, The Rules, ECTR 1994/4 s. 146–166;
- Hinneken, L., Basis and scope of public interest justification of national tax measures infringing fundamental Treaty freedoms, (ed. Vanistendael, F.), IBFD 2006 s. 73–104.

- Hinneken, L., *The Uneasy Case and Fate of Article 293 Second Incident EC*, *Intertax*, Vol. 37, Issue 11, 2009 s. 602–609.
- Hinneken, L. & Hinneken, P., (eds.) *A Vision of Taxes within and outside European Borders*, *Festschrift in honor of Prof. Dr. Frans Vanistendael*, Kluwer 2008.
- Hovarth, A. & Lindeberg, L., *Exitskatten på personaloptioner*, SN 2007 s. 157–165.
- Holmgren, M. & Benjaminsson, K., *Branch report - Sweden*, *IFA Cahiers*, Kluwer 2002 s. 509–531.
- Hohenwarter, D., *The Allocation of Taxing Rights in the light of the Fundamental Freedoms of EC Law*, (eds. Lang, M. Schuch, J. & Staringer, C.) Kluwer 2007 s. 83–124.
- Hofstätter, M., *Who is Competent to Issue Measures for the Elimination of Double Taxation within the Community*, (eds. Lang, M. Schuch, J. & Staringer, C.) Kluwer 2007 s. 25–60.
- Holmberg, S-E. & Barenfeld, M., *Treaty-override på svenska*, SN 2009/10 s. 627–634.
- Holmes, K., *The Concept of income: A multidisciplinary analysis*, IBFD 2001.
- Holmes, K., *International Tax Policy and Double Tax Treaties – An Introduction to Principles and Application*, IBFD 2007.
- Hultqvist, A., *Legalitetsprincipen - vid inkomstbeskattningen*, Juristförlaget Stockholm 1995.
- Hultqvist, A., *Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser – en argumentationsanalys*, SvSkT 2010/5 s. 520–534.
- IBFD, *International Tax Glossary*, 5th ed., IBFD 2005.
- IBFD, *International Tax Glossary*, www.ibfd.org (2010-06-21).
- IFA Cahiers, 1993 Volume LXXVIIIa, *Interpretation of double taxation conventions*, Kluwer 1993.
- IFA Cahiers, 1998 Volume LXXXIIIb, *Practical issues in the application of double tax conventions*, Kluwer 1998.
- IFA Cahiers, 2002 Volume LXXXVIIb, *The tax treatment of transfer of residence by individuals*, Kluwer 2002.
- IFA Cahiers, 2008 Volume 93a, *Non-discrimination at the Crossroads of International taxation*, Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers 2008.
- IFA Cahiers, 2010 Volume 95a, *Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions*, Sdu 2010.

- Isenbaert, M., The Contemporary meaning of Sovereignty in the Supranational Context of the EC as Applied to the Income Tax Case Law of the ECJ, ECTR 2009/6 s. 264–278.
- Isenbaert, M. & Valjemark, C., M&S judgement: the ECJ caught between a rock and a hard place, ECTR 2006/1 s. 10–17.
- Jermsten, H. & Sandström, G., Om svenska domstolar och folkrättsliga förpliktelser, i Regeringsrätten 100 år (eds. Lundin, A-K., m.fl.), Iustus Förlag 2009 s. 243–248.
- Kamphuis, H. J. & Pötgens F.P.G., Goodbye Mr Bachmann, Welcome Mr Wielockx, BIFD January 1996 s. 2–7.
- Kavelaars, P., Accrual versus realization, (eds. Essers, P. & Rijkers, A.), IBFD 2005 s. 127–146.
- Kellgren, J., Mål och metoder vid tolkning av skattelag, Iustus Förlag 1997.
- Kemmeren, E., Pending Cases Filed by Dutch Courts I: The Van Dijk and Bujura Cases, (eds. Lang, M., Schuch, J. & Staringer, C.), Linde Verlag 2006 s. 219–244.
- Kemmeren, E., The Internal Market Approach Should Prevail over the Single Country Approach, (ed. Hinnekens, L. & Hinnekens, P.), Kluwer 2008 s. 555–586.
- Kemmeren, E., After repeal of Article 293 EC Treaty under the Lisbon Treaty: the EU objective of eliminating double taxation can be applied more widely, ECTR 2008/4 s. 156–158.
- Kemmeren, E., Renneberg Endangers the Double Tax Convention System or Can a Second Round Bring Recovery? ECTR 2009/1 s. 4–15.
- Ketelsen, H., Forslag om beskatning af urealiseret aktieavance ved fraflytning, TfS 1987 nr 128 s. 251–256.
- Ketelsen, H., Lov om beskatning af urealiseret aktiekursavance ved fraflytning – en kommentar, TfS 1987 nr 400 s. 697–699.
- Ketelsen, H., Endnu en bemaerkning om den fremrykkede aktieavancebeskatning i forbindelse med fraflytning, TfS 1990 nr 409 s. 765–769.
- Ketelsen, H., Fremrykket aktieavancebeskatning ved fraflytning, SU 1991 nr 1 s. 2–11.
- Ketelsen, H., Fremrykket aktieavancebeskatning ved fraflytning, SU 1991 no 177 s. 158–160.
- Kiegebeld, B., Anti-abuse in the Field of Taxation: Is There One Overall Concept? ECTR 2009/4 s. 144–145.

- Kleist, D., Dubbelbeskattningsavtals tillämplighet på inkomster som härrör från hemviststaten eller tredje land, SN 2005/4 s. 132–142.
- Kleist, D., Skattebefriade subjekts möjligheter att åberopa dubbelbeskattningsavtal, SN 2007/7-8 s. 411–418.
- Kleist, D., Några ytterligare kommentarer angående förhållandet mellan skatteavtalen och intern rätt, SN 2008/11 s. 708–714.
- Knobbe-Keuk, B., Restrictions on the Fundamental Freedoms Enshrined by the EC Treaty by Discriminatory Tax Provisions – Ban and Justification, ECTR 1994/3 s. 74–85.
- Kokott, J., European Court of Justice, (ed. Maisto, G.,) IBFD 2007 s. 101–114.
- Kort, J.W.J., Levy upon Emigration of a Substantial Participation Holder: an Infringement of Article 13 of the OECD Model Convention, Intertax, Vol. 31, Issue 3, 2003 s. 102–106.
- Kotanidis, S., French Exit Tax Incompatible with the Freedom of Establishment, ET 2004 s. 375–382.
- Kraft, G., AStG, Aussensteuergesetz, Kommentar, Verlag C.H. Beck 2009.
- Kreever, R., Discussion of Stefano Simontacchi's Paper on Article 13 OECD Model Convention, (eds. Lang, M., Pistone, P., Schuch, J. & Staringer, C.,) Kluwer 2008 s. 175–184.
- Kristoffersson, A., Mål C-67/08, Margarete Block – Är dubbelbeskattning av arv på grund av asymmetrisk begreppsbestämning att se som en icke tillåten restriktion på den fria rörligheten av kapital inom EU?, SvSkT 2009/10 s. 1088–1092.
- Kristoffersson, A., Något om komparativ metod i skatterätten, SvSkT 2010/3 s. 278–289.
- Lang, J., The influence of tax principles on the taxation of income from capital, (eds. Essers, P. & Rijkers, A.,) IBFD 2005 s. 3–32.
- Lang, M., Later Commentaries of the OECD Committee on Fiscal Affairs, Not to Affect the Interpretation of Previously Concluded Tax Treaties, Intertax, Vol. 25, Issue 1, 1997 s. 7–9.
- Lang, M., Proceedings of a Seminar held in Munich in 2000 during the 54th congress of the IFA, Kluwer IFA 2001.
- Lang, M., (ed.) Tax Treaty Interpretation, Kluwer 2001.
- Lang, M., Marks and Spencer – more questions than answers: an analysis of the Opinion delivered by Advocate General Maduro, ECTR 2005/2 s. 95–100.

- Lang, M., "Taxes Covered" – What is a "Tax" according to Article 2 of the OECD Model?, BIFD June 2005 s. 216–223.
- Lang, M., The Marks & Spencer Case – The Open Issues Following the ECJ's Final Word, ET February 2006 s. 54–67.
- Lang, M., Direct Taxation: Is the ECJ Heading in a New Direction?, ET September 2006 s. 421–430.
- Lang, M., The Procedural Conditions for the Implementation of Tax Treaty Obligations Under Domestic Law, Intertax, Vol. 35, Issue 3, 2007 s. 146–151.
- Lang, M., Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation: Trend, Tensions, and Contradictions, ECTR 2009/3 s. 98–113.
- Lang, M., Burgstaller, E. & Haslinger, K., (eds.) Conflicts of Qualification in Tax Treaty Law, Linde Verlag 2007.
- Lang, M. & Dommers, S., Tax Treaty Law and EC Law – Reciprocity and the balance of a Tax Treaty, (eds. Lang, M. & Schuch, J. & Staringer, C.) Kluwer 2007 s. 61–82.
- Lang, M. & Heidenbauer, S., Wholly Artificial Arrangements, (eds. Hinnekens, L. & Hinnekens, P.), Kluwer 2008 s. 597–615.
- Lang, M., Lüdicke, J. & Reich, M., Beteiligungen im Privatvermögen: Die Besteuerung des Wegzugs aus Österreich und Deutschland in die Schweiz – Teil 1, IStR 2009 s. 673–679.
- Lang, M., Pistone, P., Schuch, J. & Staringer, C., (eds.) Source versus Residence – Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives, Kluwer 2008.
- Lang, M., Schuch, J. & Staringers, C., (eds.) ECJ – Recent Developments in Direct Taxation, Band 41, Linde Verlag 2006.
- Lang, M., Schuch, J. & Staringer, C., (eds.) Tax Treaty Law and EC Law, Kluwer 2007.
- Larsson, T., Employee Stock-Options – from OECD draft to Swedish Law, IUR nr 11-12/2002 s. 4–10.
- Lavin, R., Är den förvaltningsrättsliga forskningen rättsdogmatisk?, FT 1989 s. 115–129.
- Lehrberg, B., Praktisk juridisk metod, 5 uppl., IBA 2006.
- Lehner, M., Upphäver den nya Europa-författningen medlemsstaternas plikt att avlägsna dubbelbeskattning?, SvSKT 2005/6-7 s. 418–421.
- Lehner, M., Tax consequences resulting from the application of non-restriction principle in areas other than taxation: distinction between discriminatory and non-discriminatory restrictions, (ed. Vanistendaël, F.), IBFD 2006 s. 47–72.

- Lehner, M., Avoidance of Double Taxation within the European Union: Is There an Obligation under EC Law? (eds. Lang, M., Schuch, J. & Staringer, C.,) Kluwer 2007 s. 11–24.
- Lind, A-S., Sociala rättigheter i förändring. En konstitutionellrättslig studie, Uppsala Universitet 2009.
- Lindencrona, G., Skatter och kapitalflykt, Jurist- och samhällsvetareförbundets Förlag AB 1972.
- Lindencrona, G., Dubbelbeskattningsavtalsrätt, Juristförlaget 1994.
- Lindencrona, G., Förhållandet mellan dubbelbeskattningsavtal och intern skatterätt, SvSkT 1992/3 s. 125–133.
- Lindencrona, G. & Mattsson, N., Arbitration in Taxation, Nordstedt 1981.
- Linn, A., Branch report – Germany, IFA Cahiers, Sdu 2010 s. 333–354.
- Lodin, S-O., Recept på förenklad kapitalbeskattning, SN 2009/3 s. 114–121.
- Lodin, S-O., Lindencrona, G., Melz, P. & Silfverberg, C., Inkomstskatt en läro- och handbok i skatterätt, 12 uppl., Studentlitteratur 2009. (cit. LLMS., 2009).
- Lokrantz Bernitz, H., Unionsmedborgarskapet och dess inverkan på den fria rörligheten för personer, Sieps 2006:7.
- Lyal, R., Non-discrimination and direct tax in Community law, ECTR 2003/2 s. 68–74.
- Maisto, G., (ed.), Tax Treaties and Domestic Law, EC and International Tax Law Series Volume 2, IBFD 2006.
- Maisto, G., (ed.) Courts and Tax Treaty Law, EC and International Tax Law Series Volume 3, IBFD 2007.
- Malanczuk, P., Akehurst's modern introduction to international law, 7th revised edition, (www.netlibrary.com, 2006-05-12).
- Martin, P., Pending Cases Filed by French Courts: the Hughes de Lasteyrie du Saillant Case, i Direct Taxation: Recent ECJ Developments, Michael Lang (ed.), Band 25, Linde Verlag 2003 s.119–135.
- Martin, P., Courts and tax treaties in civil law countries, (ed. Maisto, G.,) IBFD 2007 s. 81–100.
- Mattsson, N., de lege, Juridiska Fakulteten i Uppsala årsbok 2002. Skrifter i internationell skatterätt, Iustus Förlag 2002. (cit de lege).
- Mattsson, N., Ömsesidiga överenskommelser, de lege, Iustus Förlag 2002 s. 89–111.

- Mattsson, N., Några anteckningar om artikeln i OECD:s modellavtal angående förbud mot diskriminering, de lege, Iustus Förlag 2002 s. 140–160.
- Mattsson, N., Exemption or Credit of Tax: What is Sweden's Preference?, de lege, Iustus Förlag 2002 s. 161–173.
- Mattsson, N., Tolkning av dubbelbeskattningsavtal, de lege, Iustus Förlag 2002 s. 191–218.
- Mattsson, N., Är diskriminering i OECD:s modellavtal i överensstämmelse med EG-rätten? Några jämförelser mellan två regelsystem, de lege, Iustus Förlag 2002 s. 246–303.
- Mattsson, N., Skiljedomsförfarande i internationella skattetvister. Vad har hänt under de senaste 20 åren? i festskrift till Lindencrona (eds. Arvidsson, R., Melz, P. & Silfverberg, C.) Norstedts Juridik 2003 s. 251–269.
- Mattsson, N., Svensk internationell beskattningsrätt, 14 uppl., Norstedts 2004.
- Mattsson, N., Gränsgångare i Norden. Några synpunkter på skatteavtal och EG-rätt, (eds. Andersson, E., Kalima, K., Viherkentä, T. & Viheruori, P.) 2007 s. 221–233.
- Mattsson, N. & Lindencrona, G., Arbitration in Taxation (extract), de lege, Iustus Förlag 2002 s. 112–139.
- Melander, J. & Samuelsson, J., Tolkning och tillämpning, Iustus Förlag 2002.
- Melz, P., Kapitalvinstbeskattnings problem – företrädesvis vid fastighetsförsäljningar, Stiftelsen Juristförlaget vid Stockholms Universitet 1986.
- Melin, M. & Adolfsson, S., Tillbaka till trollskogen ur BAMSE-väldens starkaste björn, 2009/15.
- Merks, P., Corporate Tax and the European Commission, Intertax, Vol 36, Issue 1, 2008 s. 2–13.
- Meussen, G., Denkavit Internationaal: The Practical Issues, ET May 2007 s. 244–247.
- Meussen, G., The ECJ's Judgement in *Krankenheim* – The Last Piece in the Cross-Border Loss Relief Puzzle?, ET July 2009 s. 361–363.
- Meussen, G., Renneberg: ECJ Unjustifiably Expands Schumacker Doctrine to Losses from Financing of Personal Dwelling, ET 2009 April s. 185–188.
- Michelsen, A., National Report-Denmark, IFA Cahiers, Kluwer 2002 s. 209–229.

- Michelsen, A., *International Skatteret*, 3 udg., Thomson/GadJura 2003.
- Miller, A. & Oats, L., *Principles of international taxation*, 2 ed., Tottel 2009.
- Moëll, C., *Proportionalitetsprincipen i skatterätten*, Juristförlaget i Lund 2003.
- Mutén, L., *Inkomst eller kapitalvinst – inkomstskatteproblem vid obligations- och fastighetsaffärer*, P A. Norstedt & Söners Förlag 1959.
- Mutén, L., *Credit-metod eller exempt-metod i dubbelbeskattningsavtal – en principfråga*, SvSkT 1993/5 s. 302–312.
- Mutén, L., *Ämnen och metoder i skatterättsforskningen*, Skatterett 1996 (14) s. 211–221.
- Mutén, L., *Skattesuveräniteten och det internationella samarbetet – några funderingar*, i festskrift tillägnad professor Edward Andersson, Vammalan Kirjapaino Oy 2003 s. 211–223.
- Mutén, L., *EG-domstolen och exitskatten*, SN 2004/5 s. 294–300.
- Mutén, L., *Treatment of capital gains and losses – a response*, (eds. Essers, P. & Rijkers, A.,) IBFD 2005 s. 217–222.
- Mutén, L., *European Tax Law, quo vadis? – Lecture by Prof. Leif Mutén*, BFIT January 2008 s. 2–8.
- Mutén, L., *Sverige agerar ensidigt mot folkrätten*, DN Debatt 2008-08-07. (www.dn.se).
- Mutén, L., *Treaty override i Regeringsrätten*, SvSkT 2008/5 s. 353–357.
- Mutén, L., *Will Case Law Do?* (ed. Hinnekens, L. & Hinnekens, P.,) Kluwer 2008 s. 657–668.
- Mårsäter, O., *Folkrättsligt skydd av rätten till domstolsprövning*, Uppsala Universitet 2005.
- Möll Pedersen, B., *Stricter Exit Tax on Shares in Denmark*, BFIT March 2009 s. 104–106.
- Nelson, M., *Tax Treaty Interpretation in Sweden* (ed. Lang, M.,) Kluwer 2001 s. 317–356.
- Nelson, M., *Beskattnings vid utflyttning av fysisk person – en kommentar*, SvSkT 2006/8 s. 585–604.
- Nelson, M., *Beskattnings vid aktiebolags hemvistbytet*, SvSkT 2006/9 s. 607–630.
- Nelson, M., *Utflyttning av aktiebolag – en analys i ljuset av den internationella skatterätten och EU-rätten*, MercurIUS Förlags AB 2010.
- Nieminen, M., *Abolition of Double Taxation in the Treaty of Lisbon*, ET June 2010 s. 330–335.

- Nilsson, L., Uppskovsräntan och skatteavtalen, SvSkT 2008/4 s. 235–253.
- Norstedts Plusordbok, Norstedts Förlag AB 1997.
- Norstedts engelska ordbok, Norstedts 1995.
- OECD, Tax treaty override (1989-11-24).
- OECD, Cross-border Income Tax Issues Arising from Employee Stock Option Plans (2004-08-23). (cit. OECD-rapport 2004).
- OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed version, OECD 2008.
- OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed version, OECD 2010.
- Offermanns, R., Dom från Nederländernas (Supreme Court) sammanfattad i IBFD TNS Online, 2009-12-04, refnr: EIN:NL:1.7.2.
- O'Shea, T., Commission v. Denmark: Can Cohesion Work as a Justification?, TNI April 2 2007 s. 43–46.
- O'Shea, T., Freedom of establishment tax jurisprudence: Avoir Fiscal re-visited, ECTR 2008/6 s. 259–275.
- Owens, J., Moving Towards Better Transparency and Exchange of Information on Tax Matters, BFIT November 2009 s. 557–558.
- Parkarinen, L., Finland-Individual Taxation-Country Surveys – 1. Income Tax (last Reviewed: 13 sept. 2010), www.ibfd.org.
- Paulin, I., Förslag om ändring i Sveriges skatteavtal med Österrike. Retroaktiv lagstiftning?, Pointlex (Analys 2006-10-11).
- Pelin, L., En ny lag om tolkning och tillämpning av dubbelbeskattningsavtal, SN 1996/5 s. 291–299.
- Pijl, H., The OECD Commentary as a Source of International Law and Role of the Judiciary, ET May 2006 s. 216–224.
- Pijl, H., Beyond legal bindingness, (ed. Douma, S & Engelen, F.,) IBFD 2008 s. 95–130.
- Persson Österman, R., Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen, Norstedts Juridik AB 1997.
- Peczenik, A., Om den förvaltningsrättsliga forskningen och rättsdogmatiken, FT 1990 s. 41–52.
- Peters, F.G.F. & Roelofsen, A., Branch report – Netherlands, IFA Cahiers, Sdu 2010 s. 551–574.
- Piantavigna, P., Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law? 3-4 October 2008, Oxford (UK), Intertax, Vol. 37, Issue 3, 2009 s. 166–175.

- Pistone, P., *The Impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions*, Kluwer 2002.
- Pistone, P., *Towards European international law*, ECTR 2005/1 s. 4–9
- Pistone, P., *Tax Treaties and the Internal Market in the New European Scenario*, Intertax, Vol. 35, Issue 2, 2007 s. 75–81.
- Pistone, P., *Ups and Downs in the Case Law of the European Court of Justice and the Swinging Pendulum of Direct Taxation*, Intertax, Vol. 36, Issue 4, 2008 s. 146–153.
- Påhlsson, R., *Riksskatteverkets rekommendationer Allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet*, Iustus Förlag 1995.
- Påhlsson, R., *Inledning till skatterätten*, 3 uppl., Iustus Förlag 2003.
- Påhlsson, R., *Skatteverkets styrsignaler - en ny blomma i regelrabatten*, SN 2006/7 s. 401–418.
- Påhlsson, R., *Likhet inför skattelag*, Iustus Förlag 2007.
- Påhlsson, R., *Konstitutionell Skatterätt*, Iustus Förlag 2009.
- Påhlsson, S. & von Quitzow, C.M., *EG-rätten, ny rättskälla i Sverige*, Publica 1993.
- Pötgens, F. & Geursen, W., *Renneberg: Is Mortgage Interest Paid on an Owner-Occupied Dwelling in Belgium Deductible from Netherlands-Source Employment Income?*, ET November 2007 s. 499–507.
- Pötgens, F.P.G., *The Relationship between preservative Tax Assessments and Netherlands Tax Treaties: Not Always Pacta Sunt Servanda?*, ET May 2010 s. 183–191.
- Von Quitzow, C.M., *”Exit Bachmann, bienvenue Danner? – Eller när en dom har blivit så urholkad att den nästan får anses vara ’overruled’”*, SN 2003/1-2 s. 89–92.
- Rabe, G., *Skattelagstiftning lagar och andra författningar som de lyder den 1 januari 2010*, Norstedts Juridik AB, Utgåva 10:1.
- Rabe, G., *Cfc och EG-rätten*, SN 2003/4 s. 247–253.
- Rainer, A., *EC Tax Scene*, Intertax 2008, Volume 36, Issue 6/7 s. 326–327.
- Ravnkilde, J., *Dobbeltbeskatningsoverenskomsterne og fraflytningsskat på urealiserede aktieavancer*, TfS 2008, 285 s. 1090–1099.
- Ravnkilde, J., *EF-retten og fraflytningsbeskatning af urealiserede aktieavancer*, TfS 2008, 917 s. 3978–4008.

- Rehfeld, L., Die Vereinbarkeit des Aussensteuergesetzes mit den Grundfreiheiten des EG Vertrag, Peter Lang GmbH Internationaler Verlag der Wissenschaften, Frankfurt am Mein 2008.
- Richter, A. & Escher, J., Deutsche Wegzugsbesteuerung bei natürlichen Personen nach dem SEStEG im Lichte der EuGH-rechtsprechung, Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht, Köln, Vol 89 (2007), no 14 s. 674–683.
- Rohatgi, R., Basic international taxation, Kluwer 2002.
- Rosander, U., Generalklausul mot skatteflykt, ARK Tryckaren AB 2007.
- Ruiter, M., Supplementary Dispute Resolution, ET September 2008 s. 493–499.
- Rundegren, H., Proceduren vid EG-domstolarna, Juristförlaget 1995.
- Russo, R., The 2008 OECD Model: An Overview, ET September 2008 s. 459–466.
- Sallander, A-S., Något om tillämpningen av Wienkonventionen i skatteavtalssituationer, SvSkT 2009/8 s. 859–866.
- Sallander, A-S., I kölvattnet av RÅ 2008 ref. 24, SvSkT 2010/2 s. 177–204.
- Sandgren, C., Om teoribildning och rättsvetenskap, JT 2004/2005 s. 297–333.
- Sandström, K.G.A., Svenska dubbelbeskattningsavtal i vad de avse skatt å inkomst eller förmögenhet, Norstedt 1949.
- Sanz Clavijo, A., The European Commission's Infringement Case about Spanish Exit Taxes Provisions for Individuals and Companies, Intertax, Vol. 38, issue 6/7 2010 s. 371–377.
- Silfverberg, C., Några aspekter på kontantprincipens tillämpning på tjänsteinkomster, SN 2007/10 s. 595–608.
- Siep, Rapport 2004:3–7, En konstitution för Europa? Reflektioner; SIEP och EU 2004-kommittén, Fördraget om upprättande av en konstitution för Europa, SNS Förlag 2005.
- Sieps, Konsoliderade version av EU:s fördrag, Lissabonfördraget, SNS Förlag 2008.
- Sinclair, I., The Vienna Convention on Law of Treaties, 2 ed., Manchester University Press 1984.
- Simon Almendal, T., Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, Norstedts Juridik 2005.

- Simontacchi, S., *Taxation of Capital Gains under the OECD Model Convention with special regard to immovable property*, Kluwer 2007.
- Simontacchi, S., *Capital Gains (Article 13 OECD Model Convention)*, (eds. Lang, M., Pistone, P., Schuch, J. & Staringer, C.,) Kluwer 2008 s. 129–174.
- Simsek, E., *Conflict of Qualification and Exit Taxation*, (ed. Lang, M., Burgstaller, E. & Haslinger, K.) Linde Verlag 2007 s. 187–208.
- Sjöblom, H.P., *Fondskatteutredningen: Promemoria om ändrade skatteregler för investeringsfonder och deras delägare*, Januari 2010.
- Skatteverket, *Handledning för Internationell beskattning 2010*, Fritzez 2010. (cit. Skatteverket, 2010).
- Smit, D.S. & Kiegebeld, B.J., *EC free movement of Capital, income taxation and third countries, four selected issues*, Kluwer 2008.
- Sneum, J. & Rasmussen, M., *Fremrykket aktieavancebeskatning ved fraflytning*, SU 1991 nr 123 s. 114–115.
- St Clair Renard, S., *Fri rörlighet för tjänster – en tolkning av artikel 49 EGF*, Iustus Förlag 2007.
- Strömholm, S., *Rätt, Rättskällor och Rättstillämpning, En lärobok i allmän rättslära*, 5 uppl., Norstedts Juridik 1996.
- Strömholm, S., *Användning av utländskt källmaterial i juridiska monografier. Några anteckningar och förslag*, SvJT 1971 s. 251–263.
- Ståhl, K., *Aktiebeskatning och fria kapitalrörelser*, Iustus Förlag 1996.
- Ståhl, K., *EG-domstolen och den internationella skatterätten*, SN 1997/12 s. 762–771.
- Ståhl, K., *The Application of the Treaty Non-discrimination Principle in Sweden*, Intertax, Vol. 28, Issue 5, 2000 s. 195–199.
- Ståhl, K., *EG-domstolens domar*, SN 2003/6 s. 472–479.
- Ståhl, K., *Beskattning och fria kapitalrörelsen – inom EU och mot tredje land i Festskrift till Lindencrona*, (eds. Arvidsson, R., Melz, P. & Silfverberg, C.,) Norstedts Juridik 2003 s. 493–512.
- Ståhl, K., *Free movement of capital between Member States and third countries*, ECTR 2004/2 s. 47–56,
- Ståhl, K., *Fusionsdirektivet, Svensk beskattning i EG-rättslig belysning*, Iustus Förlag 2005.
- Ståhl, K., *Fri rörlighet för kapital mellan EU och tredje land – EG-domstolen begränsar bestämmelsernas tillämpningsområde*, SN 2006/12 s. 714–719.
- Ståhl, K., *EG-domstolens domar*, SN 2007/6 s. 350–361.

- Ståhl, K., EG-rätt och skatteflykt, SN 2007/10 s. 575–594.
- Ståhl, K., Hur ska svenska domstolar hantera fördragsstridiga skatteregler?, ERT 2008: Jubileumsnummer s. 123–132.
- Ståhl, K., EU-domstolens domar, SN 2008/6 s. 387–398.
- Ståhl, K. & Persson Österman, R., EG-skatterätt, Iustus Förlag 2000.
- Ståhl, K. & Persson Österman, R., EG-skatterätt, 2 uppl., Iustus Förlag 2006.
- Sundgren, P., Tolkning av dubbelbeskattningsavtal – analys av ett rättsfall, SN 1990/1-2 s. 3–19.
- Sundgren, P., Interpretation of Tax Treaties – A Case Study, BTR 1990 s. 286–302.
- Sundgren P., Efterlevnad av traktater, SN 1995/7 s. 461–469.
- Sundgren, P., Efterlevnad av traktater, del II, SN 1996/3 s. 111–120.
- Sundgren, P., Svensk modell för dubbelbeskattningsavtal, IUR 16/1999 s. 1–21.
- Sundgren, P., Bostad/hem i Sverige vid utflyttning del 1, SN 2007/4 s. 166–176.
- Sundgren, P., Bostad/hem i Sverige vid utflyttning del 2, SN 2007/5 s. 213–223.
- Sundgren, P., Nya regler om kapitalvinstbeskattning av aktier för emigrerande Sverigebosatta, SvSkT 2007/6-7 s. 428–436.
- Sörensen, K., Abuse of rights in community law: a principle of substance or merely rhetoric? CMLR 2006/43 s. 423–459.
- Tenore, M., Timing Issues Related in Changes in Treaty Residence or Source, Intertax, Vol. 34, Issue 3, 2006 s. 132–142.
- Terra, B. & Wattel, P., European Tax Law, 3rd ed., Kluwer 2001.
- Terra, B.J.M. & Wattel, P.J., European Tax Law, 4th ed., Kluwer 2005.
- Terra, B.J.M. & Wattel, P.J., European Tax Law, 5th ed., Kluwer 2008.
- Thim, J., Nya tyska exitbestämmelser – en förebild för svenska internationell skatterätt?, SN 2007/5 s. 233–242.
- Thorell, P., Skattelag och affärssed, Norstedts 1984.
- Tjernberg, M., Rättfärdigande av hindrande skatteregler mot bakgrund av EG-domstolens underkännande av ännu en svensk skatteregel, SN 2003/4 s. 230–246.
- Toifl, G., Die Wegzugsbesteuerung § 31 Abs 2 Z 2 EStG, Linde Verlag Wien 1996.
- Toryanik, T., IBFD:s databas Global Tax Survey: Australia - Individual Taxation - Country Surveys - 6. International Aspects (Last Reviewed: 01 May 2010), www.ibfd.org.

- Tridimas, T., The Rule of Reason and its Relation to Proportionality and Subsidiarity, i Rule of Reason Rethinking another Classic of European Legal Doctrine, (ed. Schrauwen, A.,) European Law Publishing, Groningen 2005 s. 111–128.
- Tuori, K., Kant och rättsvetenskapens tidlöshet, Retfaerd nr 77,20. Årgang 1997 s. 4–12.
- Tuori, K., Critical Legal Positivism, Ashgate 2002.
- Thurén, T., Vetenskapsteori för nybörjare, Liber 2004.
- Thuronyi, V., Comparative tax law, Kluwer 2003.
- Törner Monsenego, J., Lissabonfördragets konsekvenser för artikel 293 EG samt fördjupat samarbete, i Berglund. M., m.fl., SN 2010/3 (nätpublikation) s. 21–24.
- United Nations Double Taxation Convention between Developed and Developing countries, 2001.
- van Arendonk, H., Exit Taxes: Separation of Powers?, ECTR 2010/2 s. 60–61.
- van den Broek, J. & Wildeboer, M., European Court of Justice Permits Inheritance Tax Based on Nationality in van Hilten-van der Heijden, BFIT May 2007 s. 214–219.
- van den Hurk, H. & Korving, J., The ECJ's Judgment in the N Case against the Netherlands and its Consequences for Exit Taxes in the European Union, BFIT April 2007 s. 150–158.
- van den Hurk, H. & Korving, J., Spanish and Portuguese Exit Taxes considered incompatible with the EC Law, EC Tax Scene, Intertax, Vol. 38, issue 2 2010 s. 129.
- van den Hurk, H. & Weening, G., EC Tax Scene, Intertax, Vol. 37, Issue 1 2009 s. 81–82.
- van Raad, K., Nondiscrimination in international tax law, Kluwer 1986.
- van Raad, K., 1992 Additions to Articles 3(2) (Interpretation) and 24 (Non-Discrimination) of the 1992 OECD Model and Commentary, Intertax 1992/12 s. 671–676.
- van Raad, K., The geographical scope of the distributive articles of the OECD Model, (eds. Andersson, E., Kalima, K., Viherkenttä, T. & Vihervuori, P.) 2007 s. 349–355.
- van Raad, K., (ed.) Materials on international & EC tax law, 2008/2009:1, IBFD 2008.

- van Thiel, S., Free movement of Persons and Income Tax Law: the European Court in search of principles, IBFD Academic Council 2002.
- van Thiel, S., Removal of income tax barriers to market integration in the European Union: litigation by the Community citizen instead of harmonization by the Community legislature?, ECTR 2003/1 s. 4–19.
- van Thiel, S., Justifications in Community Law for Income Tax Restrictions on Free Movement: Acte Clair Rules That Can Be Readily Applied by National Courts – Part 1, ET June 2008 s. 279–290.
- van Thiel, S., Justifications in Community Law for Income Tax Restrictions on Free Movement: Acte Clair Rules That Can Be Readily Applied by National Courts – Part 2, ET July 2008 s. 339–350.
- van Weeghel, S., The Improper Use of Tax Treaties, With Particular Reference to the Netherlands and the United States, Kluwer 1998.
- van Weeghel, S., General Report, IFA Cahiers, Sdu 2010 s. 17–55.
- Vanistendael, F., The compatibility of the basic economic freedoms with the sovereign national tax systems of the Member States, ECTR 2003/3 s. 136–143.
- Vanistendael, F., Bosal?!, ECTR 2003/4 s. 192–193.
- Vanistendael, F., Cohesion: the phoenix rises from his ashes, ECTR 2005/4 s. 208–222.
- Vanistendael, F., General report on the fundamental freedoms and national sovereignty in the European Union, (ed. Vanistendael, F.) IBFD 2006 s. 167–220.
- Vanistendael, F., (ed.) EU Freedoms and Taxation, EATLP International Tax Series Volume 2, IBFD 2006.
- Vanistendael, F., The ECJ at the Crossroads: Balancing Tax Sovereignty against the Imperatives of the Single Market, ET September 2006 s. 413–420.
- Vanistendael, F., Denkvit Internationaal: The Balance between Fiscal Sovereignty and the Fundamental Freedoms?, ET May 2007 s. 210–213.
- Verbeek, P., Will the Dutch Exit Tax Fail The EC Treaty Test?, TNI January 17 2005 s. 224–226.
- Verdoner, L., The Coherence Principle under EC Tax Law, ET May 2009 s. 274–282.
- Vogel, K., Klaus Vogel on double taxation conventions, 3rd ed., Kluwer 1997.

- Vogel, K., The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation, BIFD December 2000 s. 612–616.
- Vogel, K., Recent Controversies Concerning Qualification of Income under Double Taxation Conventions, i festskrift till Lindencrona (eds. Arvidsson, R., Melz, P. & Silfverberg, C.,) Norstedts Juridik 2003 s. 545–556.
- Vogel, K. & Prokisch, R., IFA Cahiers - General Report, IFA Cahiers, Kluwer 1993 s. 55–85.
- Wallén, G., Vetenskapsteori och forskningsmetodik, 2 uppl., Studentlitteratur 1996.
- Ward, D., m.fl., The Other Income Article of Income Tax Treaties, BTR 1990 s. 352–384.
- Ward, D., m.fl., The Interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model, IBFD 2005.
- Ward, D., The Role of the Commentaries on the OECD Model in the Tax Treaty Interpretation Process, BFIT March 2006 s. 97–102.
- Ward, D., Use of foreign court decisions in interpreting tax treaties, (ed. Maisto, G.,) IBFD 2007 s. 161–187.
- Ward, D., Is there an obligation in international law of OECD Member countries to follow the Commentaries on the Model? (ed. Douma, S & Engelen, F.,) IBFD 2008 s. 73–93.
- Wattel, P., The Schumacker legacy – Introduction – Taxing Non-Resident Employees: Coping with Schumacker, ET November/December 1995 s. 347–353.
- Wattel, P., Corporate tax jurisdiction in the EU with respect to branches and subsidiaries; dislocation distinguished from discrimination and disparity; a plea for territoriality, ECTR 2003/4 s. 194–202.
- Wattel, P.J., EC Treaty freedoms, tax treaties and national courts, (ed. Maisto, G.,) IBFD 2007 s. 115–158. (cit. Wattel, P., IBFD 2007).
- Wattel, P.J., Fiscal Cohesion, Fiscal Territoriality and Preservation of the (Balanced) Allocation of Taxing Power; What is the Difference? (ed. Weber, D.,) Kluwer 2007 s. 139–156. (cit. Wattel, P., Kluwer 2007).
- Wattel, P.J. & Marres, O., Characterization of Fictitious Income under OECD-Patterned Tax Treaties, ET 2003 March s. 66–79.

- Weber, D., *Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms, A Study of the Limitations under European Law to the Prevention of Tax Avoidance*, Kluwer 2005.
- Weber, D., In Search of a (New) Equilibrium Between Tax Sovereignty and the Freedom of Movement Within the EC, *Intertax* Vol. 34, Issue 12, 2006 s. 585–616.
- Weber, D., In search of a (New) equilibrium between tax sovereignty and the Freedom of Movement Within the EC, Kluwer 2006. (cit. Weber, D., Kluwer 2006).
- Weber, D., Free movement of capital between the Member States and third countries, nationality requirements, and the credit method, (eds. Lang, M., Schuch, J. & Staringer, C.) Linde Verlag 2006 s. 263–276. (cit. Weber, D., Linde Verlag 2006).
- Weber, D., Is the limitation of tax jurisdiction a restriction of the freedom of movement? Paper for the annual conference of the European Association of Tax Law Professors in Helsinki 7-9 June 2007. (cit. Weber, D., Helsinki 2007).
- Weber, D., (ed.) *The Influence of European Law on Direct Taxation*, Kluwer Law International BV 2007.
- Weber, D. & Flortuin, A., Case Law: Germany, The Netherlands, *ECTR* 2009/5 s. 249–251.
- Weiss, F., Interpretation of tax treaties in accordance with the Commentaries on the OECD Model Tax Convention under Vienna Convention on the Law of Treaties, (eds. Douma, S. & Engelen, F.) *IBFD* 2008 s. 131–152.
- Weizman, L., Departure Taxation – Treaty Override? – Extraterritorial Tax Law, *ET* March 1994 s. 73–85.
- Wennström, B., EU-rätt, osäkerhet och rättens nya landskap, *JT* 2009/10:2 s. 444–473.
- Wijnen, W.F.G., Towards a uniform interpretation of tax treaties by means of a database, *IUR* 2/3 2007 s. 16–18.
- Wiklund, O., Objektivitet och kritik i EG-rätten, *JT* 1995/96 s. 1075–1099.
- Wiklund, O., EG-domstolens tolkningsutrymme: om förhållandet mellan normstruktur, kompetensfördelning och tolkningsutrymme i EG-rätten, *Norstedts Juridik* 1997.
- Williams, D., General Report, *IFA Cahiers*, Kluwer 1998 s. 19–57.
- Willumsen, A., Lov om aktieavancebeskatning ved fraflytning m.v., *TfS* 1987 nr 380 s. 665–670.

- Wiman, B., Swedish tax law and discrimination – some observations, ECTR 1997/2 s. 101–107.
- Wiman, B., Svenska eller utländska aktier och neutralitet, i festskrift till Gunnar Karnell (ed. Gorton, L.,) Carlsson Law Network 1999 s. 833–845.
- Wiman, B., Tax Aspects of Migration, (eds. Andersson, K., Melz, P. & Silfverberg, C.,) Kluwer 2002 s. 306–317.
- Wiman, B., Aktieöverlåtelse till underpris, i festskrift till Lindencrona (eds. Arvidsson, R., Melz, P. & Silfverberg, C.,) Norstedts Juridik 2003 s. 577–592.
- Wiman, B., Emigration Taxes, (eds. Essers, P. & Rijkers, A.,) IBFD 2005 s. 263–277.
- Wiman, B., Ändringar i Sveriges skatteavtal med Österrike, (eds. Andersson, E., Kalima, K., Viherkenttä, T. & Vihervuori, P.,) 2007 s. 463–472.
- Wiman, B., Reglerna om fri rörlighet, i Berglund m.fl. SN 2010/3 (nätpublikation) s. 7–11.
- Winther-Sörensen, N., Marks & Spencer-dommen, SU 2006, 3 s. 10–20.
- Winther-Sörensen, N., EU Exitbeskattning samordning, SU 2007, 46 s. 113–121.
- Winther-Sörensen, N., mfl, Skatteretten, 5 udg., Thomson Reuters 2009.
- Wouters, J. & Vidal, M., The international law perspective, (ed. Maisto, G.,) IBFD 2006 13–36.
- Wouters, J. & Vidal, M., An International Lawyer's Perspective on the ECJ's Case Law Concerning the OECD Model Tax Convention and its Commentaries, (eds. Hinnekens, L. & Hinnekens, P.,) Kluwer 2008 s. 989–1006.
- Zalasinski, A., Proportionality of Anti-Avoidance and Anti-Abuse Measures in the ECJ's Direct Tax Case Law, Intertax, Vol. 35, Issue 5, 2007 s. 310–321.
- Zalasinski, A., Some Basic Aspects of the Concept of Abuse in the Tax Case Law of the European Court of Justice, Intertax, Vol. 36, Issue 4, 2008 s. 156–167.
- Zimmer, F., Den norske utflytningsskatten, (eds. Andersson, E., Kalima, K., Viherkenttä, T. & Vihervuori, P.,) 2007 s. 473–486.
- Zimmer, F., Exit Taxes in Norway, WTJ Vol 1, Issue 0, June 2009 s. 1–33.

Zimmer, F., Internasjonal Inntektsskatterett, 4 utg., Universitetsforlaget 2009.

Zuijendorp, B., The N case: the European Court of Justice sheds further light on the admissibility of exit taxes but still leaves some questions unanswered, ECTR 2007/1 s. 5–12.

Skatteverkets ställningstaganden

Skatteverkets skrivelse dnr 130 701154-04/111 (2004-12-16), Uppskov med kapitalvinst av bostad vid förvärv av ersättningsbostad inom EU. Denna skrivelse har ersatts av Skatteverkets ställningstagande 2006-10-09 angående "Uppskov med beskattning av kapitalvinst vid förvärv av ersättningsbostad inom EES", dnr 131 571875-06/111 (se nedan).

Skatteverkets ställningstagande dnr 131 532464-05/111 (2005-10-04), Beskattning av vinst på bortbytta aktier vid utflyttning till annat EU- eller EES-land, (Ställningstagandet är ersatt av dnr 131 657877-08/111, se nedan)

Skatteverkets ställningstagande dnr 131 581221-05/111 (2005-11-04), Beskattning av personaloptioner vid utflyttning till annat EU/EES-land.

Skatteverkets ställningstagande dnr 131 571875-06/111 (2006-10-09), Uppskov med beskattning av kapitalvinst vid förvärv av ersättningsbostad inom EES.

Skatteverkets ställningstagande dnr 131 230346-07/111 (2007-10-09), Avräkning av utländsk skatt vid s.k. exitbeskattning.

Skatteverkets ställningstagande dnr 131 649571-07/111 (2007-10-30), Utländska s.k. ägarlägenheter vid tillämpning av inkomstskattelagen.

Skatteverkets ställningstagande dnr 131 657877-08/111 (2008-11-11), Beskattning av vinst på bortbytta aktier för personer som flyttar till annat EES-land.

Skatteverkets ställningstagande dnr 131 674664-08/111 (2008-11-20), Uttagsbeskattning och återföring av periodiseringsfond när näringsverksamhet inte längre ska beskattas i Sverige.

Skatteverkets ställningstagande dnr 131 286969-09/111 (2009-03-12), Kan avräkning medges för utländska socialavgifter enligt skatteavtal eller avräkningslagen?

De fyra kategorierna av utflyttningsskatter som behandlas i avhandlingen:

Ordinarie beskattnings-tidpunkt / Krav på skattebetalning	Latent Den ordinarie beskattnings-tidpunkten har <i>inte</i> passerat vid utflyttningstillfället, dvs. inkomsten är <i>orealiserad</i>.	Realiserad Den ordinarie beskattnings-tidpunkten har passerat vid utflyttningstill-fället.
Omedelbar Krav på skattebe-talning ställs ome-delbart vid utflytt-ningstidpunkten.	OL-regler Utflyttningssstaten beskattar en latent värdeökning på egen-dom direkt vid utflyttningen. Värdeökningen som beskattas har uppstått innan flytten.	OR-regler En egendom byts mot en ny (reali-seras). Uppskov medges. Utflytt-ningsregeln innebär dock att krav på skattebetalning för skatten på uppskovet sker vid utflyttningstill-fället. Värdeökningen som beskattas har uppstått i utflyttningssstaten fram till bytet.
Utsträckt Kravet på skattebe-talning är senare-lagd till en tidpunkt som infaller efter flytten.	UL-regler Utflyttningssstaten har ett utsträckt beskattningsanspråk på en latent värdeökning på egendom. Beskattningsansprå-ket ställs när egendomen avyttras. Huvudfallet är att värdeök-ningar fram till (1) avyttringen beaktas. Även situationen att värdeökningar fram till (2) flytten behandlas (benämns uppskov) .	UR-regler En egendom har bytts mot en annan (realiserad) och ett uppskov har medgivits. Krav på skattebetalning sker först när den tillbytta egendo-men avyttras. I detta fall beaktas värdeökningar fram till bytet.

Tabell V: Beskattning av värdeökningar på fastighet belägen i utflyttningsssta-ten eller på aktier.

En utflyttningsskatt är en skatteregel som aktualiseras när en person flyttar ut från landet. Skatteregeln syftar ofta till att skydda utflyttningens statens skatteanspråk, eftersom dessa vanligtvis upphör när personen flyttar. Utflyttningsskatter har under senare år blivit allt mer omdiskuterade, inte minst utifrån EU-rättsliga utgångspunkter. I denna studie identifieras och kritiskt analyseras flera av de problem som uppstår när dessa skatteregler möter de skatteavtals- och EU-rättsliga regleringarna. Dessa båda regleringar kan begränsa de nationella skatteanspråken, varför utflyttningsskatterna i stor utsträckning har ändrats under de senaste åren. Även frågan om dessa nya regleringar är ändamålsenliga och effektiva undersöks i avhandlingen.

I studien analyseras hur olika typer av utflyttningsskatter förhåller sig till EU-rätten och till de skatteavtal som Sverige har ingått med andra länder. När det gäller EU-rätten bygger analysen vidare på och fördjupar tidigare svensk och internationell forskning på området. Mot bakgrund av senare års praxis görs dessutom en aktuell analys av EU-domstolens prövning rörande frågan om en nationell regel utgör ett förbjudet hinder eller inte. I litteraturen har utflyttningsskatternas relation till skatteavtalen endast behandlats sparsamt. I denna framställning identifieras åtskilliga tolknings- och tillämpningsproblem när det gäller frågorna *om* och *hur* avtalen kan tillämpas på utflyttningsskatter.

Katia Cejie är verksam vid Juridiska institutionen, Uppsala universitet och är knuten till stiftelsen Centrum för Skatterätt. Stiftelsen stöds av Deloitte, Ernst & Young, KPMG, Mannheimer Swartling Advokatbyrå, Skeppsbron Skatt och Öhrlings Pricewaterhouse Coopers. Akademisk avhandling.