



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Anna Chmielecka

Skyddet för det svenska
skatteanspråket på orealiserade
värdeökningar - med "X och Y
målet" i backspegeln

Examensarbete
30 poäng

Handledare
Mats Tjernberg

Ämnesområde Skatterätt
Termin 9

Innehåll

| | |
|---|-----------|
| SUMMARY | 1 |
| SAMMANFATTNING | 2 |
| FÖRORD | 3 |
| FÖRKORTNINGAR | 4 |
| 1 INLEDNING | 5 |
| 1.1 Bakgrund | 5 |
| 1.2 Syfte och avgränsningar | 5 |
| 1.3 Material och metod | 6 |
| 1.4 Disposition | 7 |
| 2 PRESENTATION AV BESTÄMMELSERNA I 53 KAP. IL | 8 |
| 2.1 Allmänt om bestämmelserna och deras syfte | 8 |
| 2.2 Tillämpningsområde och rättsföljder i kort sammandrag | 9 |
| 2.3 Relation till fördragsfriheterna i ljuset av EGD: s dom i <i>X och Y</i> målet | 10 |
| 2.3.1 EGD om skillnaden i bestämmelsernas skatteeffekt | 10 |
| 2.3.2 Diskrimineringsförbudet eller restriktionsförbudet – frågan om rättfärdigandemöjligheter i allmänhet? | 11 |
| 2.3.3 Särskilt om de kränkta fördragsfriheterna och räckvidden av rättfärdigandeargument | 14 |
| 2.3.3.1 Etableringsfriheten och den fria rörligheten för kapital | 14 |
| 2.3.3.2 ”Tvingande allmänintresse” som rättfärdigandegrund | 16 |
| 2.3.3.3 Slutsatser | 18 |
| 3 RÄTTSLÄGET EFTER AVGÖRANDET I X OCH Y MÅLET | 20 |
| 3.1 Innebörden och följder av EGD:s ”negativa integration” | 20 |
| 3.2 Skatteflyktslagen som osäkerhetsmoment | 21 |
| 3.2.1 Allmänt om rättstillämpningen före och efter <i>X och Y</i> målet | 21 |
| 3.2.2 Beskattningskonsekvenser mot bakgrund av nya regeringsrättsavgöranden | 24 |
| 3.2.2.1 Några reflektioner kring mål nr 4789-05 | 24 |
| 3.2.2.2 Mål nr 1247-06 samt SRN: s förhandsbesked från 28 juni 2007 | 26 |
| 3.2.3 Riskerara beskattning grundad på skatteflyktslagen att vara oförenlig med EG-rätten? | 28 |
| 3.2.3.1 Hinder för den fria rörligheten? | 28 |
| 3.2.3.2 Rättfärdigandefrågan | 30 |

| | | |
|----------|---|-----------|
| 4 | 53 KAPITLET I FÖRNYAD FOKUS | 32 |
| 4.1 | Ändringsförslagen – likheter och skillnader | 32 |
| 4.1.1 | Allmänt om reformarbetets gång | 32 |
| 4.1.2 | Om uttagsbeskattningsregeln vara eller inte vara | 35 |
| 4.1.3 | Utvidgning av tioårsregelns tillämpningsområde | 36 |
| 4.2 | Kommentarer | 37 |
| 4.2.1 | Allmänt | 37 |
| 4.2.2 | Fortsatt uttagsbeskattningsregler utanför EES-området i ljuset av artikel 56.1 i EG-fördraget | 37 |
| 4.2.3 | Utvidgning till utländska delägarrätter- några synpunkter | 41 |
| 5 | FRAMTIDSFÖRSLAG | 45 |
| 5.1 | Allmänt | 45 |
| 5.2 | EGD:s syn på exitskatter | 46 |
| 5.2.1 | Allmänt | 46 |
| 5.2.2 | Exitskatttemålen | 47 |
| 5.3 | Kloka tankar! | 50 |
| | KÄLLFÖRTECKNING | 53 |
| | RÄTTSFALLSFÖRTECKNING | 57 |

Summary

The essay deals with various problems concerning the regulation aiming to protect the Swedish Tax Base with respect to the unrealized appreciation accrued in shares in Swedish companies. According to the ECJ ruling in *X and Y* case there can be no immediate taxation of an individual shareholder of a Swedish company if the transfer at undervalue of the company shares is to a foreign legal person who is owned by the shareholder and established in another Member State or to another Swedish company in which such a foreign legal person has a holding. The ECJ ruling in the above-mentioned case opened up new possibilities for the Swedish shareholders as to transfer their shares in Swedish companies at the acquisition cost prior to a definitive move abroad. As a result of the transfer of residence the shareholders could namely dispose of their holdings in the foreign companies with the Swedish shares attached without risking thereby being taxed in Sweden under 3:19 IL (the Swedish income tax law) on the capital gain realized from the disposal of the shares.

As late as in October 2007 the Swedish government proposed some changes to the existing provisions applicable to the tax treatment of both unrealized and realized capital gains on shares held by individuals. The new regulation will be effective January 1, 2008. This essay gives some analysis on the government bill and provides a critical overview of the development of the case law of the Swedish Supreme Administrative Court that preceded the presentation of the bill. An additional topic of discussion concerns the applicability of the tax evasion law to transactions that at some stage include transfer at undervalue of shares in Swedish companies.

By way of conclusion I also discuss the ECJ approach to exit taxes in respect of emigration of individuals. This discussion leads to the final question regarding exit tax as the best possible option for dealing with the Swedish “problem” of designing a tax claim that is both efficient and reasonably delimited at the same time.

Sammanfattning

Uppsatsen behandlar problematiken kring regler som syftar till att skydda den svenska skattebasen med avseende på de orealiserade värdestegringar som uppkommit på aktier i svenska bolag. I enlighet med EGD: s dom i *X och Y* målet får det inte längre förekomma någon omedelbart beskattning av fysiska personer i samband med att de överlåter sina aktier i svenska bolag till sina direkt eller indirekt utländska bolag om dessa bolag hör hemma i en stat inom Europeiska Unionen. Domen öppnade således nya möjligheter för de skattskyldiga som inför en förestående utflyttning från Sverige utan omedelbar beskattning kunnat sälja sina aktier till anskaffningsvärde. Om de sedan flyttade sitt hemvist utomlands och sålde sina utländska aktier tillsammans med de vidhängande svenska aktierna riskerade de inte att bli beskattade i Sverige enligt 3:19 IL för den genom försäljningen realiserade kapitalvinsten

Så sent som i oktober i år 2007 föreslog regeringen ändrade regler på området för beskattning av fysiska personers kapitalvinster. De nya reglerna skall börja gälla från och med den 1 januari 2008. I uppsatsen kommenteras regeringens proposition samt den utveckling i Regeringsrättens rättspraxis som föregått framläggande av denna proposition. I det sistnämnda sammanhanget diskuteras särskilt frågan om möjligheten att tillämpa skatteflyktslagen på transaktioner där underprisöverlåtelser ingår som ett led.

Ett annat problemområde som också täcks av denna uppsats avser exitbeskattning. Syftet med framställningen i den delen är att utreda hur EGD ställer sig till denna typ av skatteregler och om exitbeskattning kan vara den bästa möjliga lösningen på det svenska ”problemet” med att utforma ett skatteanspråk som är både effektivt och rimligt avgränsat.

Förord

Hur grymt det än må låta så är en av livets stora sanningar att *"the show must go on"*. När ett kapitel i ens liv stängs så öppnas det alltid ett nytt som ofta är minst lika intressant. Detta får en att hoppas på det bästa även när man går en osäker framtid till mötes.

Att studera juridik vid Lunds universitet var en oförglömlig upplevelse och en mycket intensiv tid fylld med tentor och pendlandet. Trots att studentlivet ofta "krockade" med extrajobb och andra engagemang njöt jag i fulla drag av min studenttillvaro.

Nu när denna tid är över vill jag framföra ett stort tack till alla som hållit tummarna för mig och stöttat mig på alla möjliga sätt och vis.

Sist men inte minst vill jag framföra ett hjärtligt tack till min handledare Mats Tjernberg för hans stora engagemang och för att han gjort min färd genom skatterättens slingrande meander till en spännande och lärorik upplevelse.

Lund, januari 2008

Anna Chmielecka

Förkortningar

| | |
|--------------|--|
| CFC-regler | Controlled Foreign Company-regler |
| DBA | Dubbelbeskattningsavtal |
| EES | Europeiska ekonomiska samarbetsområdet |
| EG | Europeiska gemenskapen |
| EGD | Europeiska gemenskapernas domstol |
| EG-fördraget | Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen |
| EU | Europeiska unionen |
| IBFD | International Bureau of Fiscal Documentation |
| IL | Inkomstskattelagen (1999:1229) |
| KOM | Kommissionen |
| NSD | Näringslivets Skattedelegation |
| OECD | Organisation for Economic Co-operation and Development |
| PM | Promemoria |
| Prop. | Proposition |
| RR | Regeringsrätten |
| RÅ | Regeringsrättens årsbok |
| SN | Skattenytt |
| SOU | Statens offentliga utredningar |
| SRN | Skatterättsnämnden |
| SvSkT | Svensk Skattetidning |

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Att det inte går att flyga högre än vingarna bär är ett tämligen obestridligt faktum inte minst med hänsyn till Ikaros tragedi i den välbekanta grekiska myten. Sveriges medlemskap i Europeiska Unionen (EU) kan sägas ha ställt den nationella lagstiftaren inför ett dilemma som i mångt och mycket påminner om Ikaros svåra trångmål. Genom EGD:s dom i det välkända *X och Y* målet¹ förklarades de svenska underprisöverlåtelsereglerna i 53 kap. IL som fördragsstridiga. I skrivande stund är vi inne på femte året av den långa väntan på att stoppreglerna i 53:6-8 IL omarbetas till en med gemenskapsrätten förenlig reglering. Dessa bestämmelser innebar att fysiska personer saknade möjlighet att utan omedelbara skattekonsekvenser till underpris överlåta sitt svenska aktieinnehav till utländska juridiska personer med egna eller närståendes ägarintressen eller till svenska aktiebolag som direkt eller indirekt ägs av sådana utländska juridiska personer. Att kapitalvinsten på de avyttrade aktierna inte fick skjutas upp i de ovannämnda fallen kan till sin skattemässiga effekt jämföras med den i inkomstslaget näringsverksamhet förekommande uttagsbeskattningen.

Trots att det sedan domen i *X och Y* målet har stått klart att de ovan nämnda lagrummen inte ger uttryck för gällande rätt har ”reformarbetet” med reglerna för kapitalvinstbeskattning visat sig vara ganska trögstartat. Den mest troliga förklaringen till att lagstiftningsarbetet blivit så fördröjt i förhållande till den utveckling som skett i rättspraxis är de stora svårigheterna med att utforma reglerna så att anpassningen till EG-rättens krav kan ske utan förfång för det svenska skatteintresset. Här bör särskilt framhållas de svåra lagtekniska och praktiska problem som kännetecknar arbetet med att ge de nuvarande reglerna ett innehåll som är acceptabelt såväl ur ett gemenskapsrättsligt som ur ett nationellt perspektiv.

1.2 Syfte och avgränsningar

Denna framställning är tänkt att vara en fördjupad översyn av rättsläget rörande kapitalvinstbeskattning av fysiska personers aktieförsäljningar till egna eller närståendes bolag med anknytning till utlandet. EGD:s avgörande i *X och Y* målet har medfört att de här diskuterade skattereglerna fått en påtaglig gemenskapsrättslig dimension. Den kommer genomgående att återspeglas i min analys eftersom analysen även syftar till att utreda i vad mån EG-rätten medger de enskilda medlemsstaterna, i synnerhet Sverige, att införa eller vidmakthålla regler som skyddar statens skatteanspråk i förhållande till kapitalvinster som upparbetats under tiden de fysiska

¹ C-436/00, *X och Y* mot Skatteverket.

personerna varit obegränsat skattskyldiga i landet. Diskussionen i den sistnämnda delen har jag valt att föra både med förankring i de nyligen presenterade förslagen till att EG-anpassa reglerna i 53 kap. IL och på ett mer principiellt plan.

För att förenkla analysen av ämnet har tyngdpunkten i denna lagts på underprisöverlåtelser av tillgångar i form av aktier trots att även andelar i handelsbolag eller fastigheter belägna i Sverige kan vara föremål för ett tillskott enligt 53 kap. IL. Avgränsningen i vad avser fastigheter motiveras av att tillskott av en sådan egendom inte bedömts utgöra ett lika starkt hot för den svenska skattebasen som ett aktietillskott.² Vidare tar min framställning enbart sikte på fysiska personers kapitalvinster. En avgränsning har även gjorts med avseende på de förvärvande bolagen eftersom jag har avstått från att beakta frågan om aktieöverlåtelser till andra kategorier av juridiska personer än aktiebolag. Det huvudsakliga skälet bakom detta är att jag inte hittat något underlag för att analysera den här frågan mer långtgående.

Dessutom har jag främst av utrymmesskäl valt att i den följande framställningen inte närmare beröra frågan om EGD:s behörighet på det direkta beskattningsområdet. Då spørsmålet har varit föremål för en livlig debatt i doktrinen förutsätter jag att läsaren har grundläggande kännedom om ämnet.³ Det bör dock nämnas att frågan om gränsen för EGD:s kompetens att genom tolkning underkänna inkomstskatteregler som hindrar den fria rörligheten är särskilt aktuell med avseende på de här diskuterade reglerna. Eftersom reglerna primärt syftar till att skydda den nationella skattebasen finns det således en beaktansvärd risk för att de underkänns av domstolen pga. deras oförenlighet med fördragsfriheter.

1.3 Material och metod

Undersökningen i denna framställning är rättsdogmatisk och analysen av den svenska rätten genomförs med stöd av de rättskällor som vanligen används inom ramen för en sådan analys. De traditionella rättskällorna som lag, förarbeten, regeringsrättspraxis och doktrin redovisas i relevanta delar. För att illustrera de praktiska problemen med de här aktuella regelsystemen har jag dessutom i stor utsträckning använt det gemenskapsrättsliga materialet i form av EG-fördraget, Generaladvokatens förslag till

² Se SOU 2005:99, s. 211 där man kommit fram till att regleringen i 53 kap. IL inte behövs med avseende på fastigheter eftersom en utländsk juridisk person är skattskyldig för inkomster från en fastighet i Sverige enligt den interna regeln i 6:11 IL. En underprisöverlåtelse av fastigheten till någon som inte beskattas i Sverige kan således utlösa uttagsbeskattning av det utländska rättssubjektet. Dessutom beskattas i sådana fall även den fysiska personen som äger aktier i den utländska juridiska personen. Även om denna aktieägare flyttar ut från Sverige för att sedan avyttra sina aktier i det utländska bolaget kommer beskattningen i den utländska juridiska personen att vara oförändrad.

³ För diskussionen kring de här frågorna se särskilt Ståhl och Österman, SvSkT 1/2002, s. 38 ff. samt Pelin, SN 2004, s. 503.

förhandsavgöranden, EGD:s domar och Kommissionens meddelande. Min syn på samspelet mellan den primära EG-rätten och den nationella rätten har dock till övervägande del kommit att bygga på praxis från EGD. Jag har i mitt arbete med domstolens avgöranden begagnat mig både av den svenska och engelska språkversionen.⁴

Vidare har jag inte haft som ambition med denna framställning att ge den en komparativ inriktning. Hänvisningarna till utländsk rätt har dock inte kunnat undvikas vilket främst förklaras av att analysen av ämnet sker med fokus på det gemenskapsrättsliga planet där de enskilda medlemsländernas skatteregler utsätts för ett svårt ”eldprov”. Kunskapen om innehållet i den utländska rätten har uteslutande hämtats från EGD:s domar i de mål i vilka de ifrågavarande utländska reglerna har prövats.

1.4 Disposition

Inledningsvis presenteras den svenska regleringen i 53 kap. IL så som den tillämpats vid tiden fram till EGD:s dom i *X och Y* målet varvid stor uppmärksamhet ägnas åt själva motiven bakom reglerna ifråga. Därefter följer en kort analys av EGD:s resonemang i det nyssnämnda målet samt avgörandets praktiska konsekvenser för Sveriges möjlighet att beskatta de i landet upparbetade kapitalvinsterna. Diskussionen i den delen syftar till att med hjälp av ett par exempel från senaste rättspraxis åskådliggöra den stora osäkerheten som för närvarande råder vid underprisöverlåtelser av aktier till bolag med inslag av utländskt innehav. Närmare bestämt avser oklarheten skatteflyktslagens tillämplighet på transaktioner i vilka som ett av flera moment ingår en underprisöverlåtelse enligt 53:6-8 IL. Analysen har därför kommit att även omfatta den mer allmänna frågan om skatteflyktslagens förenlighet med EG-fördraget. Nästa steg i analysen utgörs av en presentation och utvärdering av de på senare tid lämnade förslagen till revidering av systemet för beskattning av fysiska personers kapitalvinster. Förslagen uppges vara en temporär lösning som skall klargöra rättsläget i avvaktan på en ytterligare utredning av frågan. Analysen av de ovan nämnda förslagen utmynnar i en mer principiell diskussion om EGD:s syn på exitskatter och avslutas med några synpunkter och reflektioner kring valet av en lämplig beskattningsmodell för kapitalvinster.

⁴ Jag vill dock understryka att det är endast den versionen av domen som är skriven på rättegångsspråket som utgör en autentisk språkversion. Att alltid grunda analysen på den autentiska versionen har dock ansetts för tidskrävande.

2 Presentation av bestämmelserna i 53 kap. IL

2.1 Allmänt om bestämmelserna och deras syfte

Bestämmelserna i 53 kap. tillhör den svenska omstruktureringslagstiftningen vars huvudsyfte är att med hjälp av olika lätttnadsregler främja och stimulera skapande av effektiva företagsstrukturer.⁵ Skattelättnaderna avser normalt de diverse egendomsöverlåtelser som äger rum inom ramen för dessa företagsomstruktureringar. Ett utmärkande drag för de flesta av de egendomsöverlåtelserna är att de sker till andra bolag inom den egna kontrollsfären.⁶ Fast överlåtelserna då oftast görs till underpris uppkommer i regel inte några omedelbara skattekonsekvenser för överlåtaren. Som ett grundläggande villkor för att skattemässigt tillåta sådana underprisöverlåtelser uppställs att Sverige behåller möjligheten att beskatta eventuella vinster i samband med en vidareförsäljning av egendomen till en utomstående. Den svenska skattelagstiftaren har ansett uttagsbeskattning som den mest lämpliga metoden för att säkerställa Sveriges möjligheter att beskatta de framtida kapitalvinsterna. Skyddet i form av uttagsbeskattning varierar dock till sin omfattning, allt beroende på vilken skatterättslig kategori av tillgångar som det rör sig om. Grovt förenklat kan man säga att skyddet för det svenska skatteunderlaget i inkomstslaget näringsverksamhet i princip uteslutande bygger på reglerna om uttagsbeskattning. Bestämmelserna om uttagsbeskattning är generellt verkande och tillämpas såvida inte villkoren om undantag från uttagsbeskattning i 23 kap. IL är uppfyllda.⁷ Däremot är skyddet i form av uttagsbeskattning enbart fragmentariskt i inkomstslaget kapital. Uttagsbeskattning föreskrivs endast i samband med de gränsöverskridande underprisöverlåtelserna enligt 53:6-8 IL.

Valet av uttagsbeskattning har varit främst ett skattepolitiskt beslut men det har även föranletts av rent skattetekniska skäl. Eftersom det vid en

⁵ Bland andra bestämmelser på omstruktureringsområdet kan nämnas 23, 37, 38, 48a, 49 kapitlen IL.

⁶ Se om detta Lodin m.fl., "Inkomstskatt - en läro- och handbok i skatterätt", s. 440.

⁷ Se särskilt 23:16 IL som är en av hörstenarna i det ovan diskuterade skyddet för det svenska skatteunderlaget. Utan att det görs någon skillnad på om förvärvaren av näringsstillgångar är svenskt eller utländskt rättssubjekt uppställer man som villkor för underlåten uttagsbeskattning att förvärvaren av egendomen omedelbart efter förvärvet skall vara skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet i vilken tillgångarna ingår. Detta villkor kan bara uppfyllas om näringsverksamheten bedrivs i Sverige, exempelvis från ett fast driftställe här i landet. Så fort förvärvaren inte kan beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet vid en vidareöverlåtelse av tillgångarna gäller inte undantaget från uttagsbeskattning.

underprisöverlåtelse inte framkommer någon verklig vinst är beskattning av den latent vinsten inte möjlig enligt realisationsprincipen.⁸ Realisationsprincipen förutsätter nämligen för sin tillämpning att vinsten har realiserats dvs. materialiserats i pengar eller annat som ökar skatteförmågan. Detta kan vara fallet endast vid en avyttring till ett marknadspris. Kravet på ett marknadsmässigt vederlag är svårt att uppfylla när ett tillskott av kapitalbeskattad egendom görs till ett bolag inom en ägarkontrollerad sektor eftersom egendomen då typiskt sett försäljs till sitt skattemässiga värde som i regel understiger marknadsvärdet. Uttagsbeskattning i 53:7 IL används alltså här som en alternativ beskattningsgrund som möjliggör beskattning av överlåtelser vilka inte kan inordnas under realisationsbegreppet.⁹

Det ovan sagda visar tydligt på att bestämmelserna i 53:6-8 IL har fått ett helt annat syfte än de övriga reglerna i 53 kap. som tillkommit för att underlätta införsäljningar av kapitaltillgångar till eget eller närståendes bolag. Detta framgår av de förarbetsuttalanden som gjorts i samband med införandet av 1998 års omstruktureringsregler. I propositionen har regeringen bl.a. uttalat att tillskott som lämnas till ett bolag som inte är skattskyldigt här i landet innefattar en uppenbar risk för att skatteunderlag undandras svensk beskattning. Som man påpekat där är denna risk speciellt påtaglig i fråga om kvalificerade andelar i fåmansföretag eftersom delägare i sådana företag kan ha ett särskilt stort incitament att inför en förestående utflyttning utan beskattning sälja sina aktier i bolaget till anskaffningsvärde till ett utländskt bolag som de äger.¹⁰ Huruvida det ovan beskrivna tillvägagångssättet för att trygga det svenska skatteanspråket i inkomstslaget kapital kan accepteras utifrån ett EG-rättsligt perspektiv kommer att behandlas i de kommande avsnitten.

2.2 Tillämpningsområde och rättsföljder i kort sammandrag

Reglerna i 53 kap. tillämpas avseende följande tre typfall. I det första typfallet, som regleras i 53:2 IL, överlåter den fysiska personen sitt aktieinnehav till underpris till ett eget eller närståendes aktiebolag. Typiskt för detta fall är att oavsett om ägandet av det förvärvande svenska bolaget organiserats i en direkt eller indirekt form, har bolaget alltid en rent svensk ägarkrets. De två andra typfallen avser underprisöverlåtelserna som görs

⁸ Med ordet "latent vinst" förstås alltså det övärde (den värdeökning) som tillgångarna bär på och som beskattas först i och med att tillgångarna överlåts till marknadspris. Jag kommer att återanknyta till detta begrepp längre fram i min framställning där den här diskussionen passar bättre in.

⁹ Se om förhållandet mellan realisationsprincipen och uttagsbeskattning, Persson Österman, "Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen", s. 165. Se även prop.1998/99:15, s. 174 där man har resonerat kring karaktären av ett tillskott till ett eget aktiebolag och den i sådana fall mest lämpliga beskattningsmetoden.

¹⁰ Se prop. 1998/99:15, s. 175. Vad gäller fåmansföretagare handlar risken för skatteundandragande om att de aktuella transaktionerna även innebär ett kringgående av reglerna i 57 kap. IL om fördelning mellan inkomstlagen tjänst och kapital.

antingen direkt till ett eget eller närståendes utländska bolag eller indirekt via ett svenskt aktiebolag som direkt eller indirekt ägs av ett sådant utländskt bolag. Beskattningen styrs i de två sistnämnda typfallen av uttagsbeskattningsregeln i 53:7 IL. Regelns klara rättsföljd att avyttringen skall anses ha skett till ett pris som motsvarar aktiernas marknadsvärde innebär en omedelbar beskattning av skillnaden mellan detta värde och det faktiska försäljningspriset. Detta kallas för en fiktiv kapitalvinstbeskattning dvs. en beskattning som om kapitalvinsten hade realiserats. Emellertid får en likadan överlåtelse av aktier till omkostnadsbeloppet i det första typfallet en helt annan rättsföljd. Konsekvensen av att överlåtelsen i detta fall beskattas enligt den ovannämnda realisationsprincipen blir en senareläggning av tidpunkten för beskattning av kapitalvinsten. Beskattningen kommer att få skjutas upp tills den fysiska personen avyttrar sina aktier i det bolaget till vilket han överlätit sitt ursprungliga aktieinnehav. Det blir med andra ord den framtida överlåtelsen av aktier i det förvärvande bolaget som kommer att leda till realisation av den fysiska personens ”gamla” kapitalvinst.

2.3 Relation till fördragsfriheterna i ljuset av EGD: s dom i X och Y målet

2.3.1 EGD om skillnaden i bestämmelsernas skatteeffekt

Eftersom bestämmelserna slår olika hårt beroende på vilket rättssubjekt som aktieöverlåtelsen görs till har EGD:s prövning i målet väsentligen kommit att handla om vad den ovan beskrivna skillnaden i reglernas skatteeffekt egentligen innebär för nackdelar för överlåtare som överför aktierna till de direkt eller indirekt utländska förvärvbolagen.

Vid en närmare jämförelse av bestämmelserna i 53:2-5 och 53:6-8 IL har EGD kommit fram till att skillnaden i skatteeffekt utgör en likviditetsmässig nackdel som drabbar överlåtare vars transaktioner faller under bestämmelserna i 53:6-8 IL.¹¹ Likviditetsnackdelen har ansetts ligga i att överlåtarna måste fullgöra sin skattskyldighet omedelbart dvs. skatteplikten inträder vid en tidpunkt när de i realiteten inte förfogar över likvida medel att erlagga skatt med. Självfallet ”kompenseras” den omedelbara beskattningen av det senare högre anskaffningsvärdet på överlåtarnas aktier i det förvärvande bolaget men detta kan inte tas till intäkt för att skillnaden i skatteeffekt är försumbar sett ur ett gemenskapsrättsligt perspektiv.

Wiman, som har analyserat domstolens resonemang i den delen, dragit även en annan intressant slutsats om skillnaden i skatteeffekt. Enligt Wiman blir skillnaden inte alltid en enkel fråga om periodisering.¹² Om regeln i 53:8 IL tolkas strikt enligt sin ordalydelse kan även ytterligare skillnader i

¹¹ Se p. 36 i domskälen.

¹² Se Wiman, ”Aktieöverlåtelser till underpris”, Festskrift till Gustaf Lindencrona, s.581 f.

skatteeffekten uppstå vid en jämförelse mellan överlåtelsen till ett svenskt aktiebolag och överlåtelsen till ett svenskt aktiebolag som överlåtaren äger via sitt eller närståendes utländska företag. Det som leder till att skillnaden i skatteeffekten kan förstärkas mellan just dessa två överlåtelsefall är den språkliga utformningen av regeln i 53:8 IL. Ser man bara till lagtexten får uppräkningsavdraget endast avse överlåtarens eller närståendes aktier i *det förvärvande bolaget*. Eftersom vid ett indirekt innehav av det förvärvande bolaget gäller överlåtarens eller närståendes ägande det utländska bolaget föreligger därmed ingen rätt för dessa personer att få anskaffningsutgiften på sina aktier i det utländska bolaget uppjusterad. Oklarheten beträffande rätten till uppräkningsavdraget leder alltså till att den latent vinsten riskeras att bli beskattad två gånger. Den första gången i samband med en underprisöverlåtelse till ett svenskt aktiebolag som ägs av överlåtarens utländska företag och nästa gång när aktierna i det utländska företaget avyttras.¹³ Som Wiman uppmärksammat stannar EGD:s bedömning vid ett konstaterande att reglernas tillämpning för med sig en likviditetseffekt. Risken för att samma vinst blir beskattad två gånger kan dock enligt Wiman bara förstärka giltigheten av domstolens slutsatser. Dessutom uppstår den här risken bara om lagtexten tolkas bokstavligen vilket i allmänhet kräver att en regel är så pass entydig att det går att fastställa dess objektiva lydelse.¹⁴

2.3.2 Diskrimineringsförbudet eller restriktionsförbudet – frågan om rättfärdigandemöjligheter i allmänhet?

De fyra fördragsfriheterna har i EGD:s skatterättsliga praxis tolkas utifrån två förekommande principer – *icke-diskrimineringsprincipen* och *restriktionsförbudet*.¹⁵ Till en början har domstolens syn på de gemenskapsrättsliga friheterna formats under ett starkt inflytande av den för icke-diskrimineringsprincipen bärande föreställningen om likabehandling oavsett rättssubjektens nationalitet.¹⁶ Att tillämpa denna princip på den direkta beskattningens område har dock visat sig vara svårt och ibland till och med omöjligt. Därför har domstolen i inkomstskattemål tvingats att med

¹³ Jag förutsätter här att överlåtaren vid tiden för den andra överlåtelsen fortfarande är obegränsat skattskyldig i Sverige.

¹⁴ Se mer om lagtolkning, Tjernberg, ”Regeringsrättens strikta lagtolkning”, SN 2003, s. 14. Se även Wiman a.a., s. 582. Enligt Wiman kan det rentav bero på en lapsus att bestämmelsen i 53:8 IL inte omfattar fall i vilka individen indirekt äger det förvärvande bolaget. När reglerna om uttagsbeskattning infördes för de ovannämnda fallen genom stopplagstiftning av den 19 mars 1999 fanns redan bestämmelsen om ökning av anskaffningsutgiften för aktier i det förvärvande utländska bolaget. En följdändring av 53:8 IL har dock på något oförklarligt vis uteblivit i samband med införandet av de nya reglerna. Se om den aktuella stopplagstiftningen i FAR INFO nr 6, 1999, 170. ”Regeringen täpper till kryphål i skattereglerna vid omstruktureringar.

¹⁵ Se mer om detta Vanistendael, ”The compatibility of the basic economic freedoms with the sovereign national tax systems of the Member States”, EC TAX REVIEW 2003-3, s.136.

¹⁶ Se artikel 12 i EG-fördraget.

reviderat sin syn på diskrimineringsförbudet som kärnan i de fyra fördragsfriheterna.

Då diskriminering förutsätter antingen en olikbehandling av lika fall eller en likabehandling av olika fall kan principen inte tillämpas utan att det görs en jämförelse av de berörda rättssubjektens situationer. Endast om det särbehandlade subjektet befinner sig i en situation som är *objektivt jämförbar* med den som ett inhemskt subjekt befinner sig i kan det diskuteras om den negativa särbehandlingen innebär en otillåten diskriminering.¹⁷ Bedömningen av huruvida subjektens situationer är jämförbara objektivt sett utgår i första hand från innehållet i de i målet aktuella reglerna men subjektens faktiska förhållanden kan också spela in.¹⁸ Att bedömningar av den här typen är ofta svåra att genomföra har varit en av orsaker till att diskrimineringsförbudet blivit ett mindre attraktivt tolkningsinstrument av de fyra friheterna. Till detta har kommit att förbudet inte kunnat tillämpas i fall den negativa särbehandlingen avsett ett inhemskt subjekts gränsöverskridande ekonomiska aktivitet. Principen om icke-diskriminering förutsätter nämligen att särbehandlingen sker pga. subjektets nationalitet eller hemvist. Den måttstock som används för att kunna konstatera om världsstatens skatteregler missgynnar de inflyttande utländska subjektens aktiviteter inom statens gränser är den behandling som aktiviteter av statens egna subjekt åtnjuter. Om den negativa särbehandlingen består i att det inhemska subjektet hindras från att exempelvis utöva sin etableringsrätt kan det inte vara fråga om diskriminering pga. nationalitet eller hemvist. Skatteregler som endast träffar de utländska engagemang av statens egna subjekt omfattas inte av icke-diskrimineringsprincipen. Den negativa särbehandlingen kan bara uppdagas om jämförelsen görs mellan ett inhemskt skattesubjekt som väljer att utöva sin etableringsfrihet och ett annat inhemskt skattesubjekt som inte utnyttjar fördragsfriheterna.¹⁹

För att anpassa tillämpningen av fördraget till den sistnämnda typen av situationer har domstolen varit nödsakad att börja intolka i fördragsfriheterna ett förbud mot alla tänkbara skattehinder som medlemsstaterna kan resa inte bara för att avhålla sina medborgare från ekonomiska aktiviteter över landets gränser utan till och med för att försvåra sådana aktiviteter. Tolkningen har alltså i allt högre grad kommit att styras av det tidigare nämnda restriktionsförbudet. Förbudet mot restriktioner stödjer sig på den språkliga utformningen av fördragsartiklarna om etableringsrätt samt frihet för tjänster och kapital.²⁰ Det innebär att fokus i analysen av skattereglernas förenlighet med fördraget förskjuts från den

¹⁷ Se Tjernberg, "Rättfärdigande av hindrande skatteregler mot bakgrund av EG-domstolens underkännande av ännu en svensk skatteregler", SN 2003, s. 234.

¹⁸ Se domstolens principiella uttalande i *Schumacker* målet, C-279/93 där domstolen kommit fram till att med avseende på ett lands inkomstbeskattning av fysiska personer är situationen av dem som är bosatta utomlands i regel inte jämförbar med den situation som de i landet bosatta personer befinner sig i.

¹⁹ Se Vanistendael, a. a., s. 138.

²⁰ Se följande fördragsartiklar 43, 49 och 56 där förbuden uttrycks i ordalag av restriktioner eller inskränkningar i respektive rörelsefrihet.

svårtillgängliga jämförelseproblematiken till de mer allmänna resonemangen om reglernas hindrande karaktär.

Vad gäller den mer centrala frågan om rättfärdigandemöjligheter innebär restriktionsförbudet åtminstone teoretiskt sett ett större utrymme för medlemsstaterna att motivera de nationella skattereglerna än det snäva argumentationsutrymmet som finns under icke-diskrimineringsförbudet. En direkt diskriminering pga. nationalitet kan nämligen endast godtas av de skäl som uttryckligen anges i fördraget.²¹ Vad gäller dold diskriminering och skatteregler som på annat sätt hindrar den fria rörligheten har dock domstolen till viss del släppt på det stränga rättfärdigandekravet när den i sin praxis godtagit grunder utan en tydlig förankring i fördraget.²²

I det sammanhanget bör även uppmärksammas att de fördragsenliga grunderna på vilka medlemsstater kan få behålla sina direkt diskriminerande regler har på sin höjd perifer relevans i skattemål. Fördraget ställer nämligen ett krav på att behållande av reglerna skall vara nödvändigt för att upprätthålla allmän ordning, säkerhet samt hälsa.²³

Med hänsyn till det ovan sagda förutsätter ett effektivt skydd för det svenska skatteunderlaget att öppen diskriminering av de utländska subjekten i görligaste mån undviks. Att detta framstår som mycket angeläget särskilt vad gäller juridiska personer förklaras av att svensk skatterätt som ett särskiljande kriterium genomgående använder den juridiska personens nationalitet. Även om Sverige i stället skulle knyta beskattningen till de juridiska personernas skatterättsliga hemvist skulle frågan om öppen diskriminering inte kunnat avfärdas så lätt. Att gränsdragningen mellan öppen och dold diskriminering av juridiska personer är så komplicerad beror just på svårigheten med att bestämma vad som är en juridisk persons nationalitet och vad som är dess hemvist. Frågan avgörs oftast utifrån samma eller snarlika kriterier. I svensk rätt bestäms nationalitet med hjälp av sådana formella kriterier som registreringsland eller säte. Dessa kriterier utgör vidare en utgångspunkt för fastställandet av det skatterättsliga hemvistet för juridiska personer. En eventuell negativ särbehandling kommer på så sätt att i grunden alltid baseras på ett och samma kriterium dvs. nationalitet. Sverige kan då inte försvara skattereglerna genom att anföra andra hänsyn än de som fördraget innehåller.²⁴

²¹ Se mål C-311/97 *Royal Bank of Scotland*, p.31 i domen, av vilken det tydligt framgår att en medlemsstat aldrig kan försvara öppen diskriminerande skatteregler genom att åberopa andra hänsyn än de i fördraget givna.

²² Dessa grunder går under namnet "rule of reason" eller Gebhard-testet och lades fast i det välkända *Gebhard* målet (C-55/94), där EGD slog fast att nationella åtgärder som kan hindra utövande av de grundläggande friheterna skall uppfylla fyra förutsättningar som att vara tillämpliga på ett icke-diskriminerande sätt, framstå som motiverade av ett tvingande allmänintresse samt vara ändamålsenliga och proportionella i förhållande till den uppställda målsättningen. Se om detta Bernitz, "EG-rättens likabehandlingsprincip som instrument för skatteharmonisering", Festskrift till Gustaf Lindencrona, s. 104 f.

²³ Se om detta Tjernberg, a.a., s.235.

²⁴ Se för en fördjupad diskussion om de här frågorna, Ståhl, "Möjligheter att rättfärdiga inskränkningar i den fria rörligheten - några aktuella frågor", SvSkT 8/2001, s. 741 ff.

Liksom i de flesta skatteregler där lagstiftaren i ett eller annat avseende velat göra skillnad mellan svenska och utländska juridiska personer har även i 53 kap. olikbehandlingen grundats på nationaliteten hos de förvärvande bolagen. Därför tycker jag att det hade varit möjligt för domstolen att åtminstone i ett av de i *X och Y* målet aktuella fallen tolka de i målet tillämpliga fördragsfriheterna utifrån diskrimineringsförbudets likabehandlingskrav. Enligt min mening hade en sådan tolkning kunnat göras i fallet som avsett en omedelbar beskattning av en underprisöverlåtelse till ett svenskt aktiebolag ägt via ett utländskt bolag. Domstolen har valt att tolka det utländska bolagets etableringsfrihet som en frihet *från* hinder vid utövande av bolagets rätt till att bedriva sin verksamhet genom ett dotterbolag i Sverige. Om domstolen däremot hade ansett att bestämmelsen kränkte det utländska bolagets frihet *till* en minst lika förmånlig behandling av dess svenska dotterbolag som den som tillkommer dotterbolag vars moderbolag är etablerade i värdstaten skulle den negativa särbehandlingen ha inneburit en öppen diskriminering av det utländska bolaget.²⁵ Med ett sådant synsätt hade Sveriges möjligheter att försvara reglerna självfallet blivit avsevärt mindre.

2.3.3 Särskilt om de kränkta fördragsfriheterna och räckvidden av rättfärdigandeargument

2.3.3.1 Etableringsfriheten och den fria rörligheten för kapital

EGD har konstaterat att den likviditetsnackdel som skillnaden i reglernas skatteeffekt innebär, utgör en kränkning av etableringsfriheten för överlåtaren. Samtidigt har domstolen betonat att utövandet av överlåtarens etableringsfrihet är inskränkt bara under förutsättning att överlåtaren genom sitt aktieinnehav i det utländska bolaget har *ett obestridligt inflytande* över detta bolags beslut och *kan bestämma* över bolagets verksamhet.²⁶ Om aktieinnehavet i det utländska bolaget inte når upp till ett obestridligt inflytande strider inte bestämmelserna i 53:6-8 IL mot etableringsfriheten. Detta förklarar varför domstolen varit tvungen att fortsätta med att pröva de ifrågavarande bestämmelserna även mot andra fördragsfriheter. Den närmast till hands liggande friheten var i detta fall den fria rörligheten för kapital som slagits fast i artikel 56 i EG-fördraget²⁷ Det kan noteras att

²⁵ Det bör understrykas att särskilt äldre praxis i inkomstskattemål vittnar om att domstolens synsätt på etableringsfriheten inledningsvis har varit starkt präglad av icke-diskrimineringsprincipen. Se exempelvis mål *Avoir fiscal*, C-270/83.

²⁶ Se p. 37 i domskälen. Det av domstolen uppställda kravet på ett obestridligt inflytande indikerar att aktieinnehavet måste vara av en icke obetydligt storlek för att åstadkomma ett sådant inflytande. Lagtexten i 53 kap. formulerar emellertid inget specifikt krav avseende storleken på ägandet i det förvärvande bolaget.

²⁷ Se om förhållandet mellan etableringsfriheten och kapitalfriheten Ståhl, "Beskattning och fria kapitalrörelser - inom EU och mot tredje land", Festskrift till Gustaf Lindencrona, s. 496 ff. Ståhl menar att EGD alltid verkar börja med att pröva en skattebestämmelse mot den av de två fördragsfriheterna som har de mest långtgående verkningarna. Ståhl hänvisar

fördraget inte innehåller någon egen definition av vad som avses med kapitalrörelser. Ledning vid bestämmandet av vad som i fördragets mening utgör kapitalrörelse brukar i enlighet med domstolens praxis hämtas från direktivet 88/361/EEG.²⁸ Av direktivet framgår att förutom rent finansiella placeringar som kapitalrörelser även betraktas olika typer av direktinvesteringar och etableringar. Mot denna bakgrund var det inte särskilt förvånande att en aktieöverlåtelse till ett utländskt bolag i vilket överlåtarens inflytande inte var så pass starkt för att ge en bestämmanderätt över bolagets verksamhet betraktats av domstolen som en kapitalrörelse

Inget motsvarande krav på obestriddigt inflytande har däremot uttryckts av domstolen i vad avser aktieöverlåtelser till ”indirekt” utländska bolag dvs. sådana svenska aktiebolag som ägs av utländska bolag i vilka överlåtarna eller deras närstående äger aktier. Eftersom beskattningen av sådana aktieöverlåtelser följer huvudregeln i 53:7 IL blir även här överlåtarna missgynnade i likviditetshänseende. Detta missgynnande har dock inte ansetts av domstolen inskränka överlåtarnas etableringsfrihet. Tvärtom har domstolen valt att se på denna likviditetsnackdel utifrån dess betydelse för det utländska moderbolagets möjligheter att etablera ett dotterbolag i värdstaten.²⁹ Vad som föranlett detta perspektivskifte kommenteras inte närmare av domstolen som i stället valt att göra en enkel hänvisning till artikeln 48 i fördraget med angivande av den för artikelns tillämpning relevanta rättspraxis.³⁰

Jag har svårt att följa domstolens resonemang i den delen. Det verkar nämligen bygga på ett antagande om att etableringsfriheten för ett subjekt blir kränkt så fort dess förutsättningar för en etablering i en annan medlemsstat är sämre än de som gäller för rent inhemska etableringar i den berörda medlemsstaten. Konstaterandet att det utländska subjektet lider en konkurrensnackdel har i det aktuella målet stötts på att båda parter i de inhemska transaktionerna, vars genomförande reglerna i 53:6-8 IL likafullt avsett att stoppa, haft mer eller mindre direkta kopplingar till det utländska subjektet. Domstolens slutsats om att de ovannämnda reglerna medförde en

därvid till punkten 44 i Generalsadvokatens yttrande i *X och Y* målet. Vilken av fördragsfriheterna som ges företräde kan även bero på hur den nationella domstolen formulerat sin fråga. Är frågan generellt formulerad kan det enligt Ståhl vara en ren smaksak vilken frihet som domstolen väljer att pröva i första hand. EGD stannar dock alltid i sin prövning när den väl har funnit att en nationell skatteregel strider mot någon av de ovannämnda fördragsfriheterna.

²⁸ Se mål *Trummer och Mayer*, C-222/97.

²⁹ Detta förklarar samtidigt varför kravet på obestriddigt inflytande inte formulerats för dessa fall. Domstolen måste ha utgått ifrån att ett dotterbolagsförhållande med nödvändighet leder till att moderbolaget har ett sådant inflytande över dotterbolaget. Se om detta Wiman, a.a., s.584.

³⁰ Artikel 48 innebär endast att ett bolag som bildats i en annan medlemsstat skall vid tillämpning av fördragets bestämmelser om etableringsfrihet jämföras med en fysisk person som är medborgare i denna medlemsstat. Även de av domstolen återopade målen – *Futura Participations*, C-250/95 och *Saint-Gobain*, C-307/97- som handlar om värdstatens behandling av utländska bolags inhemska fasta driftställen kastar litet ljus över skälen bakom domstolens plötsliga perspektivbyte i detta fall.

inskränkning av det utländska bolagets etableringsfrihet framstår desto mer överraskande om man betänker att prövningen i målet i allt väsentligt kretsat kring överlåtarens likviditetsmässiga missgynnande.³¹

2.3.3.2 "Tvingande allmänintresse" som rättfärdigandegrund

Eftersom de svenska bestämmelserna i 53:6-8 IL har ansetts inskränka etableringsfriheten och i viss utsträckning även hindra den fria rörligheten för kapital har utgången i målet kommit att bero på de argument som presenterats för domstolen i syfte att rättfärdiga dessa skattebestämmelser.³² De här nedan diskuterade undantag med hänsyn till vilka sådana inskränkningarna respektive hinder kan motiveras brukar sammanfattas under begreppet "tvingande allmänintresse".

Risken för skatteflykt har varit ett av nyckelargument i Riksskatteverkets försvar av reglerna. Argumentet har i målet använts för att dels motivera ett resonemang om missbruk av etableringsfriheten, dels rättfärdiga inskränkningarna av de här aktuella friheterna såsom åtgärder följande av tvingande hänsyn till allmänintresse.³³ Beträffande missbruksfrågan har domstolen uttalat att anledningen till att det inte går att hävda att de missgynnade subjekten *missbrukar* de i fördraget garanterade rättigheterna beror på att deras överlåtelser i själva verket utgör ett normalt bruk av fördragsfriheterna som ryms inom syftet med de ifrågasatta fördragsreglerna.³⁴ Av domstolens praxis följer vidare att även om en etablering eller en kapitalplacering skulle sker uteslutande i syfte att komma i åtnjutande av ett mer förmånligt nationellt regelsystem avseende skatt kan detta inte i sig innebära att de i fördraget garanterade friheterna missbrukats.³⁵

Missbruksfrågan har i doktrinen diskuterats av bl.a. Ståhl som menar att utrymmet för att neka ett subjekt rätt att åberopa sig på fördraget pga. ett missbruk är av domstolens praxis att döma ytterst begränsat.³⁶ Enligt Ståhl är det vidare oklart om missbruksbedömningen skall göras utifrån de transaktioner som faktiskt företagits av subjektet eller om bedömningen snarare skall avse de ifrågasatta reglernas utformning? Som Ståhl anmärker är domstolen inte särskilt konsekvent i detta avseende eftersom i de mål där denna fråga uppkommit har missbrukbedömningen handlat än om den skattskyldiges faktiska handlande än om det utrymme som en medlemsstats

³¹ Se särskilt p. 38 i domskälen, där argumentet om likviditetsnackdelen använts i diskussionen om inskränkning av etableringsfriheten för det förvärvande bolagets utländska moderbolag.

³² I fråga om kapitalets fria rörlighet har Riksskatteverket i huvudsak åberopat samma grunder som angivits till stöd för inskränkning av etableringsfriheten. Se p. 48 i domskälen.

³³ Se p. 40 i domskälen.

³⁴ Se p. 42 och 44 i domskälen. Av p. 42 framgår att syftet med fördragsreglerna skall tillmätas en särskilt stor vikt vid bedömningen om missbruk föreligger. Detta bekräftas även av domstolens uttalande i *Centros* målet, C-212/97, p. 24.

³⁵ Se *Cadbury Schweppes* målet, C-196/04, p. 34-37 i domskälen.

³⁶ Se Ståhl, "EG-rätt och skatteflykt", SN 2007, s. 582 f.

regler lämnar de nationella domstolarna för att pröva om missbruk föreligger i varje enskilt mål. I de fall missbruksbedömningen tar sikte på reglernas utformning torde den vara svår att skilja från frågan om reglerna kan rättfärdigas utifrån skatteflyktshänsyn.³⁷

Vidare har skatteflyktsrisken avvisats av domstolen även som rättfärdigandegrund. Detta har skett på skäl liknande de som anförts av domstolen beträffande frågan om missbruk av etableringsfriheten. Den omständighet som enligt domstolen starkt talade emot att acceptera en sådan motivering av skattereglerna i 53:6-8 IL var att reglerna inte möjliggjorde att pröva om skatteflykt förelåg i ett enskilt fall. Följaktligen blir alla överlåtare vars aktieöverlåtelser faller inom bestämmelsernas tillämpningsområde utestängda från möjligheten att få sin kapitalvinstbeskattning uppskjuten. Detta sker per automatik och utan att hänsyn tas till de för envar överlåtare speciella motiv att företa den ovannämnda underprisöverlåtelser. Domstolen har därvid särskilt accentuerat att skatteflyktsmotivet inte får presumeras bara utifrån det faktum att det förvärvande bolaget eller dess moderbolag är etablerat i en annan medlemsstat.

När det gäller det andra nyckelargumentet om *skattesystemets inre kongruens/sammanhang* ansåg EGD att sambandet mellan uppskjutandet av beskattningen av värdeökningen på aktierna och den slutliga beskattningen av värdeökningen fanns på det övernationella planet eftersom beskattningsrätten till kapitalvinster på aktier hade fördelats de berörda staterna sinsemellan i ett dubbelbeskattningsavtal.³⁸ Oftast följer dubbelbeskattningsavtalen i detta hänseende blint artikel 13.4 OECD:s modellavtal varför den förra hemviststatens rätt till att beskatta fysiska personers kapitalvinster på aktier blir utsläckt i och med personernas utflyttning.³⁹ Att den förra hemviststaten i ett tidigare skede har beviljat uppskov med beskattningen av kapitalvinsten brukar inte ändra EGD:s allmänt negativa inställning till interna skatteanspråk som avviker från en i skatteavtalet överenskommen fördelning av beskattningsrätten till aktievinster.⁴⁰ EGD betraktar sålunda hemviststatens frivilliga avstående från beskattningsrätten till förmån för den fysiska personens nya hemviststat som definitivt. Vidare visar domstolen litet omtanke om kongruensen kan upprätthållas på det enskilda planet. För domstolen del verkar det räcka att kongruensen finns bevarad på skatteavtalsnivån. Det inre sammanhanget är

³⁷ Se Ståhl, a.a., s. 583. Som exempel på en sådan missbruksbedömning presenterar Ståhl domstolens behandling av missbruksfrågan i *X och Y* målet. Trots att missbruksfrågan i målet behandlades separat från rättfärdigandefrågan bedömdes frågorna utifrån ett i stort sett identiskt kriterium dvs. reglernas utformning. Se p. 43 resp. 61 i domskälen. I *Cadbury Schweppes* målet hade missbruksfrågan däremot kopplats mer till förhållandena i det konkreta fallet. Se p. 18 och 23 i domen.

³⁸ Se p. 53 i domskälen

³⁹ Enligt artikel 13.5 i det i målet tillämpliga skatteavtalet mellan Sverige och Belgien fick dock Sverige behålla rätten till att beskatta de utflyttade fysiska personernas kapitalvinster på aktier i svenska bolag under fem år efter personernas utflyttning från landet.

⁴⁰ Se p. 54 i domskälen.

så att säga flyttat från det interna planet till skatteavtalsnivån.⁴¹ Vid sådant förhållande kommer detta undantagshänsyn att sällan kunna kvalificera för undantag enligt Bachmann-domen.⁴² Eftersom EGD regelmässigt väljer att lyfta upp sitt perspektiv till en mellanstatlig nivå blir det rentav omöjligt att med stöd av detta argument motivera skatteanspråk som medlemsländer de facto eftergivit i sina dubbelbeskattningsavtal.⁴³

Att argumentet avseende nödvändigheten att agera för att motverka *minskning av skatteintäkter* lämnades av domstolen utan avseende kom inte direkt som en överraskning. Det följer nämligen av fast rättspraxis att sådana ekonomiska överväganden inte kan motivera en inskränkning av en grundläggande gemenskapsrättslig frihet, såsom etableringsfrihet.⁴⁴ Detta argument saknar alltså relevans som rättfärdigandegrund för bestämmelser som i princip strider mot fördragsfriheterna.

2.3.3.3 Slutsatser

Min sammanfattande slutsats är därmed att det sätt på vilket EGD resonerat i målet kring de ovanstående undantagshänsynen indikerar att tillämpningsområdet för dem är tämligen begränsat. Detta gäller särskilt för argumentet om kongruensen inom skattesystemet. Som redan omtalats utgår domstolen i sin bedömning av kongruensen från ett perspektiv som sträcker sig utöver en medlemsstats interna skattesystem. Intressant är emellertid att denna utvidgning av bedömningsperspektiv inte hindrat domstolen från att i det aktuella målet rekommendera Sverige att lösa dess interna kongruensproblem med medel av *mindre ingripande karaktär*. Antagligen menade domstolen med detta att statens åtgärder borde ha varit bättre avstämnda mot riskutvecklingen för att det medgivna uppskovet blir definitivt. Eftersom denna risk torde vara som störst då de skattskyldiga flyttar utomlands betonade domstolen att betalningen av skatten på

⁴¹ Se Wiman, a.a., s. 586.

⁴² Se diskussionen om vilken betydelse som Bachmann-undantaget egentligen har idag, von Quitzow, ”Exit Bachmann, bienvenue Danner? – Eller när en dom har blivit så urholkad att den nästan får anses vara överruled.” SN 2003, s. 89. För *Bachmann* målet se mål C-204/90.

⁴³ Det får dessutom inte glömmas att det i Bachmann målet accepterade argumentet om nödvändigheten att bibehålla det nationella skattesystemets koherens förutsätter ett direkt samband mellan avdragsrätten å ena sidan och beskattningen av de utfallande beloppen å andra sidan. Det hade alltså varit ytterst svårt att använda detta argument för att rättfärdiga de i *X och Y* målet omstridda bestämmelserna. Eftersom det i samband med aktieförvärvet inte medges något avdrag för vad som betalats för aktierna kan kongruensen inom skattesystemet inte åberopas för att rättfärdiga den efterföljande omedelbara beskattningen av aktievinster. Se om detta Tjernberg, a.a., s. 244.

⁴⁴ Se generaladvokaten Mischos förslag till förhandsavgörandet från den 6 juni 2002 som i detalj har kommenterats av Mutén, ”Den europeiska gemenskapens diskrimineringsförbud och dess skattekonsekvenser: den svenska erfarenheten”, SvSKT 2002/8, s. 567.

orealiserade kapitalvinster behövdes säkerställas i samband med överlåtarnas utomlandsbosättning.⁴⁵

Domstolens rekommendation antyder enligt min mening att medlemsstater som vill tillvarata de på deras territorium upparbetade kapitalvinster kan vid utformningen av sina skatteanspråk låta tidpunkten för beskattningen av den uppskjutna kapitalvinsten sammanfalla med den skattskyldiges utflyttning. Däremot kan det starkt ifrågasättas om utflyttningen som sådan dvs. utan någon föregående underprisöverlåtelse skulle kunna utlösa beskattning av den orealiserade kapitalvinsten. Vid en närmare analys av domskälen till det aktuella avgörandet kan man likväl inte undgå intrycket av att en sorts exitbeskattning av de skattskyldiga som väljer att flytta utomlands, kan vara försvarbar utifrån argumentet om skyddande av skattesystemet inre sammanhang. Huruvida detta bekräftas av EGD:s efterkommande avgöranden kommer att ingående behandlas i framställningens senare del. En sak står emellertid fast, nämligen att de ovannämnda säkerhets- eller garantilösningarna diskuterats av domstolen uteslutande som exempel på proportionella åtgärder. Som sådana går de därför på intet sätt under själva kongruensargumentet.⁴⁶

⁴⁵ Som domstolen påpekat kan detta ske genom att det utfärdades bestämmelser om ställande av säkerhet eller andra för detta ändamål nödvändiga garantier. Se p. 59 i domskälen.

⁴⁶ Se mer om detta Tjernberg, a.a., s. 244. Tjernberg menar att vad domstolen uttalat om rättfärdigande vid mindre ingripande åtgärder gäller endast ifråga om proportionaliteten i en åtgärd och därför inte självständigt kan fungera som en rättfärdigandegrund.

3 Rättsläget efter avgörandet i *X och Y* målet

3.1 Innebörden och följder av EGD:s ”negativa integration”

Den integration som uppnås genom EGD:s verksamhet brukar betecknas som *negativ*.⁴⁷ Förklaringen till detta finns i det sätt som kännetecknar domstolens prövning av nationella skatteregler. I princip utmynnar dessa prövningar i ett blott konstaterande att eftersom de existerande skattereglerna strider mot EG-rätten kan de inte upprätthållas. Den mer bekymmersamma frågan om vilka andra regler som de underkända skattereglerna skall ersättas med brukar däremot aldrig besvaras av domstolen genom detaljerade anvisningar. Eftersom skattereglerna tas bort utan att ersättas av andra skapar den negativa integrationen problem som kan vara svåra att lösa för den nationella lagstiftaren. Motsatsvis innebär en *positiv* integration att nya samordnade skatteregler införs lagstiftningsvägen.⁴⁸ Detta harmoniseringsarbete leder alltså till att skillnader mellan medlemsstaternas skattesystem utjämnas på det harmoniserade området. Den långtgående rättslikhet som möjliggörs genom lagstiftning på EG-nivå går emellertid inte att åstadkommas via EGD:s praxis.

Som det redan antytts har EGD:s underkännande av de i *X och Y* målet aktuella bestämmelserna om tillskott till egna eller närståendes bolag med koppling till utlandet lett till att ett skatterättsligt tomrum uppstått kring dessa transaktionstyper. Att fylla detta tomrum med en reglering som lever upp till EG-rättens krav är i första hand en uppgift för den svenska lagstiftaren. Lagstiftaren har nämligen en absolut skyldighet att genom lämpliga lagstiftningsåtgärder bringa nationella skatteregler i överensstämmelse med EG-fördraget. Denna skyldighet är en del av den allmänna lojalitetsplikten som kommit till uttryck i artikel 10 i EG-fördraget.⁴⁹ Genom avgörandet i *X och Y* målet har konflikten mellan reglerna i 53 kap. IL och EG-fördraget kommit i öppen dag. Skattereglernas uppenbara oförenlighet med EG-rätten har emellertid inte resulterat i någon förändring av deras lagtekniska utformning. Vid sådant förhållande har huvudansvaret för uppfyllande av den allmänna lojalitetsplikten flyttats ner på rättstillämparnas axlar. För att komma till rätta med den uteblivna regeländringen är man på rättstillämparnivå numera tvungen att sätta

⁴⁷ Se om detta begrepp Ståhl, ”EG-rätten och skyddet för den svenska skattebasen”, SvSKT 2002/1, s. 40 f.

⁴⁸ Lagstiftaren på EG-nivå är ministerrådet medan kommissionen har en exklusiv förslagsrätt till ministerrådet. För närvarande har också alla medlemsstater vetorätt mot alla förslag på beskattningens område eftersom krav på enhällighet föreligger.

⁴⁹ Se Ståhl, ”Fusionsdirektivet”, Uppsala 2005, s. 44.

reglerna i 53:6-8 IL åt sidan och i stället lägga den primära EG-rätten till grund för sina avgöranden.⁵⁰ Detta medför i sin tur att skattekonsekvenser av sådana underprisöverlåtelse bestäms från fall till fall utan att kunna relateras till i lagtext klart preciserade rekvisit. Det är därför inte förvånande att antalet ansökningar om förhandsbesked ökat lavinartat den senaste tiden. Det som särskilt ställer till kraftigt huvudbryderi för de skattskyldiga är frågan om skatteflyktslagens tillämplighet på de ifrågavarande överlåtelse. Jag skall nu gå över till att behandla de förhandsbesked där den här frågan ställts på sin spets.

3.2 Skatteflyktslagen som osäkerhetsmoment

3.2.1 Allmänt om rättstillämpningen före och efter *X och Y* målet

Med risk för upprepning bör det i detta sammanhang än en gång påpekas att reglerna i 53:6-8 IL tillkommit för att skydda den nationella skattebasen. Reglerna har därför ingen traditionell skatteflyktskaraktär. Visst har man från den svenska statens sida försökt rättfärdiga reglerna med skatteflyktsargumentet men detta får inte tas till intäkt för att reglerna faktiskt har en sådan karaktär. Anledningen till att lagstiftaren valt att skydda det svenska skatteunderlaget genom en omedelbar beskattning av överlåtelse till utländska bolag eller inhemska bolag med utländska ägarintressen sammanhänger med tioårsregelns begränsade tillämpningsområde.⁵¹ Regeln i 3:19 IL träffar nämligen bara kapitalvinster på *svenska aktier*. Den territoriella skattskyldigheten för de utflyttade fysiska personerna utsträcks genom denna bestämmelse till kapitalvinster på svenska aktier vilka antingen redan vid personernas utflyttning från Sverige funnits i deras ägo eller först därefter förvärvats av dem.⁵² Den tidsmässiga begränsningen av denna skattskyldighet har satts av lagstiftaren till 10 år räknat från det år utflyttningen skedde.⁵³

I och med EGD:s underkände av uttagsbeskattningsreglerna i 53 kap. IL förvandlades tioårsregeln till ett papperstiger. Möjligtvis var dock skyddet för denna regels tillämpningsområde ganska ineffektivt redan före EGD:s

⁵⁰ Obs. att artikel 43 i EG-fördraget anses ha direkt effekt vilket innebär att den kan åberopas av privatpersoner gentemot staten (s.k. vertikal direkt effekt). Se om detta <http://europa.eu/scadplus/leg/sv/lvb/114547.htm>. Nationella myndigheter och domstolar är då förpliktade att sätta åt sidan den nationella lagstiftningen som strider mot etableringsfriheten

⁵¹ Att reglerna kan kopplas till varandra på detta sätt bekräftas av de uttalanden som gjorts av företagsskatteutredningen i SOU 2005:99, där man uttryckligen har sagt att uttagsbeskattningen enligt 53:6-8 IL förefaller att dikteras främst av viljan att *skydda 10-årsregelns tillämpning*. Se s. 209 i den nämnda SOU.

⁵² Se Wiman, ”Svenska eller utländska aktier och neutralitet”, Festskrift till Gunnar Karnell, 1999, s. 837.

⁵³ I lagtexten används alltså uttrycket ”det kalenderår då avyttringen sker” för att bestämma utgången av den nämnda tidsfristen.

avgörande i *X och Y* målet. Härmed åsyftas det förhållandet att ett upplägg med ett svenskt aktiebolag som överlåtare i stället för den fysiska personen ansågs inte av RR leda till beskattning enligt lagen (1995:575) om skatteflykt.⁵⁴ Som redan nämnts ställer 53 kap. IL krav på att överlåtaren skall vara en fysisk person. I det här aktuella förhandsbeskedet var det däremot ett av de skattskyldiga indirekt ägt svenskt aktiebolag som fick agera överlåtare vid avyttring av de skattskyldigas aktier. Förfarandet som bestod av flera moment inleddes med att de fysiska personerna hade försålt sina aktier till det ovannämnda överlåtARBOLAGET för att senare låta detta bolag införsälja aktierna till ett annat svenskt aktiebolag. Det sistnämnda bolaget ägdes av de skattskyldiga genom deras respektive holländska bolag. Följaktligen fick de skattskyldiga genom ett simpelt utbyte av subjekt på överlåtarsidan undgå den omedelbara beskattningen som föreskrivs i 53:6-8 IL. Om senare de skattskyldiga hade flyttat ut från Sverige skulle kapitalvinstbeskattningen helt ha uteblivit eftersom tioårsregeln är uddlös i förhållande till personer som realiserar kapitalvinster på sina utländska aktier.

Motiveringen till varför de skattskyldigas förehavanden inte bedömts som skatteflykt var bl.a. att *underprisöverlåtelsen* ansågs ligga inom ramen för vad som uttryckligen finns reglerat angående omstruktureringar av *företag*. Enligt 22:7 IL utlöser en överlåtelse till ett underpris normalt en uttagsbeskattning till marknadsvärde. Undantagsvis kan dock en sådan underprisöverlåtelse komma att omfattas av underprisreglerna i 23 kap. IL. Av de rekvisit som måste vara uppfyllda för att uttagsbeskattning skall få underlåtas har det viktigaste formulerats i 23:16 IL. Detta rekvisit utgör emellertid inget hinder för att tillämpa undantagsreglerna i 23 kap. IL på underprisöverlåtelser till svenska aktiebolag eftersom dessa bolag är obegränsat skattskyldiga i Sverige. Det spelar därvid ingen roll om de förvärvande bolagen utgör direktägda svenska bolag eller sådana svenska bolag som ägs via utländska företag.

Prövningen mot reglerna i 23 kap. IL ledde alltså båda rättsinstanserna till samma slutsats, nämligen att en taxering på grundval av den ifrågavarande underprisöverlåtelsen inte stred mot *lagstiftningens syfte såsom det framgick av de bestämmelser som var direkt tillämpliga*.⁵⁵ Vad däremot gällde generalklausulens krav på att prövningen även skulle göras med ledning av syftet för *de bestämmelser som kringgått genom förfarandet* kom man efter en analys av förarbetsmotiven till reglerna i 53 kap. IL fram till att inte heller detta syfte skulle ha blivit kränkt om taxeringsbeslutet grundats på 23 kap. IL.⁵⁶

⁵⁴ Se förhandsbeskedet RÅ 2001 ref.66. Se även Virins kommentar till detta förhandsbesked, FAR INFO 2002, nr 1, p. 10 "Underprisöverlåtelser av aktier till utländska företag", <http://www.farkomplett.se>.

⁵⁵ RR gjorde utan några egna utläggningar samma bedömning som Skatterättsnämnden (SRN) och fastställde förhandsbeskedet.

⁵⁶ *Syftesrekvisitet* behandlas av Hultqvist i Festskrift till Gustaf Lindencrona, s.193, "Den nya skatteflyktslagen - vad har hänt?". Hultqvist för där en intressant diskussion om de argument som anförts av ledamoten Virin till stöd för hans skiljaktiga mening i detta mål.

Frågan inställer sig dock hur pass stora växlar som man kan dra på detta förhandsbesked. Fast målet visat på att skyddet var bristfälligt redan innan EGD fick tillfälle att pröva reglerna i 53:6-8 IL får det likväl inte glömmas att det rörde sig här om ett förhandsbesked vars räckvidd alltid är begränsad till vad som uttryckligen frågats om i ansökan till SRN. I det konkreta fallet undrade det svenska överlåtARBOLAGET huruvida skatteflyktslagen kunde tillämpas på bolagets aktieöverlåtelse till det utlandsägda svenska bolaget. Följaktligen var det vare sig för SRN eller för RR möjligt att inom ramen för rättsprövningen beakta transaktionsmönstrets totala effekt. Beskedet kunde bara ges beträffande ett moment i en hel serie av genomförda eller planerade transaktioner.⁵⁷ Min sammanfattande slutsats är därför att prövningens snäva ramar gör att utgången av förhandsbeskedet inte ger en pålitlig avstämning mot skatteflyktslagen.⁵⁸ Den kan nämligen bara ske om alla led i ett förfarande beaktas.

Även efter att EGD hade förklarat uttagsbeskattningsreglerna i 53 kap. IL fördragsstridiga fortsatte osäkerheten kring frågor om skatteflyktslagens tillämplighet på underprisöverlåtelser till bolag med anknytning till utlandet att växa hos de skattskyldiga Ett i detta sammanhang illustrativt fall avgjorts genom SRN:s förhandsbesked från den 8 juli 2005. Omständigheterna i målet var speciella i den bemärkelsen att den övervägda underprisöverlåtelser skulle göras av fysiska personer som redan sedan fem år tillbaka var endast begränsat skattskyldiga i Sverige. I motiveringen till förhandsbeskedet uppgav dock nämnden att makarnas bosättning i Storbritannien saknade betydelse för besvarandet av skatteflyktsfrågan. Än igen blev prövningen avgränsat till själva underprisöverlåtelser från makarna till deras svenska bolag som de ägt via ett luxemburgskt bolag. Att makarna i ett längre perspektiv avsett att likvidera båda de svenska bolagen och utdela förvärvbolagets tillgångar till det luxemburgska bolaget ansågs mot bakgrund av hur ansökan i den delen formulerats falla utanför nämndens prövning.⁵⁹ Värt att märka är att ordföranden samt en ledamot i

Hultqvist menar att syftesrekvisitets koppling till vad som verkligen framgår av bestämmelserna innebär att hänsyn inte längre får tas till sådana i lagmotiven uttalade syften som inte täcks av lagtexten. Enligt Hultqvist ger det sätt på vilket dissidenten refererade till syftet med 1998 års omstruktureringslagstiftning ingen ledning för hur han gick till väga för att hitta detta syfte i de aktuella bestämmelserna. Virins resonemang kring syftesrekvisitet påminner enligt Hultqvist snarare om det *omvägsresonemang* som fanns i den första versionen av skatteflyktslagen (1980-1983). Denna version har just av detta skäl visat sig vara mycket svårtillämpad. Se Hultqvist, a.a., s.203 f.

⁵⁷ Se dock vad dissidenten i målet sade om möjligheter till att vidga prövningen av förfarandet till att omfatta de olika leden i det.

⁵⁸ Se även den slutsats som har dragits av Löfgren i SvSkT 1/2003, "Försäljning av aktier i svenskt aktiebolag till utländskt bolag inom EG". För Löfgren tycks avgörandet innebära att skatteflyktslagen inte är tillämplig på förfaranden (här underprisöverlåtelser) som går utanför en stoppregel (här 53: 6 IL) om denna klart och tydligt anger vilka förfaranden som omfattas av regeln. Se s. 45 i a.a.

⁵⁹ Som svar på skatteflyktsfrågan skrev nämnden att den vid besvarandet av frågan inte tagit ställning till eventuella efterföljande transaktioner. Se under fråga 4 i nämndens motivering. Se förhandsbeskedet på <http://www.skatteverket.se/rattsinformation/rattsfall/2007/2005/rattssammanstallning>.

nämnden har velat omedelbart beskatta den nämnda underprisöverlåtelsen. Dissidenterna har därvid argumenterat som om de skattskyldiga inte lyckats visa att den bolagsstruktur de skapat utgjorde en utlandsetablering i enlighet med artikel 43 i EG-fördraget. Dissidenterna har alltså byggt sitt resonemang på argumentet att en etablering i EG-rättslig mening kräver att det bolag som etablerats driver ekonomisk verksamhet antingen i det land där det hör hemma eller i ett annat medlemsland.⁶⁰ Enligt uppgifterna i målet bedrev det luxemburgska bolaget verksamheten varken i sitt etableringsland eller via sitt svenska dotterbolag eftersom även det sistnämnda bolaget var ett vilande bolag. Därför menade dissidenterna att ingen gränsöverskridande verksamhet förelegat i målet. Det framgår inte tydligt av dissidenternas svar på frågan huruvida de ansåg att makarnas aktieinnehav gick att inordnas under den fria rörligheten för kapital.⁶¹ Dissidenterna uttalade endast att regler om fria kapitalrörelser inte föranledde någon annan bedömning i frågan. Vidare framhöll de att en eventuell inskränkning av etableringsfriheten skulle kunna rättfärdigas med hänsyn till skattesystemets inre sammanhang. Jag kan dock inte instämma i dissidenternas slutsats eftersom domstolens resonemang om ”mindre ingripande medel” åsyftade bestämmelsernas oproportionella verkan. Proportionalitetsprincipen kan dock inte fungera som en självständig rättfärdigandegrund varför det faktum att makarnas utomlandsbosättning omöjliggör en senare beskattning av den uppskjutna kapitalvinsten i Sverige saknar med avseende på reglerna i 53:6-8 IL något som helst argumentationsvärde.

Skatterättsnämndens splittring vid avgörande av det sistnämnda förhandsbeskedet har visat att det kan vara förenat med stora svårigheter att i varje enskilt fall behöva ta ställning till om de formellt kvarstående reglerna skall få behålla sin fulla rättsverkan eller om den är begränsad med hänsyn till vad som uttalats i *X och Y* målet. Självfallet äventyrar ett sådant förhållande de skattskyldigas rättmätiga behov av förutsebarhet. Det gällande rättsläget kännetecknas vidare av att det är ovisst om skatteflyktslagen kan tillämpas på transaktioner där underprisöverlåtelse ingår som ett led. Frågan om och i så fall hur skatteflyktsbedömningar påverkas av att uttagsbeskattningsreglerna ansetts av EGD för långtgående kommer att undersökas i det nedanstående avsnittet.

3.2.2 Beskattningskonsekvenser mot bakgrund av nya regeringsrättsavgöranden

3.2.2.1 Några reflektioner kring mål nr 4789-05

⁶⁰ Se om detta Ståhl, ”EG-rätt och skatteflykt”, SN 2007, s. 582.

⁶¹ Ståhl menar att ett aktieinnehav som pga. att bolaget inte driver någon verksamhet inte kvalificerar för att vara en etablering borde i stället kunna inordnas under den fria rörligheten för kapital. Se Ståhl, *ibidem*, (fotnot 30 där).

Utgången av det ovan diskuterade 2005 års förhandsbesked har överprövats av RR enbart avseende skatteflyktsfrågan. Intressant i detta sammanhang är att RR motiverat sitt beslut om att undanröja förhandsbeskedet med att en tillämpning av skatteflyktslagen inte får ge ett resultat som är oförenligt med gemenskapsrätten.⁶² Det kan lätt konstateras att resultatet av skatteflyktsklausulens tillämpning med stor sannolikhet hade kommit att strida mot EG-rätten i detta fall. Klausulens tillämpning hade nämligen fått till effekt att makarnas ”indirekta” underprisöverlåtelse av aktier till deras luxemburgska bolag skulle ha beskattats som om uttagsbeskattningsreglerna ägde fortsatt verkan. Samtidigt som RR slog fast att EG-rätten förbjöd den nationella rättstillämparen att tillämpa skatteflyktslagen på den ifrågavarande underprisöverlåtelserna öppnade den dock möjlighet för att i ett enskilt fall anse de skattskyldigas förfaringssätt som skatteflykt i förhållande till tioårsregeln. Domstolen kommenterade inte närmare denna möjlighet som verkade ha varit starkt ”inspirerad” av den systematiska länkningen mellan uttagsbeskattningsreglerna och tioårsregeln.⁶³ RR:s fåordighet i detta hänseende reser därför ytterligare frågor, däribland den viktiga frågan om när en transaktionskedja är tillräckligt lång för att förfarandet skall kunna ”klassas” som skatteflykt i förhållande till tioårsregeln. Som jag uppfattat RR:s uttalande får nämligen skatteflyktslagen inte tillämpas förrän hela transaktionskedjan kan prövas.⁶⁴ För att kunna undkomma en beskattning av kapitalvinsten måste den skattskyldige i regel ha genomfört minst två och oftast ännu fler transaktioner varvid en utflyttning alltid lär ingå som ett nödvändigt moment i de tänkbara leden. Å andra sidan innebär faktum att den kapitalvinst som tillgodogörs genom transaktionerna har sitt ursprung i en underprisförsäljning av ett svenskt bolag till ett utländskt bolag eller till ett av detta ägt svenskt bolag, att utgången av skatteflyktsbedömningen till stor del blir beroende av tidsaspekten. Då skatteflyktsbedömningen förutsätter en helhetsbedömning kommer det vid ett alltför stort tidsspänn mellan underprisöverlåtelserna och de efterföljande transaktionerna bli omöjligt att etablera det från skatteflyktslagens synpunkt nödvändiga sambandet transaktionerna emellan.⁶⁵ I fall den skattskyldiges förfaranden framstår av tidsskäl som separata från varandra kan därför prövningen av om denne kringgått reglerna om kapitalvinstbeskattning av de utflyttade personernas aktieförsäljningar genom att utnyttja den systematiska kopplingen mellan 53:6-8 och 3:19 IL visa sig vara en praktiskt ogenomförbar uppgift.

Domstolens skrivning att det i ett enskilt fall kan finnas grund för att anse ett förfarande som skatteflykt i förhållande till tioårsregeln är mycket våg

⁶² Se RR: s beslut från den 10 maj 2007, http://www.pointlex.se/listning_rattspraxis.asp

⁶³ Som det uttalats i domstolens motivering är syftet med bestämmelserna i 53 kap. IL att skapa förutsättningar för en beskattning av en värdestegring på svenska aktier i vissa situationer där beskattning inte kan ske enligt den s.k. tioårsregeln i 3:19 IL.

⁶⁴ Som RR skrev i sin motivering: ”När prövningen inte avser hela transaktionskedjan kan det vara nödvändigt att vänta med den slutliga bedömningen av skatteflyktsfrågan.”

⁶⁵ Att tidsaspekten spelar en stor roll vid denna bedömning återspeglas även i det faktum att en transaktionskedja som startar år 1 kan prövas längst t.o.m. år 7. Se 4 §, 2 st. skatteflyktslagen.

och svårt att tolka. I det ovan diskuterade fallet var makarna redan vid tiden för underprisöverlåtelsen utomlandsbosatta men ofta sker utflyttningen inte förrän den fysiska personen underprisöverlåtit sin egendom till eget eller närståendes utländska bolag. Man kan därför säga att underprisöverlåtelsen i regel endast innebär *en risk* för att den svenska beskattningsrätten urholkas. Att denna risk konkretiseras först genom personens utflyttning från Sverige beror på att denne då upphör att vara obegränsat skattskyldig här. I konsekvens därmed kommer de kapitalvinster på utländska aktier som personen realiserat i sitt nya hemsviststat att stanna utanför den svenska beskattningssfären enligt 3:19 IL. Väl att märka är dock att Sveriges utsikter för att beskatta de utflyttade personers kapitalvinster inte blir mycket bättre om utflyttningen inte föregåtts av att personernas direkta ägande i ett svenskt bolag omvandlats till ett indirekt ägande av detta bolag via utlandet.⁶⁶ Detta beror till stor del på tioårsregelns karaktär som en intern skatteregel. Regeln brukar nämligen modifieras av de dubbelbeskattningsavtal (DBA) som Sverige ingått med andra länder. Skatteavtalen påverkar ofta regelns effektivitet utåt genom att antingen tidsbegränsa eller ta bort dess verkan i förhållande till de skattskyldiga som flyttat ut från Sverige. Följaktligen kan det hända att Sverige är utan beskattningsrätt fast ingen underprisöverlåtelse till ett utländskt bolag eller detta bolags svenska dotterbolag ägt rum vare sig före eller efter aktieägarens utflyttning från landet.

Jag kan därför inte instämma med RR i vad gäller dess öppnande för att ingripa mot de här aktuella förfarandena som skatteflykt i förhållande till tioårsregeln. För egen del anser jag att den av RR presenterade ståndpunkten är väl förhastad eftersom den snarare tycks drivas av viljan att täppa till en ”lucka” i inkomstskattelagstiftningen än att komma åt förfaranden som leder till utifrån ”lagstiftningens syfte” oskäligen skatteförmåner. Som jag ser detta bör en komplettering av 3:19-regeln, som för närvarande inte fångar upp fallen av innehav av utländska aktier, i första hand ske lagstiftningsvägen. Detta är enligt min mening den enda rimliga utvägen ur den lagsystematiska fälla som uppstod på området för kapitalvinstbeskattning efter domen i *X och Y* målet.

3.2.2.2 Mål nr 1247-06 samt SRN: s förhandsbesked från 28 juni 2007

Samma dag som RR meddelat sitt beslut i mål nr 4789-05, avdömde den även ett annat liknande mål (mål nr 1274-06).⁶⁷ I detta mål hade ägaren av

⁶⁶ Underprisöverlåtelsen medför nämligen att det ”svenska aktieinnehavet” bokstavligt talat byts ut mot ett aktieinnehav i ett utländskt bolag.

⁶⁷ Se RR:s dom från den 10 maj 2007 samt SRN:s förhandsbesked från den 6 februari 2006, http://www.pointlex.se/listning_rattspraxis.asp

ett svenskt aktiebolag (aktieägandet uppgick till 34,77 procent av kapitalet och 79,73 procent av rösterna) avsett att bilda ett bolag på Cypern som i sin tur skulle bilda ett svenskt aktiebolag, NYAB. Som ett nästa steg skulle NYAB förvärva mannens ovan nämnda aktieinnehav för en ersättning motsvarande aktiernas anskaffningsvärde. Enligt mannens uppgifter skulle detta möjliggöra för honom att efter utflyttning från Sverige sälja aktierna i det cypriotiska bolaget utan att den därvid realiserade kapitalvinsten blev skattepliktig i Sverige. Eftersom mannen uppgett att han för närvarande inte hade några planer på att flytta från Sverige, ansåg SRN inte att det var av vikt för honom att få ett förhandsbesked om skatteflyktslagen var tillämplig på ett förfarande där en utflyttning från Sverige ingick.⁶⁸ RR fastställde nämndens beslut utan någon närmare kommentar.

Senast har frågan om skatteflykt i samband med en underprisöverlåtelse aktualiserats i SRN:s förhandsbesked från den 28 juni 2007.⁶⁹ Den transaktion som sökanden ville få bedömd mot skatteflyktslagen avsåg en överlåtelse av samtliga aktier i ett moderföretag i en svensk koncern vars huvudsakliga verksamhet bestod i att bedriva handel med värdepapper. Tanken var att aktieöverlåtelsen skulle ske till ett av sökanden helägt bolag med säte i Luxemburg (société anonyme) och för en ersättning som motsvarade omkostnadsbeloppet för aktierna. Skälet till transaktionen uppgavs bl.a. vara att man behövde anpassa koncernens organisation till dess alltmer internationella investeringar. Liksom i de två ovan diskuterade fallen så löd även här motiveringen till varför nämnden avvisat frågan om skatteflyktslagens tillämplighet att: ”(...) *den ifrågavarande transaktionen kunde komma att ingå i en kedja med efterföljande transaktioner*”. Som nämnden påpekat gick det inte att utesluta att en utlandsbosättning och en vidareavyttring av aktierna kunde komma att ske i framtiden. Eftersom sökanden vid tidpunkten för nämndens bedömning inte hade några konkreta planer på att bosätta sig utomlands och i ett senare skede låta det luxemburgska bolaget vidareavyttra de svenska aktierna stödde nämnden sitt avvisningsbeslut uttryckligen på vad som RR uttalat i mål nr 4789-05 om att det var olämpligt med fragmentariska skatteflyktsbedömningar. Nämndens ställningstagande ligger således väl i linje med de tidigare nämnda avgörandena där frågan om skatteflyktslagens tillämplighet avvisats p.g.a. att underlaget inte var tillräckligt för en prövning av hela förfarandet.

Sammanfattningsvis kan sägas att en genomgång av senaste rättspraxis på området för kapitalvinstbeskattning inte lämnar någon tvekan om att fysiska personers underprisöverlåtelser av gränsöverskridande karaktär skall kunna ske inom gemenskapen utan omedelbara skattekonsekvenser för överlåtarna.

⁶⁸ Två ledamöter var dock skiljaktiga och ansåg att bestämmelserna i 53: 6-8 IL var tillämpliga vid en avyttring av aktierna. Se bilaga 3 till SRN:s förhandsbesked samt föredragningspromemoria, 1274-06 PM, skriven av Anna Heilbrunn, http://www.pointlex.se/listning_rattspraxis.asp

⁶⁹ Se förhandsbeskedet på http://www.pointlex.se/listning_rattspraxis.asp

Den här till synes glasklara bilden av rättsläget fördunklas dock av skatteflyktsproblematiken. Det är i första hand RR:s ”kryptiska” uttalande i 4789-05 - målet som bidrar till osäkerheten kring skatteflyktslagens tillämpning. De skattskyldiga måste dessutom räkna med att beskattningskonsekvenser av deras förfaranden förblir ”osäkra” under hela den tid som gäller för beslut om eftertaxering dvs. under 7 år efter transaktionsåret. Under denna tidsperiod skall man nämligen i enlighet med 4 § andra stycket skatteflyktslagen kunna inkomma med en framställning till länsrätten om att skatteflyktslagen skall tillämpas. Förutom den ”dubbla” osäkerheten, som av välbekanta skäl inte i förväg kan undanröjas genom användning av förhandsbeskedsinstitutet, är även själva frågan om skatteflyktslagens EG-förenlighet en tämligen stor osäkerhetsfaktor. Denna tillkommande aspekt skall lyftas fram i nästföljande avsnitt.

3.2.3 Riskerara beskattning grundad på skatteflyktslagen att vara oförenlig med EG-rätten?

3.2.3.1 Hinder för den fria rörligheten?

Frågan om och under vilka förutsättningar en tillämpning av skatteflyktslagen riskerar att komma i konflikt med EG-fördraget, framstår som särskilt aktuell inte minst mot bakgrund av det ovan diskuterade regeringsrättsavgörandet i mål 4789-05. På grund av sina allmänt hållna och flexibla rekvisit, ger skatteflyktsklausulen en generell möjlighet till att angripa förfaranden som innebär att de skattskyldiga erhåller omotiverade skatteförmåner. Till skillnad från skatteflyktslagen bygger de specifika skatteflyktsreglerna på i lagtexten fast angivna rekvisit.⁷⁰ En mycket speciell och omtvistad typ av ”motverkansinstrument” utgörs av en s.k. genomsyn eller resonemang om ”transaktioners verkliga innebörd”. Då denna metod inte är lagreglerad råder det stor ovisshet i vad mån den kan användas för att motverka kringgåendetransaktioner. Redan här bör påpekas att det kan vara mycket problematiskt att avgöra om generella skatteflyktsregler står i konflikt med EG-fördraget. Detta torde i ännu högre grad gälla för bedömningar som avser genomsynsmetodens förenlighet med EG-rätt.⁷¹ I allmänhet hindras den fria rörligheten om gränsöverskridande situationer i något avseende behandlas sämre än motsvarande rent nationella förhållanden. Att en s.k. negativ särbehandling är för handen är inte särskilt svårt att fastställa när man har med specifika skatteflyktregler att göra. I sådana fall framgår det nämligen direkt av själva lagtexten om regeln är riktad endast mot gränsöverskridande situationer eller om den även omfattar rent inhemska förhållanden.⁷² Skatteflyktsklausulen innehåller däremot inte några rekvisit som specifikt tar sikte på gränsöverskridande transaktioner. Detta innebär dock inte att en tillämpning av klausulen aldrig kan leda till

⁷⁰ Till specifika skatteflyktregler hör bl.a. CFC-regler och skalbolagsregler.

⁷¹ I detta fall söker man alltså fastställa huruvida ett resonemang om ”verklig innebörd” av en gränsöverskridande transaktion utgör ett skattehinder för den fria rörligheten.

⁷² Se om detta Ståhl, ”EG-rätt och skatteflykt”, SN 2007, s. 585.

ett med EG-fördraget oförenligt missgynnande av förhållanden med koppling till utlandet. Om skatteflyktslagen i ett visst fall tillämpas på en gränsöverskridande transaktion, samtidigt som den inte skulle ha ansetts tillämplig på en motsvarande rent inhemsk transaktion, uppkommer de facto en negativ särbehandling som kan vara EG-stridig.⁷³ Eftersom det inte preciseras i lagtexten vilka förfaranden som utgör skatteflykt måste bedömningen av om den fria rörligheten hindras göras utifrån klausulens faktiska tillämpning i ett konkret gränsöverskridande fall. En annan lika problematisk aspekt av denna bedömning är att den förutsätter ett slags hypotetisk prövning av om klausulen *hade varit tillämplig* även i en motsvarande inhemsk situation. En sådan hypotetisk jämförelse kan ofta vara vanskelig att genomföra då det många gånger saknas nationell rättspraxis angående tillämpningen av skatteflyktslagen på inhemska transaktioner av det aktuella slaget.⁷⁴ Men även i situationer då det finns ett svenskt jämförelsefall tvingas man att inom ramen för den nämnda bedömningen ta ställning till en ytterligare fråga, nämligen om skatteflyktslagens tillämpning på inhemska respektive utländska fall sker jämförelsevis lika *frekvent* så att det kan påstås att båda fall likabehandlas i det nämnda avseendet.

Som redan nämnts anknyter den aktuella frågeställningen till RR:s kommentar i det ovan omtalade målet. Domstolen uttalade där att förfaranden innebärande ett kringgående av tioårsregeln skulle kunna i enskilda fall beivras med hjälp av skatteflyktsklausulen. Med hänsyn till detta uttalande kan det vara intressant att applicera de mer allmänna övervägandena om villkor för skatteflyktslagens EG-förenlighet på de i målet föreliggande faktiska förhållanden. Redan vid ett första påseende kan det konstateras att om underprisöverlåtelsen i stället hade skett till ett inhemskt bolag hade den utflyttade fysiska personens realisation av den latent kapitalvinsten på de till bolaget införsålda svenska aktierna inte angripits med stöd av skatteflyktslagen. Beskattningen hade då nämligen kunnat ske enligt tioårsregeln. Skatteflyktsklausulen verkar vara särskilt användbar för att kapitalvinstbeskatta en utflyttad fysisk person som genom en underprisöverlåtelse av svenska aktier till ett eget eller närståendes utländska bolag uppnått i Sverige skattefrihet för den kapitalvinst som senare kommer att tas fram till beskattning i det nya hemviststaten. .

Mot bakgrund av det ovan sagda blir min sammanfattande slutsats att en tillämpning av skatteflyktsklausulen på de nyss nämnda fallen bör anses som en negativ särbehandling av gränsöverskridande situationer jämfört med motsvarande inhemska situationer och därför utgöra ett brott mot EG-fördragets rörelsefriheter.

⁷³ På motsvarande sätt kan det s.k. genomsynsresonemanget komma i konflikt med EG-fördraget om resonemanget används för att angripa transaktioner med utländska inslag. Se Ståhl. a.a., s. 585.

⁷⁴ Se Ståhl, *ibidem*.

3.2.3.2 Rättfärdigandefrågan

Kan då ett sådant brott mot fördragsfriheterna rättfärdigas genom åberopande av nödvändigheten att stävja skatteflykt? Innan denna fråga diskuteras närmare bör det understrykas att det av EGD:s praxis där stävjande av skatteflykt åberopats som rättfärdigandegrund tydligt framgår att domstolen accepterat detta motiv men har samtidigt uppställt hårda krav för att en beskattningsåtgärd *de facto* skall godtas på denna grund.⁷⁵ För att en skatteregel som hindrar den fria rörligheten skall kunna accepteras enbart med hänsyn till önskemålet att motverka skatteflykt synes nämligen krävas att regeln är *specifikt riktad* mot vad som skulle kunna betecknas som ”mer utpräglade kringgåendetransaktioner”.⁷⁶ Detta krav utvecklades tämligen utförligt i målet *Cadbury Schweppes* där domstolen fann att medlemsstaterna var berättigade till att ha regler som hindrade de skattskyldiga från att i syfte att undvika skatt i hemstaten arrangera olika upplägg utan ekonomisk förankring.⁷⁷ Domstolen framhöll där också att den skattskyldige alltid måste ges tillfälle att lägga fram bevisning om förekomsten av en verklig substans i de transaktioner som företagits.⁷⁸

Skatteflyktsklausulen kan sägas uppfylla det sistnämnda villkoret på att skatteregler, som avser att komma åt rena kringgåendetransaktioner, skall innehålla *någon form av ventil* som möjliggör för de skattskyldiga att undkomma en tillämpning av reglerna efter en prövning i det enskilda fallet. För denna slutsats talar särskilt klausulens öppna och flexibla rekvisit som tillåter att skatteflyktsbedömningar relateras till omständigheterna i varje enskilt fall. Enligt Ståhl kan dock rättfärdigandet kompliceras av att klausulens rekvisit, särskilt ”överväganderekvisitet”, fått en strängare utformning än vad EG-rätten tillåter. I synnerhet framhåller hon att kravet på att skatteförmånen kan antas ha utgjort det ”övervägande skälet” för förfarandet riskerar att fånga in även andra situationer än de ”rent konstlade upplägg” som enligt EG-rätten får angripas. Ståhl menar dock att denna skillnad skall kunna överbryggas genom att skatteflyktslagen ges en restriktiv och *EG-konform tolkning* i de situationer då en tillämpning av lagen utgör ett hinder för den fria rörligheten.⁷⁹ Att den EG-konforma tolkningsskyldigheten gäller på alla rättsområden, och därmed även på skatteområdet, är i sig oomtvistat.⁸⁰ Vad man eventuellt kan fråga sig i detta sammanhang är om det faktum att den nyssnämnda tolkningsprincipen används just för att få en tillämpning av skatteflyktsklausulen EG-rättsligt

⁷⁵ I verkligheten har domstolen dock ännu inte godtagit någon skatteregel på denna grund, vilket bl. a. har berott på att de prövade reglerna ansetts vara alltför schablonmässigt utformade och sålunda mekaniskt verkande. Se Ståhl, ”Fusionsdirektivet”, s. 217, med hänvisningar till relevant praxis från EGD i fotnot 8.

⁷⁶ Dvs. ”rent konstlade eller fiktiva upplägg” (eng: ”artificial arrangements”). Se Ståhl, ”EG-rätt och skatteflykt”, SN 2007, s. 586 f. Med sådana transaktioner åsyftas här *verkliga*, om än ”konstlade” eller ”artificiella”, transaktioner, och inte transaktioner som företas *för skens skull*. Se om detta Ståhl, ”Fusionsdirektivet”, s. 217, fotnot 8.

⁷⁷ Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*.

⁷⁸ Beträffande detta villkor se även Mål C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*.

⁷⁹ Se Ståhl, ”EG-rätt och skatteflykt”, SN 2007, s. 593.

⁸⁰ Se Ståhl, ”Fusionsdirektivet”, s. 72.

rättfärdigad (i fall när en sådan tillämpning hindrar den fria rörligheten) påkallar en mer återhållsam inställning till denna tolkningsskyldighet såsom en lämplig metod för att bringa klausulen i förenlighet med EG-rätten? Frågan ter sig förståeligt om man betänker hur ofta den tidigare och gällande lydelsen av skatteflyktsklausulen kritiserats för att vara problematisk från legalitetssynpunkt.⁸¹ Som jag ser detta borde det dock inte finnas några större invändningar mot förutsebarheten av den lösning som Ståhl föreslagit, nämligen att tillämpa klausulen som nationell regel, dock med det förbehåll att det måste vara fråga om ”konstlade upplägg”. Att använda sig av denna tolkningsprincip för att få klausulens rekvisit i samklang med EG-rätten strider enligt min mening inte mot legalitetsprincipen därför att tolkningen, dels går att förena med den aktuella lagtextens ordalydelse, dels inte sker i skärpande riktning utan är egentligen bara till fördel för de skattskyldiga genom att begränsa klausulens tillämpningsområde till rent konstlade transaktioner.⁸²

⁸¹ Kritiken av skatteflyktsklausulen i dess olika varianter torde dock ha handlat mer om RR:s bedömningar i det enskilda fallet än om att lagen, pga. sin oförenlighet med regeringsformens legalitetsprincip, inte skulle ha fått tillämpas. Se bl.a. den genomgång av rättspraxis med avslutande kommentarer som presenterats av Hultqvist i ”Den nya skatteflyktslagen - vad har hänt?”, Festskrift till Gustaf Lindencrona, s. 193. Angående Sture Bergströms kritik av skatteflyktslagen samt den nya dimensionen i den ständiga konflikten mellan rättssäkerhet och fiskal effektivitet se von Bahrs artikel ”Skatteflykt i EG-rättslig belysning”, SN 2007, s. 644.

⁸² Se mer om EG-konform tolkning av skattelag, Ståhl, ”Fusionsdirektivet”, s. 72 f.

4 53 kapitlet i förnyad fokus

4.1 Ändringsförslagen – likheter och skillnader

4.1.1 Allmänt om reformarbetets gång

Som redan påpekats har det sedan flera år tillbaka stått klart att de särskilda bestämmelserna avseende gränsöverskridande situationer, som finns i 53 kap., inte längre ger uttryck för den gällande rätten. Av det föregående kapitlet framgår också att reglernas oförändrade utformning medfört svåra tillämpningsproblem av vilka det var mest akut att hitta en lösning för skatteflyktsfrågan. Att råda bot på den stigande osäkerheten kring skattekonsekvenser av transaktioner där underprisförsäljningar av svenska aktier var inblandade blev, till att börja med, en av huvuduppgifterna för 2002 års Företagsskatteutredning. Utredaren fick i uppdrag att analysera och lämna förslag till behövliga förändringar av de särskilda bestämmelser i 53 kap. som prövats i *X och Y* målet. Syftet med utredningsarbetet uppgavs vara att skapa en reglering som inte bara skulle vara förenlig med gemenskapsrätten utan även ägnad att säkerställa den svenska beskattningsrätten i förhållande till de i landet uppkomna värdestegringar på svenska aktier.⁸³ I enlighet med detta sitt mål hade utredaren övervägt två alternativa regleringsmodeller, dels regler som tog sikte på transaktioner före utflyttning, dels regler som i stället inriktades på utflyttningstillfället och transaktioner därefter.

I den sammanfattande bedömningen framhöll utredaren att det inte var möjligt att skapa ändamålsenliga regler som tog sikte på transaktioner *före* utflyttning. Att skyddet för det svenska skatteanspråket bedömts vara behövt främst i samband med aktieägarens avflyttning från Sverige motiverades med att det vanligtvis var just vid den här tidpunkten som möjligheten att effektuera andra ledet i dubbelbeskattningen definitivt upphörde⁸⁴ Hur som helst, så tog utredarens analys avstamp i diskussionen kring vilka möjligheter som fanns för att trots allt bibehålla de särskilda bestämmelserna i 53 kap. Den justering som man därvid särskilt funderat över, avsåg själva tidpunkten för beskattningen. För att jämna ut den skattemässiga skillnaden, som av EGD betecknats som en likviditetsmässig nackdel, övervägde man följaktligen att införa ett uppskovssystem. Grovt taget skulle uppskovslösningen innebära att den skattepliktiga kapitalvinsten räknades fram vid överlåtelsestillfället men att kravet på omedelbar

⁸³ Se SOU 2005:99, s. 203. Utredaren uttryckte det så att reglerna skulle vara ändamålsenliga, robusta mot kringgåenden och i samklang med EG-rätten”. Se särskilt s. 204.

⁸⁴ Se SOU 2005:99, s.215. Med uttrycket ”andra ledet i dubbelbeskattningen” menade utredaren *aktieägarledet*.

beskattning likväl föll bort.⁸⁵ Uppskovet föreslogs dessutom vara helt frikopplat från sådana betungande krav som ställande av säkerhet eller andra liknande garantier. Det var emellertid inte utan välbefogade betänkligheter som man övervägde att införa uppskovslösningen. Den största invändningen mot denna lösning handlade om att uppskovet med all sannolikhet skulle visa sig vara helt verkningslöst. Omstruktureringsregler i 23 resp. 25 a kap. IL bjöd nämligen en lätt utväg för alla de skattskyldiga som var angelägna att undgå svensk kapitalvinstbeskattning (vare sig direkt eller uppskjuten) vid överföringar av upparbetade värden till egna eller närståendes utländska bolag. Att ändra omstruktureringsreglerna så att kringgåenden av uppskovslösningen förhindrades var dock inget tänkbart alternativ för utredaren.⁸⁶ Detta skulle nämligen kräva att alla vidareförsäljningar till utländska bolag (genomförda antingen som en inkråmsaffär eller som en försäljning av ägarbolagets näringsbetingade innehav av dotterbolagsaktier) medförde en beskattning *motsvarande* den som utlöstes vid en underprisöverlåtelse av kapitalvinstbeskattad egendom *direkt* från den fysiske ägaren till eget eller närståendes utländska bolag. Med uttrycket ”motsvarande beskattning” åsyftades alltså inte någon beskattning av det överlåtande svenska bolaget utan en beskattning i ägarledet (närmast utdelningsbeskattning). Det var följaktligen bristen på neutraliteten vid beskattning i det andra ledet i dubbelbeskattningen som skapade de utmärkta kringgåendemöjligheterna och satte ägarledet i fokus för diskussionen om uppskovslösningens effektivitet. Uppskovets effektivitet skulle nämligen bli allvarligt hotad såvida inte även de nämnda vidareförsäljningarna till utländska bolag medförde en utdelningsbeskattning av ägarna till de svenska överlåtARBOLAGEN.⁸⁷ Att utdelningsbeskatta endast i samband med vidareförsäljningarna till utländska bolag skulle å andra sidan troligtvis också strå i strid med EG-rätten.⁸⁸ För att undvika detta hade man då varit tvungen att även vid gränsöverskridande underprisöverlåtelser i inkomstslaget näringsverksamhet medge *motsvarande* uppskov med utdelningsbeskattning. Utredaren ansåg dessutom att en sådan utdelningsbeskattning skulle gå stick i stäv mot vad som, till följd av den utformning som omstruktureringsreglerna fått, kunde

⁸⁵ Så vitt jag kunnat finna, så förde utredaren ingen egentlig diskussion kring vad som i så fall skulle utgöra den relevanta beskattningstidpunkten. Om det skulle vara tidpunkten för utflyttning eller annan händelse som exempelvis en realisation av den upparbetade vinsten genom en extern avyttring av aktierna kan inte utläsas av utredningen i denna del.

⁸⁶ Se utredarens resonemang på s. 215, där det anförts att sådana ändringar skulle bli ytterst komplicerade för att inte komma i konflikt med EG-rätten och även försvåra för företagsekonomiskt motiverade omstruktureringar.

⁸⁷ Som utredaren sammanfattat detta i sina slutsatser var effektiviteten hos ett uppskovssystem beroende av vilken beskattning som föreskrevs för *den aktieägare* vars gränsöverskridande transaktioner skedde i form av antingen inkråmsöverlåtelser eller överlåtelser av näringsbetingade andelar (23 resp. 25 a kap. IL). Eftersom såväl inkråmsöverlåtelser (av hela verksamheten eller en verksamhetsgren) som överlåtelser av näringsbetingade aktier fick ske utan några som helst skattekonsekvenser för den fysiske aktieägaren menade utredaren att de skattskyldiga skulle utnyttja dessa regleringar för att på ett enkelt sätt kringgå uppskovsregeln.

⁸⁸ Som utredaren skrev torde det strida mot EG-rätten att utdelningsbeskatta omedelbart vid en gränsöverskridande överlåtelse och inte vid en inhemsk överlåtelse. Se s. 215.

betecknas som en "hävdvunnen" acceptans för att obeskattade värden i bolagssektor faktiskt kunde undgå andra ledet i dubbelbeskattningen när den fysiske ägaren flyttade utomlands.⁸⁹ Detta förklarar delvis också varför utredaren inte ens velat ta i betraktande alternativet med att totalt avskaffa möjligheten till att utan uttagsbeskattning överlåta tillgångar till underpris.⁹⁰ Att ta bort denna möjlighet skulle leda till hårdare skatteregler för omstruktureringar, vilket i sin tur troligtvis hade nått ingen acceptans bland de skattskyldiga i Sverige och inte heller haft någon positiv effekt på EU:s konkurrenskraft gentemot andra stora ekonomiska områden, särskilt USA.⁹¹ Sist men inte minst befarade utredaren att även uppskovsmodellen som sådan löpte en stor risk för att bli underkänd vid en förnyad prövning i EGD. Eftersom uppskovet skulle ha använts endast i samband med gränsöverskridande överlåtelser, hade EGD förmodligen kommit fram till att denna skillnad gentemot inhemska överlåtelser var av mer än obetydlig karaktär och därför inte acceptabel från ett EG-rättsligt perspektiv.⁹²

Sammanfattningsvis kan sägas att de slutsatser som Företagsskatteutredningen dragit angående möjligheten att införa en uppskavsregel vid gränsöverskridande underprisöverlåtelser lett till en tydlig tyngdpunktsförskjutning i det fortsatta arbetet med att reformera de aktuella bestämmelserna. Som ett resultat av utredningens slutsatser kom nämligen hela fokuset i det fortsatta reformarbetet att riktas mot utflyttningsstillfallet och transaktioner/händelser därefter. Redan under utredningsarbetets gång blev det klart för utredaren att analysen av underprisöverlåtelseproblematiken förde med sig en rad nya svårbedömda frågeställningar. Dessa aktualiserades i en sådan omfattning att utredaren ansåg det vara omöjligt att inom ramen för dess uppdrag ha en så ingående analys av dem alla som hade varit önskvärd. Utredarens slutbetänkande innehåller därför endast en mycket översiktlig behandling av de metoder som möjliggör en beskattning vid utflyttning eller vid senare transaktioner/händelser.⁹³ Reformarbetet pågick därefter i Finansdepartementet, där man under våren 2007 utarbetade en promemoria.⁹⁴ Denna promemoria lades sedermera, utan några större sakliga ändringar, till grund för regeringens proposition från den 11 oktober 2007.⁹⁵

⁸⁹ Enligt omstruktureringsreglerna kan nämligen såväl gränsöverskridande underprisöverlåtelser av inkråmet, som knutits till ett fast driftställe i Sverige, som överlåtelser av näringsbetingade aktier till utländska bolag ske utan någon uttags- och ägarbeskattning. Beträffande utdelningsbeskattning se 23:11 IL samt RÅ 2004 ref. 1.

⁹⁰ Se s. 215 i utredningen.

⁹¹ Se om detta Wiman, "Aktieöverlåtelser till underpris", s.592. Enligt Wiman får man inte driva rättsutvecklingen dithän, att medlemsstaterna mer eller mindre känner sig tvingade att införa hårdare omstruktureringsregler för att inte riskera att bryta mot olika fördragsartiklar. Detta gäller enligt Wiman i än högre grad de skatteregler som verkar helt inom företagssfären.

⁹² Se utredarens resonemang på s. 212 under punkten 6.4.2.

⁹³ Se s. 216 f. i utredningen.

⁹⁴ Se PM "Vissa kapitalbeskattningsfrågor", Fi 2007/4031 på www.farsrs.se/pls/portal/docs/PAGE_FAR/REMISSER/SKATT/2007.

⁹⁵ Se prop. 2007/08:12 "Vissa kapitalbeskattningsfrågor".

4.1.2 Om uttagsbeskattningsregeln vara eller inte vara

När Företagsskatteutredningen kommit fram till att en beskattning av den orealiserade kapitalvinsten, som inträdde *innan* en eventuell utflyttning från Sverige, varken var lämplig eller motiverad förordade den i stället ett avskaffande av de särskilda bestämmelserna i 53 kap. Utredningen gick till och med så långt som till att rekommendera att bestämmelserna skulle tas bort i förhållande till en förvärvssfär utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES).⁹⁶ Det som enligt utredningen talade särskilt starkt för att välja en sådan lösning var faktumet att en särbehandling av överlåtelser till bolag hörande hemma i en stat utanför EES skulle visa sig vara enbart ett tomt slag i luften, såvida inte uttagsbeskattningsens effektivitet förstärkts genom vissa skyddsåtgärder. Dessa behövdes mest i samband med överlåtelser för underpris av näringsbetingade andelar respektive inkräm till motsvarande förvärvssfär utanför EES. Utan vidare skyddsåtgärder skulle alltså regelverkets effektivitet vara lika med noll. Utredaren menade vidare att även om alla sådana åtgärder hade satts in skulle det dock fortfarande ha funnits alltför enkla sätt att kringgå uttagsbeskattningsreglerna på. De skattskyldiga skulle nämligen kunna undgå en uttagsbeskattning genom att först införsälja svenska aktier till ett EES-bolag, inom den egna eller närståendes ägarsfär, och senare välja att flytta till vilket land som helst.⁹⁷ Utredarens förslag i denna del löd därför enligt följande: ”*Utredningen anser att alternativet med att behandla alla transaktioner lika i här aktuella hänseenden är att föredra och föreslag därför att 53 kap. IL anpassas efter detta. Det främsta skälet därför är att regelverket bör vara neutralt vid den faktiska tillämpningen*”.

Frågan om huruvida det verkligen var motiverat med att upprätthålla uttagsbeskattningsreglerna i förhållande till bolag i stater som inte omfattades av EES-avtalet återupptagits under det fortsatta reformarbetet med reglerna i Finansdepartementet och regeringen. Både Finansdepartementet och regeringen stannade emellertid för att behålla uttagsbeskattningsreglerna vid avyttringar av kapitaltillgångar till bolag utanför EES. Som motivering härtill angavs att det var viktigt för att skydda den svenska skattebasen att de nya reglerna inte utvidgades mer än vad som behövdes för att de skulle uppfylla EG-rättens krav. Detta argument uppgav också vara det huvudsakliga skälet till varför ett flertal remissinstanser, med Skatteverket i spetsen, avstyrkte Företagsskatteutredningens förslag om att utvidga förvärvssfären till utländska bolag som inte var hemmahörande i en stat inom EES.⁹⁸ Det kan därvid noteras att varken Finansdepartementet eller regeringen ens hade försökt bemöta i sak de kritiska synpunkter som framfördes av utredningen angående uttagsbeskattningsregelns effektivitet

⁹⁶ Se SOU 2005:99, s. 217.

⁹⁷ Se utredarens resonemang i den delen på s. 218 i utredningen.

⁹⁸ Se Prop. 2007/08:12, s. 13.

i de här aktuella fallen. Regeringens ansträngningar kan sägas ha gått åt att i stället besvara frågan om huruvida det skulle vara förenligt med artikel 56.1 i EG-fördraget att även i fortsättningen låta de särskilda beskattningsreglerna finnas kvar, men bara för överlåtelsetransaktioner mellan ägare och deras tredjelands bolag.⁹⁹ Slutsatsen som dragits i propositionen var, att eftersom det saknades klagande praxis från EGD angående *räckvidden* av den fria rörligheten för kapital mellan medlemsstater och tredje land, fanns det, i varje fall tills vidare, ingen särskild anledning till att låta denna fråga påverka utformningen av de nya uttagsbeskattningsreglerna. Samtidigt uttalade regeringen att man skulle följa EG-rättens fortsatta utveckling på området, för det fall att det skulle bli aktuellt med att återkomma i frågan.¹⁰⁰

4.1.3 Utvidgning av tioårsregelns tillämpningsområde

Frågan om att ändra tioårsregeln så att även utländska aktier inkluderades i regelns tillämpningsområde diskuterades redan av Företagsskatteutredningen. Utredaren ansåg emellertid att denna lösning inte var en framkomlig väg. Det anmärktes bland annat att en sådan ändring skulle för att bli effektiv kräva att många skatteavtal omförhandlades.¹⁰¹ Eftersom varken Finansdepartementet eller regeringen delade utredarens slutsatser i denna fråga kom propositionen att innehålla ett förslag till motsvarande utvidgning av tioårsregelns tillämpningsområde. Dessutom föreslog man i propositionen att ersätta tioårsregelns uppräkningslista av de olika tillgångar och fordringsrätter med en enkel hänvisning till definitionen av delägarrätter i 48:2 IL. Anledningen härtill uppgavs vara att den nuvarande och till sin omfattning begränsade uppräkningslistan var ineffektiv mot bakgrund av regelns syfte att förhindra oönskade skatteplaneringstransaktioner i samband med utflyttning.¹⁰² I konsekvens därmed kommer 3:19 IL att omfatta samtliga delägarrätter i 48:2 IL.¹⁰³

⁹⁹ I artikel 56. 1 i EG-fördraget stadgas att: "(...) inom ramen för bestämmelserna i detta kapitel skall alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan *medlemsstater och tredje land* vara förbjudna". Observera att artikel 56.1 även uppfyller förutsättningarna för direkt effekt, vilket inte bara innebär att den kan åberopas direkt vid en nationell domstol utan även att alla nationella regler som strider mot bestämmelsen inte får tillämpas av medlemsstaternas myndigheter och domstolar.

¹⁰⁰ Se Prop. 2007/08:12, s. 14.

¹⁰¹ Enligt utredarens bedömning skulle det även annars vara olämpligt med en sådan ändring. Ändringen skulle nämligen inte räcka för att tillgodose det grundläggande skyddsintresset när en fysisk person i stället hade låtit sitt utländska bolag sälja de honom tillhörande svenska aktierna och bolaget hade i ett nästa steg lämnat den genom försäljningen realiserade kapitalvinsten som en utdelning till honom. Utdelningen skulle i dylika fall inte kunnat beskattas i Sverige om den fysiska personen varit begränsat skattskyldig här. Se utredarens slutsatser i denna del SOU 2005:99, s.216.

¹⁰² Det betonades därvid att det fanns en särskild stor risk för att uppräkningslistan inte täckte in alla olika hybrider och konstruktioner som ständigt utvecklas på finansmarknaden. Se Finansdepartementets promemoria, PM Fi 2007/4031, s.14 respektive prop. 2007/08:12, s. 18.

¹⁰³ Dock med ett uttryckligt undantag för andelar i investeringsfonder. Se prop. 2007/08:12, s. 19.

tillsammans med deras *utländska motsvarigheter*. Skattskyldigheten för kapitalvinster vid försäljning av de sistnämnda utländska instrumenten föreslås inträda endast under förutsättning att dessa *förvärvats under den tid* som personen varit obegränsat skattskyldig i Sverige.¹⁰⁴ I detta sammanhang är det viktigt att lyfta fram att regeringen märkligt nog inte bestämt sig för att i samband med dessa lagändringar också korrigera omfattningen av skattskyldigheten för kapitalvinster vid försäljning av svenska delägarätter. Att 3:19 IL även täcker kapitalvinster på svenska aktier som personer *förvärvat efter utflyttning* från Sverige har nämligen kritiserats skarpt i doktrinen. Bland annat har Wiman framfört kritik mot bestämmelsen som enligt honom fångar upp fall långt utöver vad som över huvud taget kan anses vara rimligt.¹⁰⁵ Att ingen sådan korrigerande förslagits i den aktuella propositionen framstår desto mer förvånande om man betänker att några av remissinstanserna faktiskt återanknutit till doktrinen kritik genom att förorda motsvarande begränsning för den orimligt långtgående skattskyldigheten för kapitalvinster på svenska delägarätter.¹⁰⁶

4.2 Kommentarer

4.2.1 Allmänt

Här skall två spörsmål diskuteras, dels frågan om hur regeringens förslag att ändra det territoriella omfånget av uttagsbeskattningsreglerna i 53 kap. till förvärvssfären utanför EES-området förhåller sig till EG-rätten, dels frågan om regeringens förslag till att samtidigt utöka 3:19 IL till att omfatta utländska delägarätter, uppfyller kravet på ändamålsenlighet och effektivitet?

4.2.2 Fortsatt uttagsbeskattning utanför EES-området i ljuset av artikel 56.1 i EG-fördraget

I det följande kommer jag att kort belysa frågan om vilken verkan som fördragsbestämmelserna om fri kapitalrörlighet mot tredje land har på skatteområdet. Syftet med denna diskussion är att förbereda för en analys av hållbarheten av regeringens resonemang beträffande risken för att de föreslagna uttagsbeskattningsreglerna kan anses strida mot det EG-rättsliga förbudet för restriktioner för kapitalrörelser till och från länder utanför EU.

¹⁰⁴ Se prop. 2007/08:12, s. 16.

¹⁰⁵ För att åskådliggöra regelns orimliga effekt har Wiman använt sig av ett exempel, där en flykting, som efter att ha vistats sex månader på svensk flyktingförläggning (sex månader räcker för att man skall anses ha stadigvarande vistats i Sverige), flyttar utomlands och efter åtta år förvärvar aktier i ett svenskt bolag. Strax före tioårsgränsen avyttrar han aktierna, vilket leder till att han blir skattskyldig för kapitalvinsten här i riket. Se för Wimans kritik mot regeln i Wiman, "Svenska eller utländska aktier och neutralitet", Festskrift till Gunnar Karnell (1999), s. 837.

¹⁰⁶ Se i detta avseende sammanfattning av de synpunkter som lämnats av Näringslivets Skattedelegation (NSD) i prop. 2007/08:12, s. 17.

Frågan om räckvidden av friheten för kapitalrörelser gentemot tredje land föranleder tveksamhet i två avseenden. För det första är det ovisst om restriktioner i form av skatteregler, som hindrar den fria rörligheten för kapital mot tredje land, överhuvudtaget omfattas av artikel 56.1 i EG-fördraget?¹⁰⁷ Även om skattehinder, precis som alla andra där förbjudna restriktioner, kan prövas med stöd av artikel 56.1, är det vidare inte heller helt klarlagt hur stor latitud som de ifrågavarande fördragsbestämmelserna ger för att rättfärdiga inskränkningar i den fria rörligheten genom åberopande av någon av de väletablerade invändningarna som exempelvis kontrollhänsyn, skatteflykt eller skattesystemets kongruens?

De nyssnämnda frågorna har diskuterats i doktrinen av bland annat Ståhl och Mohamed, varvid båda kommit fram till delvis olika slutsatser.¹⁰⁸ Mycket förenklat kan sägas att Mohamed inte delar Ståhls uppfattning, att även sådana mer indirekta hinder för kapitalrörelser som skatteregler utgör bör anses falla in under förbudet i artikel 56.1. Hans synsätt kan sammanfattas så att det med avseende på kapitalrörelser till och från tredje land *endast* är de mer omedelbara hinder som förbjuds enligt artikel 56.1.¹⁰⁹ I konsekvens därmed skulle nationella skatteregler inte annat än i rena undantagsfall kunna prövas mot restriktionsförbudet i artikel 56.1 vad gäller deras effekt på kapitalrörelser in och ut ur EU. Det kan dock noteras att Ståhls slutsats om räckvidden av friheten av kapitalrörelser gentemot tredje land är formulerad på ett väsentligt mindre kategoriskt sätt än Mohameds. Ståhl uttrycker sig med stor försiktighet när hon säger att *övertvägande skäl* talar för att även restriktioner i form av skatteregler i och för sig kan prövas utifrån bestämmelser om den fria rörligheten för kapital mellan EU och tredje land.¹¹⁰ Därvid är då att märka att ett hänsynstagande till bestämmelsernas ändamål utgör enligt Ståhl ett mycket starkt argument mot att utsträcka bestämmelsernas tillämpningsområde till de mer indirekta hindrena. Som Ståhl påpekar är nämligen syftena med de aktuella bestämmelserna inte lika långtgående som syften bakom motsvarande

¹⁰⁷Däremot vad gäller kapitalrörelser *inom EU* har EGD i flera fall funnit att även restriktioner i form av skattebestämmelser omfattas av förbudet i artikel 56.1 i EG-fördraget.

¹⁰⁸ Se Ståhl, "Den fria rörligheten för kapital mellan EU och tredje land", SN 2003, s. 585. Se vidare Mohamed, "European Community Law on the Free Movement of Capital and the EMU", Kluwer och Norstedts 1999, s. 217 ff.

¹⁰⁹ Mohamed menar dessutom att *inte alla* typer av kapitalrörelser omfattas av restriktionsförbudet i artikel 56.1. Enligt honom riskerar nämligen endast hinder för den rent fysiska förflyttningen av pengar över gränsen att komma i konflikt med artikeln 56.1. För denna slutsats talar enligt Mohamed en systematisk analys av fördragsbestämmelserna om fria kapitalrörelser. Bland de kapitalrörelser som enligt artikel 57.2 undantas från liberaliseringen, om inte rådet beslutat om annat, omnämns direktinvesteringar, etableringar, tillhandahållande av finansiella tjänster osv. Att *rena valutatransaktioner* faller utanför den här uppräknningen bör enligt Mohamed tolkas som ett argument för att endast denna typ av kapitalrörelser kan angripas med stöd av artikel 56.1. Se Mohamed, a.a., s. 217 ff. Enligt Ståhl leder en systematisk tolkning, där även undantagsbestämmelsen i artikel 57.1 beaktas, snarast till motsatt resultat. Se för hela resonemanget Ståhl, a.a., s. 593.

¹¹⁰ Se Ståhl, a.a., s. 594.

bestämmelser om fri rörlighet för kapital inom EU.¹¹¹ Följaktligen leder ändamålstolkningen av respektive bestämmelser till att tolkningsresultatet blir mer inskränkt när det gäller kapitalrörelser till och från tredje land. Men å andra sidan anser Ståhl att ordalydelsen i artikel 56.1 samt EGD:s resonemang i *Sanz de Lera*-målet ger så pass starka skäl för att man trots allt skall utgå från att alla hinder, inklusive skattehinder, kan prövas på samma sätt som gäller för hinder för kapitalrörelser inom EU.¹¹² Dispyten om vilken tolkning som ligger närmast EGD:s synsätt får förbli oavgjord så länge som det saknas någon praxis från EGD (bortsett från det redan omnämnda *Sanz de Lera*-målet) som skulle ge ledning i frågan om tolkning av artikel 56.1. Min personliga åsikt är att det ligger mycket i Ståhls slutsats om att man inte helt säkert får avfärda ett scenario, där restriktionsförbudet i artikel 56.1 tillämpas av EGD på skatteregler, som hindrar den fria rörligheten för kapital gentemot tredje land. Med en sådan tolkning som Ståhl förordar finns det därför all anledning till att även ägna litet tankar åt rättfärdigande frågan. Som redan nämnts kan skatteregler som hindrar den fria rörligheten ändå godtas om de bedömts motiverade av ett tillräckligt tungt vägande allmänintresse. Huruvida det nationella intresset väger tyngre än det gemenskapsrättsliga kan emellertid inte avgöras utan att syftet med de relevanta fördragsreglerna beaktas. Således innebär det mer inskränkta syftet bakom reglerna om fria kapitalrörelser gentemot tredje land att utrymmet för rättfärdigande av skattehinder för denna rörelsefrihet blir i motsvarande mån större.¹¹³ Särskilt bör detta gälla med avseende på medlemslänternas utsikter för att få gehör för argumentet att den prövade skatteregeln är nödvändig av skattekontrollhänsyn eftersom det direktiv som finns angående ömsesidigt samarbete mellan medlemsstaternas skattemyndigheter av naturliga skäl inte kan tillämpas i tredjelands fall.¹¹⁴

Som tidigare omnämnts handlar den mer konkreta frågan, som uppkommer i anslutning till regeringens proposition att bibehålla omedelbar beskattning vid avyttringar till företag utanför EES-området, om risken för att de nya

¹¹¹ Syftet med reglerna om fri rörlighet inom EU är att skapa ett genuint gemensam inre marknad. Att syftet är betydligt mer begränsat när det gäller kapitalrörelser till och från tredje land framgår inte minst av möjligheterna i artiklarna 57 och 59-60 att införa och bibehålla restriktioner och skyddsregler vad gäller sådana kapitalrörelser. Dessa möjligheter saknar motsvarighet beträffande kapitalrörelser inom EU. Se Ståhl, a.a., s. 589 samt s. 591. Se även vad som regeringen skrivit om syftet med den fria rörligheten för kapital i förhållande till tredje land i sin proposition (prop. 2007/08:12, s. 14).

¹¹² Artikel 56.1 säger helt kategoriskt att alla restriktioner för båda dessa kategorier av kapitalrörelser skall vara förbjudna. Målet *Sanz de Lera* (se förenade målen C-163/94, C-165/94, C-250/94) handlade om nationell lagstiftning, som hindrade export av valuta utanför EU:s gränser utan auktorisation. De aktuella nationella reglerna hade redan prövats av EGD i målet *Bordessa*, vilket dock endast gällde bestämmelserna om fria kapitalrörelser inom EU. Detta hindrade dock inte EGD från att utan några som helst förbehåll hänvisa i *Sanz de Lera*-målet till sina resonemang i det tidigare *Bordessa*-målet. Se om detta Ståhl, a.a., s. 589.

¹¹³ Enligt Ståhls formulering bör medlemsstaternas möjligheter att försvara de prövade reglerna vara *mycket större* på detta område än när det gäller motsvarande kapitalrörelser inom EU. Se Ståhl, a.a., s. 594.

¹¹⁴ Direktiv 77/799/EEG om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område.

uttagsbeskattningsreglerna av EGD anses ha en hindrande effekt på rörelsefriheten för kapitalet in och ut ur EU? Enligt propositionen skall den nya lagstiftningen även fortsättningsvis tillämpas oberoende av hur stor andel som respektive överlåtaren har av aktiekapitalet i det förvärvande tredjelandsbolaget. Eftersom reglerna skall gälla med avseende på både mindre och större investeringar kommer lagstiftningen, i alla fall rent teoretiskt, att omfattas av både etableringsfriheten och den fria rörligheten för kapital. Eftersom etableringsfriheten inte kan åberopas i tredjelandfall aktualiseras därmed en fråga om huruvida reglernas effekt kan då istället prövas mot artikel 56.1 om fria kapitalrörelser gentemot tredje land (till och med i de fall där överlåtarens ”betydande inflytande” över företaget medför att det snarare rör sig om en etablering än en kapitalrörelse)? Med andra ord handlar frågan om huruvida domstolen följer en viss rangordning dessa friheter emellan eller om det alltid är möjligt att, då etableringsfriheten inte är tillämplig eftersom överlåtelsen skett till ett bolag i tredje land, istället pröva reglerna mot bestämmelserna om fria kapitalrörelser som gäller i förhållande till tredje land? En liknande fråga uppkommit i målet *Holböck*, där domstolens prövning av vilken av de båda friheterna som var tillämplig i det här fallet avgjordes utifrån ändamålet med den i målet aktuella lagstiftningen.¹¹⁵ Eftersom lagstiftningen genom sitt ändamål inverkar på båda friheterna, utan att man därvid funnit att den inskränkande inverkan på den fria rörligheten för kapital endast vara en ”oundviklig följd”¹¹⁶ av att etableringsfriheten hindrades, ansåg domstolen att även en person som ägde två tredjedelar av aktiekapitalet i ett tredjelandsbolag kunde åberopa den fria rörligheten för kapital. Den generella slutsatsen som kan dras från detta mål är att domstolen vid sitt val av den tillämpliga friheten låter sig i tredjelandfall styras av frågan om *vem som den aktuella nationella lagstiftningen riktar sig mot*. Följaktligen, om på grund av lagstiftningens utformning ingen av de ifrågakommande friheterna kan sägas dominera över den andra, kan till och med vid ett aktieäggande, som klassificeras som ett bestämmande inflyttande, den fria kapitalrörligheten gentemot tredje land tillämpas. Mot bakgrund av det sagda framstår det därför som mycket sannolikt att den nya svenska regleringen om uttagsbeskattnings vid avyttring till företag utanför ESS-området kan komma att prövas mot det EG-rättsliga förbudet för restriktioner för kapitalrörelser mellan EU:s medlemsländer och tredje land. Dock måste man lägga till den *brasklappen* att vad gäller underprisöverlåtelser till svenska bolag som ägs av utländska bolag så har EGD i det ovan diskuterade *X och Y* målet kommit fram till att det var det utländska bolagets rätt till etableringsfrihet som kränkts. Fast

¹¹⁵ Se Mål C-157/05 *Holböck*. Där var det fråga om nationell lagstiftning stred mot den fria rörligheten för kapital om utdelning från tredje land beskattades med en skattesats som var dubbelt så hög som den för utdelning från bolag som var hemmahörande i landet. Trots att personen som erhöll utdelningen ägde *två tredjedelar* av kapitalet av bolaget som hörde hemma i tredje land var den ifrågavarande nationella lagstiftningen inte bara tillämplig på ägarandelar som gav ett bestämmande inflytande över ett bolag. *Ändamålet* med lagstiftningen var helt enkelt att beskatta utdelning från tredje land högre än en annan utdelning oavsett hur stor den ursprungliga investeringen varit. Se mer om detta i Blocks artikel, ”Artikel 56 EG-fördraget”, SN 2007, s. 612.

¹¹⁶ För argumentet om en ”oundviklig följd” se Mål C-102/05 *Skatteverket mot A och B*.

bolagen i tredje länder inte har något anspråk på att fritt kunna etablera sig inom EU: s gränser kan emellertid det bolagsperspektiv, som anlagts av EGD i *X och Y* målet vid överlåtelser till svenska bolag, få konsekvenser för möjligheten att i sådana fall tillämpa den fria rörligheten av kapitalet gentemot tredje land.

Avslutningsvis kan än en gång sägas att jag delar Ståhls uppfattning att ordalydelsen i artikel 56.1 samt målen *Sanz de Lera* och *Holböck* väger över mot att skattehinder omfattas av fördragsbestämmelserna om fri rörlighet mot tredje land. Även om rättfärdigandemöjligheter torde vara större i de här fallen finns fortfarande en beaktansvärd risk för att den föreslagna regleringen (åtminstone delvis) trots allt inte accepteras av EGD. Detta tillsammans med de andra argument som anförts av Företagsskatteutredningen talar enligt min mening för att det skulle vara lämpligare att i stället behandla alla gränsöverskridande transaktioner enligt samma regelverk som för rent inhemska transaktioner.

4.2.3 Utvidgning till utländska delägarrätter- några synpunkter

Ett av de mest svårargumenterade förslag som presenterats i regeringens proposition om vissa kapitalskattefrågor gäller den ovan omtalade utvidgningen av tioårsregelns tillämpningsområde. Att regeringen haft svårt med att lägga fram övertygande skäl till varför man valt just en sådan lösning är inte speciellt förvånande mot bakgrund av den kritik som förslaget bemötts med under remissbehandlingen. Remissinstansernas kritik handlar främst om att den föreslagna utvidgningen av tioårsregeln, förutom att medföra betydande kontrollproblem, även kommer att till stor del visa sig verkningslös i praktiken.¹¹⁷ Regeringens motivering av den nya regleringen bygger i stort sätt på argumentet om att utvidgningen kommer att leda till en effektivare beskattning av kapitalvinster.¹¹⁸ Huruvida den nya utformningen av tioårsregeln verkligen förmår att förhindra oönskade skatteplaneringstransaktioner i samband med utflyttning från Sverige är emellertid helt beroende av med vilken framgång som Sveriges lyckas omförhandla sina skatteavtal. Visserligen finns det redan idag i de flesta av Sveriges skatteavtal en bestämmelse i artikel 13 som medger att den svenska beskattningsrätten till kapitalvinster i samband med aktieavyttringar förlängs upp till några år (oftast 3-7 år) efter det att den fysiska personens flyttat ut från landet. Men eftersom denna möjlighet endast avser svenska aktier och liknande instrument, innebär den ”gyllene regeln” i svensk skatteavtalsrätt att Sverige först måste omförhandla de ingångna skatteavtalen för att kunna dra nytta av den utvidgade beskattningsrätten enligt intern rätt.¹¹⁹ Denna omständighet förtar enligt min mening hela kraften ur regeringens starkaste argument om att den planerade ändringen

¹¹⁷ Se om remissinstansernas yttranden i prop. 2007/08:12, s. 16.

¹¹⁸ Se prop. 2007/08:12, s. 18 f.

¹¹⁹ Se om detta Dahlberg, ”Skattenytt Internationellt”, SN 2007, s. 525.

kommer att medföra en ökad effektivitet vid beskattningen av fysiska personer kapitalvinster.¹²⁰ Om fokus tas bort från effektivitetsfrågan och riktas i stället mot tioårsregeln som sådan kan det dessutom vara intressant att spekulera om det överhuvudtaget är lämpligt att ha kvar själva regeln. Härmed avses främst frågan om regelns förenlighet med EG-rätten. Tioårsregeln är strängt taget ingen exitskatteregel¹²¹ men den genom regeln kvardröjande skattskyldigheten aktualiserar bland annat frågeställningar som minst lika starkt gör sig gällande med avseende på regler om exitbeskattning. Gemensamt för båda regler är således att de ofta ger upphov till att samma kapitalvinster beskattas två gånger (internationell dubbelbeskattning av kapitalvinster).¹²² Detta är inte särskilt förvånande om man betänker att invandringsstaten i regel alltid kommer att hävda rätten att beskatta hela vinsten vid avyttring av aktier.¹²³ I bästa fall innehåller skatteavtalen speciella regler om avräkning av eventuell utländsk skatt. Saknas det sådana regler är det emellertid ovisst huruvida avräkningslagen träder in.¹²⁴ Mot bakgrund av det nyss sagda finns det alltså fog för att anta att i de fall där skatteavtalen innehåller en uppdelning av beskattningsrätten, som åtminstone delvis matchar den i enlighet med tioårsregeln utvidgade skattskyldigheten, blir resultatet av den utsträckta beskattningsrätten att de utflyttade skattskyldiga får utstå en olägenhet som för EGD kan vara stor nog för att anse att det rör sig om ett omotiverat hinder för deras fria rörlighet (förutsatt förstås att ingen avräkning för den i inflyttningslandet erlagda skatten på kapitalvinsten medgivits här i riket).

Dessutom kan tioårsregeln komma att träffa inte bara den kapitalvinst som latent förelegat vid utflyttningen utan även *den efter utflyttningen uppkomna värdestegringen* på aktierna som ägdes före utflyttningen. Även denna

¹²⁰ Även om det vore möjligt att i full utsträckning tillämpa tioårsregeln enligt den lydelsen som föreslagits av regeringen (alltså utan att skatteavtalens utformning stod i vägen för regelringens effektivitet) hade det fortfarande kunnat förekomma att 3:19 IL inte blivit tillämplig då en person flyttade från Sverige. Att regeringen är välmedveten om denna möjliga brist i regleringen framgår uttryckligen av propositionen. Se prop. 2007/08:12, s. 20. Samtidigt är det svårt att säga exakt vilka situationer som regeringen åsyftat med sitt uttalande eftersom propositionen innehåller ingen närmare förklaring i frågan. Möjligen rör det sig exempelvis om situationer, där aktieägaren innan sin utflyttning för över aktierna (svenska eller utländska) genom gåva eller underprisöverlåtelse till ett annat skattesubjekt som inte är skattskyldig i Sverige. Det kan dock åtminstone anses stå klart att tioårsregeln inte omfattar situationer, där den fysiska personen först efter att ha avflyttat från Sverige förvärvar utländska aktier eller liknande instrument.

¹²¹ Enligt Bettens kategorisering av exit taxes skulle tioårsregeln närmast ses som en s.k. limited extended tax liability. Se om detta van Thiel, "Free Movement of Persons and Income Tax Law: The European Court in Search of Principles", ICFD Publications 2002, s. 242.

¹²² Internationell dubbelbeskattning diskuteras med avseende på regler om exitbeskattning i EG kommissionens yttrande från den 19 december 2006, "Utflyttningsbeskattning och behovet av samordning av medlemsstaternas skattepolitik". KOM (2006) 825.

¹²³ Enligt Wiman kommer den nya hemviststaten att med risk för en internationell dubbelbeskattning beskatta kapitalvinsten oavsett om det är fråga om inhemska eller utländska aktier. Detta ligger väl i linje med artikel 13 i OECD:s modellavtal som ger hemviststaten exklusiv beskattningsrätt vid aktieförsäljningar. Se Wiman. "Svenska eller utländska aktier och neutralitet", Festskrift till Gunnar Karnell, 1999, s. 839 f.

¹²⁴ Se om detta Mutén, "EG-domstolen och exitskatten", SN 2004, s. 299.

effekt torde göra regeln tämligen problematisk utifrån en EG-rättslig synvinkel.¹²⁵ Det är nämligen inte alls osannolikt att det kan uppfattas som ett omotiverat hinder för den fria rörligheten att den ursprungliga hemviststaten vid utformningen av sitt skatteanspråk i detta avseende inte tar hänsyn till vilket skattemässigt anskaffningsvärde som den skattskyldige får tillgogoräkna sig i den nya hemviststaten. Om inflyttningsstaten inte tillåter att den skattskyldige vid en efterföljande kapitalvinstberäkning får där som anskaffningsvärde använda sig av flyttningens marknadsvärde uppkommer de facto en dubbelbeskattning beträffande den del av värdeökningen som kan relateras till tiden från utflyttningen fram till aktiernas avyttring.

Värt att notera är att även från doktrinen håll stark kritik har riktats mot det nämnda förslaget till tioårsregelns utvidgning. Förslaget diskuterades i doktrinen främst utifrån ett skatteteoretiskt perspektiv. Speciellt kan nämnas den kritik av förslaget som framförts av Dahlberg.¹²⁶ Enligt honom är utvidgningen av den svenska beskattningsrätten högst betänkelig om man ser till *den skatteteoretiska grunden* som Sverige har för att beskatta en begränsat skattskyldig för kapitalvinst vid avyttring av aktier i utländska företag som innehafts vid tidpunkten när denne var obegränsat skattskyldig i Sverige. Eftersom det i dessa situationer knappas kan röra sig om källstatsprincipen menar Dahlberg att man eventuellt skulle tänka sig en utvidgad hemvistprincip. Jag kan bara instämma med Dahlberg att en effektiv skattelagstiftning förutsätter att den inkomst eller den person som en jurisdiktion vill beskatta har någon *anknytning* till jurisdiktionen ifråga. Den aktuella utvidgningen innebära däremot att Sverige riktar sitt beskattningsanspråk i förhållande till en inkomst som inte har koppling till Sverige och där personen är hemmahörande i en annan stat.

Den lösning som nu har valts är som redogörelsen ovan visar belastad med flera osäkerhetsmoment och en allvarlig effektivitetsbrist. Bristen på effektivitet gör att man också kan ifrågasätta om den nämnda lagändringen i realiteten kommer att leda till större inkomster för statskassan. En ytterligare nackdel med denna utvidgning är att man härigenom får ännu större problem vid förhandlingar om skatteavtal med andra länder.¹²⁷ Den sammanfattande slutsatsen bör därför vara att det hade varit bättre om man istället för att införa dessa regler intensifierat sina ansträngningar för att utreda exitbeskattning som ett möjligt handlingsalternativ, särskilt som det

¹²⁵ Frågan om huruvida tioårsregeln kan tänkas strida mot gemenskapsrätten diskuterats bland annat av Johan Thim (skattejurist på Skatteverket) i hans artikel "Nya tyska exitbestämmelser - en förebild för svensk internationell skatterätt?", SN 2007, s. 235. Enligt Thim medför den omständighet att tioårsregeln även tar hänsyn till *värdeökning efter utvandring* att det inte uppnås den kongruens i skattesystemet som eftersträvas för att göra skattebestämmelser förenliga med gemenskapslagstiftningen. Denna värdestegring blir nämligen liksom kapitalvinsten föremål för dubbelbeskattning.

¹²⁶ Se Dahlberg, *ibidem*.

¹²⁷ Enligt Wiman torde det rentav göra ett märkligt internationellt intryck om Sverige utsträckte den interna beskattningsrätten på detta sätt. Se om detta Wiman, "Svenska eller utländska aktier och neutralitet", s. 842.

på senare tid kommit till nya domar från EG-rätten vilka preciserar de närmare förutsättningarna för tillåtlighet av exitskatteregler inom EU. Diskussionen av det sistnämnda spørsmålet har sparats till det avslutande kapitlet.

5 Framtidsförslag

5.1 Allmänt

Regeringens lagförslag som presenterats i propositionen om vissa kapitalbeskattningsfrågor antogs bortsett från mindre språkliga justeringar i nära nog oförändrat skick av riksdagen den 28 november 2007. I och med detta är dock inte sista ordet sagt när det gäller arbetet med att utforma ett regelsystem som skulle vara ägnat att skydda den svenska beskattningsrätten i förhållande till orealiserade kapitalvinster på aktier. Regeringen har nämligen redan i propositionen förutskickat en ytterligare utredning om *generella* regler för beskattning vid utflyttning.¹²⁸ Att de föreslagna reglerna snarare skall ses som en temporär lösning bekräftas också av vad som uttalats av Skatteutskottet i samband med dess tillstyrkande av regeringens förslag till lagändringar på kapitalbeskattningsens område.¹²⁹ Själva idén om att införa en allmän reglering med innebörden att vissa i Sverige upparbetade men orealiserade kapitalvinster tas upp till beskattning antingen direkt vid utflyttningen eller att deras beskattning utlöses först senare när aktierna säljs har introducerats av Företagsskatteutredningen. I detta sammanhang bör man särskilt lyfta fram de tre problemställningar som enligt utredaren krävde en närmare undersökning, nämligen dubbelbeskattningsproblematiken samt frågan om utflyttningsskattens relation till tioårsregeln och den inverkan som en sådan skatt eventuellt skulle ha på den fria rörligheten.¹³⁰

Mot bakgrund av vad som uttalats i propositionen är det trots regeringens måhända ännu ganska löst formulerade deklARATIONER om att vidareutreda frågan om en eventuell övergång till utflyttningsskatt i Sverige inte särskilt svåra att förutse de stundande förändringar av det nu gällande regelsystemet för kapitalvinstbeskattning. Det mesta torde nämligen peka i riktning mot att man inom en ganska överskådlig tid kommer att inkomma med ett förslag om att ersätta den nuvarande regleringen med en utflyttningsskatt kombinerad med ett uppskovssystem.¹³¹ Uppskovet kommer då sannolikt att knytas till ett krav på informationsskyldighet för

¹²⁸ Se prop. 2007/08:12, s. 15, där regeringen skrev att man delade remissinstansernas (bl.a. Skatteverkets) bedömning att generella regler för beskattning för utflyttning borde övervägas. Anledningen till att sådana överväganden inte kommit att inkluderas i det aktuella lagstiftningsärendet var att man ansett att frågan med hänsyn till sin omfattande karaktär krävde en vidare utredning. Se om detta *ibidem*.

¹²⁹ Se Skatteutskottets förslag till riksdagsbeslut, Skatteutskottets betänkande 2007/08: SkU6, <http://rixlex.riksdagen.se>.

¹³⁰ Se utredarens diskussion i SOU 2005:99, s. 216 f. Utredaren avslutade sin diskussion med att säga följande: "En mer konsekvent och effektiv metod torde vara att ta sikte på själva utflyttningstillfället och inte på transaktioner dessförinnan, som i sig inte leder till skatteundandragande".

¹³¹ Se för liknande uppfattning Paulins artikel "Vissa kapitalbeskattningsfrågor och exitskatten", *Inkomstskatt, Internationell skatterätt*, 2007-12-06, <http://www.poinlex.se>.

den skattskyldige. Däremot blir det inte aktuellt i dessa fall med ett krav på ställande av säkerhet. Att kravet på säkerhet med stor sannolikhet faller bort och att man vid uttagandet av den slutliga skatten även kommer att beakta en eventuell *värdenedgång* på aktierna verkar vara helt i linje med EGD:s senaste praxis. Enligt regeringen ökar detta alltså förslaget chanser att nå upp till EGD:s krav på proportionalitet vid olikbehandling av en gränsöverskridande överlåtelse jämfört med en inhemsk transaktion. Stödet för detta synsätt hämtas inte bara från domstolens senaste praxis på området för exitbeskattning utan även från kommissionens nyligen inledda arbete med frågor om utflyttningsbeskattning.¹³² Nedan följer en redogörelse för EGD:s syn på exitbeskattning så som den kommit till uttryck i mål C-9/02 *Hughes de Lasteyrie du Saillant* och mål C-470/04 *N v. Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo* (s.k. *N*-målet).

5.2 EGD:s syn på exitskatter

5.2.1 Allmänt

Exitskatten innebär att vinsten eller inkomsten beskattas som *realiserad* vid utflyttning.¹³³ Exitskatter i denna bemärkelse har man i svensk skatterätt bland annat i 48 a: 11 och 49:26 IL.¹³⁴ Bestämmelserna stadgar att en andelsägare som upphör att vara s.k. *kvalificerad bosatt* i Sverige, d.v.s. upphör att vara skattskyldig här p.g.a. bosättning eller stadigvarande vistelse skall beskattas för den kapitalvinst som *realiserats* genom andelsbytet.¹³⁵ En utflyttning är således beskattningsutlösande i den meningen att den tidigare andelsbytesvinsten d.v.s. kapitalvinsten på de bortbytta andelarna skall tas upp till beskattning trots att andelsägaren fortfarande har de vid andelsbytet mottagna andelarna. Denna exitbeskattning innebär samtidigt ett klart avsteg från den huvudregel som gäller i andelsbytessituationer. I enlighet med denna regel skjuts beskattningen av den tidigare andelsbytesvinsten fram för att aktualiseras först i samband med en framtida försäljning av de mottagna andelarna.¹³⁶ Utmärkande för den här typen av exitskatter är, dels att utflyttningen leder till en omedelbar beskattning av den kapitalvinst som uppkom vid andelsbytet, dels att det skatteuttag som tidsmässigt är kopplat till andelsägarens utflyttning åtminstone till viss del träffar redan *realiserade* inkomster.

¹³² Se för regeringens summariska överväganden beträffande grunddragen av det tilltänkta förslaget till införande av en utflyttningskatt i prop.2007/08:12, s. 15.

¹³³ Se Mutén, "EG-domstolen och exitskatten", SN 2004, s.294.

¹³⁴ Se särskilt Skatteverkets bedömning av de nämnda bestämmelsernas förenlighet med EG-fördragets regler om fri rörlighet, Skatteverkets ställningstaganden 19/05 <http://www.farkomplett.se>.

¹³⁵ Vid ett andelsbyte anses nämligen andelsägaren ha *avytttrat* sina gamla andelar och fått nya andelar i vederlag.

¹³⁶ Syftet med exitbestämmelserna är alltså att skydda det svenska skatteunderlaget genom att i andelsbytessituationer likställa utflyttning med försäljning av de bortbytta andelarna. Bestämmelsen i 48a: 11 IL kan således sägas ta tillbaka den skattefrihet som medgavs vid bytestillfället. Se mer om detta Ståhl, "Fusionsdirektivet", 364 ff.

Det är även möjligt med mildare former av exitskatter där den utflyttande skattskyldige ges *anstånd* med att betala skatten till dess att aktierna faktiskt avyttras. Exitskatter av denna typ har hittills prövats av EGD i två mål. De exitskatter som prövats i båda de målen skiljde sig dessutom från de exitskatter som avser andelsbytesvinster genom att de togs ut på orealiserade värdeökningar. Enligt Ståhl kan särskilt den sistnämnda omständigheten d.v.s. att exitskatten träffar orealiserade vinster få betydelse vid prövningen av rättfärdigandefrågan. Ståhl stödjer sig därvid på van Thiels resonemang om att skillnad bör göras mellan å ena sidan sådana exitskatter som mer har karaktär av uppbörd av skatt på en inkomst för vilken skattskyldigheten redan har inträtt och å andra sidan sådana skatter där skattskyldigheten inträder just p.g.a. att den skattskyldige lämnar landet.¹³⁷ I enlighet med van Thiels synsätt torde det nämligen vara mycket svårare att rättfärdiga exitskatteregler som träffar orealiserade vinster. Förklaringen till detta ligger i att vid en beskattning av en orealiserad kapitalvinst förfogar den skattskyldige i realiteten inte över några likvida medel att betala skatten med. Dessutom är det inte säkert att en vinst faktiskt kommer att kunna realiseras i framtiden eftersom värdet på egendomen kan gå ner efter utflyttningen. Dessa omständigheter borde naturligtvis kräva särskild hänsyn vid utformningen av nationella exitskatteregler som skall rikta sig mot orealiserade kapitalvinster. EGD:s toleransmarginal lär nämligen vara mindre när det gäller exitskatteregler som träffar orealiserade vinster vilket också bekräftas av domstolens avgöranden i de exitskattemål som skall redogöras för i nästföljande underavsnitt.

5.2.2 Exitskattemålen

Det första exitskattemål som avgjordes av EGD var *Lasteyrie* målet. Frågan i målet gällde de franska exitskattereglerna. Reglerna föreskrev en exitbeskattning av den som efter att ha varit bosatt i Frankrike minst 6 av de senaste 10 åren lämnade Frankrike och vid avflyttningen hade en 25-procentig andel i ett franskt bolag eller någon gång under de senaste fem åren ensam eller tillsammans med närstående haft en sådan andel.¹³⁸ Om dock aktierna behållits mer än fem år efter utflyttningen förföll det franska skatteanspråket och ingen säkerhet behövde ställas längre. Säkerheten för skattebeloppet krävdes för att kunna få uppskov med skatten på vinsten. Dessutom föreskrev reglerna ett anståndsörfarande som förutsatte lämnande av en skattedeklaration beträffande den latent kapitalvinsten och iakttagande av andra formella villkor som utseende av en representant i Frankrike. Bortsett från de nämnda olägenheterna innehöll reglerna ett antal lättnader, exempelvis i form av att endast den verkliga vinsten belagdes med skatt när denna vinst understeg den vinst som beräknats vid utflyttningen.¹³⁹ Att den franska exitskatten var av förhållandevis lindrigare art för de

¹³⁷ Se Ståhl, "Fusionsdirektivet", s. 368 ff.

¹³⁸ En sådan andelsägare betraktades således som om han eller hon ha avyttrat andelen vid avflyttningen och realiserat motsvarande kapitalvinst.

¹³⁹ Se Muténs kommentar till målet, "EG-domstolen och exitskatten", SN 2004, s.295 f.

skattskyldiga räckte emellertid inte för att EGD skulle komma fram till att skatten var förenlig med EG-fördraget. Intressant nog var det just de formella kraven för uppskjutandet av beskattningen som lett till att den franska exitskatten underkändes. Dessa villkor som egentligen kommit till för att underlätta för de skattskyldiga att utnyttja deras rätt till att röra sig över gränserna ansågs nämligen i sig ha en begränsande verkan på den fria etableringsfriheten. Domstolens slutsats om den franska utflyttningsskattens hindrande karaktär är föga förvånande eftersom särbehandlingen av gränsöverskridande fall inte försvinner bara för att man infört vissa lättnader när deras åtnjutande kringgärdas med villkor som är lika strikta som de i målet aktuella. Med andra ord blir följderna av att dessa villkor tillämpas att utflyttningen även i dessa fall betydligt fördyras. Den centrala frågan i det franska målet kommit därför att handla om huruvida den inskränkning av den fria rörligheten som uppställandet av de nämnda kraven lett till ändå kunde rättfärdigas. I *Lastyrie* målet kom denna rättfärdigandeprövning framför allt att fokusera på om den franska exitskatten var motiverad av *skatteflyktsskäl*.¹⁴⁰ Domstolen tillbakavisade emellertid denna invändning med att påpeka att reglerna inte på ett tydligt sätt var riktade mot just kringgåendetransaktioner.¹⁴¹ Vidare ansågs även de strikta villkor som kopplats till möjligheten att erhålla anstånd med den annars omedelbara beskattningen gå utöver vad som var nödvändigt för att bekämpa skatteflykt. Detta innebar i sin tur att reglerna även var oproportionella i förhållande till sina syften.¹⁴²

Avgörandet i det andra målet s.k. *N* målet kom den 7 september 2006. I detta mål behandlades de nederländska exitskattereglerna. Även enligt dessa regler krävdes ställande av säkerhet för erhållande av uppskov med beskattning av den fiktiva kapitalvinsten.¹⁴³ Kravet på säkerhet togs bort efter att EGD avkunnat sin dom i *Lastyrie* målet och sedan dess förväntades individerna endast att vid sin avflyttning deklarerat de orealiserade kapitalvinsterna.¹⁴⁴ Bortsett från deklarationsskyldigheten uppställdes alltså inga ytterligare villkor för att betalningen av den vid utflyttningen fastställda skatten skulle kunna senareläggas. I analogi med vad som uttalats

¹⁴⁰ I målet hade Frankrike nämligen förklarat att de franska bestämmelserna syftade till att förhindra att skattskyldiga undkom den franska skatten på kapitalvinster genom att *tillfälligt* flytta ut ur Frankrike före avyttringen för att strax därefter flytta tillbaka igen. Se om detta Ståhl, "Fusionsdirektivet", s. 368 f.

¹⁴¹ Domstolen ansåg att reglerna trots det uppgivna syftet inte utformats med sikte på att fånga in just fall av *tillfälliga* utflyttningar särskilt som även de som inte har för avsikt att återvända blir skyldiga att betala skatten om de försålt sina aktier innan de fem åren löpt ut. Se Muténs kommentar till domslutet, a.a., s. 298.

¹⁴² Det förtjänar att påpekas att Generaladvokaten presenterade i sitt förslag till domen en enklare åtgärd mycket som enligt honom effektivt skulle kunna ta hand om problemet med tillfälliga utflyttningar. Generaladvokatens förslag gick ut på att införa en beskattning av de tillfälligt utflyttande vid *hemkomsten*, om de då visade sig ha avyttrat sina aktier under bortovaron. Se Mutén *ibidem*.

¹⁴³ Se Paulins artikel från 2007-12-06, "Vissa kapitalskattefrågor och exitskatten", <http://www.pointlex.se>.

¹⁴⁴ Det ändrade rättsläget började gälla från och med år 2005. Se om detta p. 75-84 i Generaladvokatens förslag till domen från den 30 mars 2006, <http://eur-lex.europa.eu>.

av EGD i det ovannämnda *Lasteyrie* målet hade det aktuella skattesystemet där uppskov inte kunde erhållas *automatiskt* utan detta var förenat med vidare krav (särskilt kravet på ställande av säkerhet som gällde vid tidpunkten för omständigheterna i målet vid den nationella domstolen) en begränsande effekt på utövandet av den fria etableringsrätten.¹⁴⁵ EGD fann dessutom att kravet på att lämna en skattedeklaration vid utflyttning från Nederländerna var ytterligare en sådan formalitet som på grund av sin avskräckande verkan likaså var ägnat att försvåra den skattskyldiges utflyttning från landet.¹⁴⁶ För att motivera de nationella reglerna återopades främst argumentet om att det nederländska skattesystemet syftade till att säkerställa en *fördelning av beskattningsrätten som bygger på territorialitetsprincipen*.¹⁴⁷ Mot bakgrund av vad som uppgivits angående ändamålet med de aktuella bestämmelserna accepterade domstolen att territorialitetsprincip kunde tillämpas som rättfärdigandegrund i målet. Bestämmelserna ansågs dock inte proportionella i förhållande till sitt syfte att åstadkomma en uppdelning av skatteintäkter motsvarande den nämnda principen. Särskilt det faktum att beviljande av ett skatteansånd villkorades av att det ställts en säkerhet för statens skatteanspråk medförde att bestämmelserna bedömdes som alltför långtgående. Dessutom ansåg domstolen att proportionaliteten i ett skattesystem som är baserat på territorialitetsprincipen kräver att utflyttningsstaten ser till att det i samband med utkrävande av den vid utflyttning fastställda skatteskulden hänsyn tas till *hela* den värdeminskning på aktierna som kan uppstå efter att den skattskyldiges hemvist flyttats ut. Detta gäller såklart under förutsättning att den aktuella värdeminskningen inte redan beaktats i det nya bosättningslandet.¹⁴⁸ Beträffande den sistnämnda förutsättningen kan sägas att de nederländska reglerna fram till början av år 2005 inte alls tillät att förluster som uppstått efter att de skattskyldiga bytt sitt hemvist beaktades. I och med ikraftträdande av nya regler blev det i alla fall möjligt att reducera det skatteanspråk som anståndet avser med en fjärdedel av skillnaden mellan värdet då den skattskyldige lämnade landet och det aktuella värdet vid avyttringen.¹⁴⁹ Med avseende på deklarationsskyldigheten uttalade domstolen att detta krav inte kan anses vara oproportionerligt i förhållande till det legitima syftet att dela upp beskattningsrätten, särskilt när denna uppdelning syftar till att avskaffa dubbelbeskattning mellan medlemsstater.¹⁵⁰

¹⁴⁵ Se p. 36 i domskälen.

¹⁴⁶ Se p. 38 i domskälen. Se även p. 79 i Generaladvokatens förslag till domen. Hinder för utflyttning blir tydlig om man jämför detta krav med de krav som ställs i rent inhemska situationen. Olikbehandlingen ligger nämligen i att de som är skattskyldiga i landet skall lämna en sådan deklaration först när de verkligen avyttrat sina aktier.

¹⁴⁷ Se p. 41 i domskälen.

¹⁴⁸ Se p 54 i domskälen.

¹⁴⁹ Se Generaladvokatens förslag till domen, p. 82-84, där det uttalades att endast den nationella domstolen var behörig att fastställa om tillämpningen av de ändrade bestämmelserna leder i det aktuella avseendet till samma skattemässiga resultat som för motsvarande rent inhemska förhållanden.

¹⁵⁰ Se p. 49-50 i domskälen.

5.3 Kloka tankar!

Det kan vara intressant att spekulera över vilka förslag som kan förväntas från regeringens sida i anslutning till de ovannämnda exitskattmålen, särskilt som det redan i den nyligen antagna propositionen om vissa kapitalskattefrågor finns tydliga spår av de resonemang som EGD fört i dessa mål. Jag kan inte göra annat här än att utifrån EGD:s domar i de här målen formulera några mer allmänna slutsatser och sålunda ge litet anvisningar om vilka problem som måste "tas om hand" innan det blir dags för regeringen att på allvar skrida till verket. Analysen av de båda exitskattmålen ger vid handen att exitskatter innebär ett hinder för den fria rörligheten även när de inte leder till en omedelbar skatteuppbörd vid utflyttningen. Den begränsande verkan anses nämligen uppstå så fort uppskovet med beskattningen inte medges automatiskt utan förutsätter uppfyllande av vissa mer eller mindre betungande villkor som ställande av säkerhet, lämnande av skattedeklaration osv. Som ett hinder för den fria rörligheten kan även anses en exitbeskattning som inte för med sig några andra olägenheter än att man i samband med den skattskyldiges utflyttning fastställer dennes skatteskuld.¹⁵¹ En sådan skatteberäkning drabbar nämligen endast den som flyttar sitt hemvist utomlands vilket i sig innebär en olikbehandling av gränsöverskridande fall jämfört med motsvarande rent inhemska situationer. Mot bakgrund av de två ovan diskuterade avgörandena ter det sig inte alls osannolikt att domstolen snarare väljer att se även de mest "simpel" kraven som en inskränkning av fördragsfriheterna. I och med detta konstaterande förskjuts hela fokuset mot rättfärdigande frågan. Bland de argument som kan åberopas för att motivera de nationella reglerna om exitbeskattning torde som EGD:s praxis på detta område visa just hänsyn till tillvaratagande av den i enlighet med territorialitetsprincipen fördelade beskattningsrätten ge de bästa utsikter att få exitskatteregler godtaga. Domstolen beskriver detta argument i *N* målet som territorialitetsprincip sammankopplad med en tidsrelaterad komponent.¹⁵² Man får dock inte glömma bort att de nationella reglerna kommer att stå sig vid domstolens prövning bara under förutsättning att deras utformning verkligen gör de ägnade att förverkliga ett ändamål som går ut på att säkerställa statens rätt till den del av den orealiserade värdeökningen som tidsmässigt hänför sig till den skattskyldiges vistelse i den nämnda staten. Denna iakttagelse bekräftas inte minst av domstolens resonemang i *Lasteyrie* målet där invändningen om att de franska reglerna var ett utflöde av fördelningen av beskattningsrätten avvisades på grund av att reglerna utformats som skatteflyktsregler. Något som också tål att funderas på i detta sammanhang är kongruensargumentets förhållande till territorialitetsprincipen så som den kommit till uttryck i *N* målet. Generaladvokaten är inne på samma tanke när hon i sitt förslag till domen i detta mål säger att önskemålet om att upprätthålla skattesystemets inre

¹⁵¹ Se för liknande resonemang Generaladvokatens förslag till domen i *N* målet, p. 78.

¹⁵² Se p. 46 i domskälen.

sammanhang får här täckning genom den mer omfattande grunden för rättfärdigande som territorialitetsprincipen levererar.¹⁵³

Genom *N* målet lämnas alltså en viss öppning för att medlemsstaterna faktiskt skall få beskatta orealiserade vinster som uppkommit på deras territorium under tiden som de skattskyldiga hade sitt skattemässiga hemvist där. För svensk skatterätts del kan därför poängteras att det kan vara värt att leka med tanken att införa en exitbeskattning i Sverige. En sådan lagstiftning kan visserligen leda till konflikt med EG-rätten men utsikter att få ett grönt ljus från EGD torde som nämnts vara bra. Viktigt är att man redan när arbetet med exitskattereglerna börjar har klart för sig vilket syfte som skall eftersträvas med reglerna och således kan ge reglerna en utformning som motsvarar detta syfte. Mot bakgrund av domstolens ovannämnda avgöranden torde dessutom valet av en lämplig rättfärdigandestrategi numera vara avsevärt underlättat. Däremot leder EGD:s stränga krav på den nationella lagstiftningens proportionalitet till att exitskatteregler (som egentligen utgör typiska skattebasskyddsregler även om domstolen hellre talar i termer av ”fördelning av beskattningsrätt” eller ”territorialitetsprincip”) även måste avgränsas i ett tidsmässigt och territoriellt hänseende. Denna avgränsning innebär för Sveriges del att dess skatteanspråk inte liksom i dagsläget får avse upparbetade värdeökningar på svenska aktier som förvärvats efter utflyttningen.¹⁵⁴ Vidare medför en begränsning till enbart den värdestegring som förelåg vid utflyttningstillfället att hänsyn också måste tas till hur aktieinnehavet beskattas i den andra staten.¹⁵⁵ Sist men inte minst leder EGD:s proportionalitetskrav till att Sverige i egenskap av utflyttningsstat måste se till att den kapitalvinst på vilken skatteskulden beräknats vid tidpunkten för individens avflyttning härifrån verkligen motsvarar den kapitalvinst som individen realiserat i inflyttningsstaten. Med andra ord måste de svenska exitskattereglerna möjliggöra ett beaktande av *hela* den värdenedgång på aktierna som kan uppstå efter individens hemvistbyte (om detta inte redan beaktats i värdstaten).¹⁵⁶ Lösningen av de två sistnämnda problemen som i stort sett beror på olikheterna mellan medlemsstaternas skattesystem lämpar sig enligt min mening bäst för att utarbetas inom ramen för EU, eller tillsammans med de medlemsstater som Sverige har skatteavtal med.¹⁵⁷ De svenska skatteavtalen torde å andra sidan inte stå i vägen för det begränsade skatteanspråket som en sådan utflyttningskatt skulle innebära jämfört med dagens lågtgående skatteanspråk enligt tioårsregeln. Detta intryck förstärks

¹⁵³ Se p. 106 i det nämnda förslaget.

¹⁵⁴ Som redan omtalats träffar tioårsregeln även kapitalvinster på svenska aktier som förvärvats efter utflyttningen från Sverige.

¹⁵⁵ Vissa stater tillämpar en s.k. *step up*-regeln som i korthet innebär att den skattskyldige får tillgodoräkna sig marknadsvärdet vid inflyttningen som skattemässigt anskaffningsvärde. Se om detta Wiman, ”Svenska eller utländska aktier och neutralitet”, s. 844. *Step up*-regler hjälper till att undvika dubbelbeskattning av den del av kapitalvinsten som hänför sig till den ursprungliga hemviststaten.

¹⁵⁶ Tillämpning av *step up*-regler löser främst inflyttningsstatens problem med hur en eventuell värdeminskning på aktierna skall hanteras. Men om förlusten inte beaktas i inflyttningsstaten ligger ansvaret för att göra detta på utflyttningsstaten.

¹⁵⁷ Se för liknande slutsats SOU 2005:99, s. 217.

när man läser EG-kommissionens meddelande från 2006 där kommissionen uppmanar medlemsländerna till att utveckla samordnade lösningar i syfte att få exitskatter i respektive länder att överensstämma med kraven i EG-lagstiftningen.¹⁵⁸

¹⁵⁸ Se Meddelande från Kommissionen till Rådet, Europaparlamentet och Europeiska Ekonomiska och Sociala Kommittén ”Utflytningsbeskattning och behovet av samordning av medlemsstaternas skattepolitik”, Bryssel den 19.12.2006, KOM (2006) 825 slutlig.

Källförteckning

Offentligt tryck

Prop. 1998/99:15 Omstrukturering och beskattning

Prop. 2007/08:12 Vissa kapitalbeskattningsfrågor

PM Fi 2007/4031 Vissa kapitalbeskattningsfrågor

SOU 2005:99 Vissa företagsskattefrågor

Litteratur

Bergmann, Elisabeth, ”Rättsfall från EG-domstolen angående svenska underprisregler”, SvSkT 10/2002

Bernitz, Ulf, ”EG-rättens likabehandlingsprincip som instrument för skatteharmonisering”, Festskrift till Gustaf Lindencrona, Norstedts Juridik 2003, s. 93

Block, Nina, ”Artikel 56 EG-fördraget”, SN 2007, s. 609

Dahlberg, Mattias, ”Skattenytt Internationellt. Sverige.” (Vissa kapitalbeskattningsfrågor), SN 2007, s. 524

Hultqvist, Anders, ”Den nya skatteflyktslagen - vad har hänt?”, Festskrift till Gustaf Lindencrona, Norstedts Juridik 2003, s. 193

Lodin Sven-Olof, m.fl., ”Inkomstskatt – läro- och handbok i skatterätt. Del. 2”, Tionde upplagan, Studentlitteratur 1990, 2005

Löfgren, Kent, ”Försäljning av aktier i svenskt aktieföretag till utländskt företag inom EG”, SvSkT 1/2003

Mohamed, Sideek, ”European Community Law on the Free Movement of Capital and the EMU”, Norstedts 1999

Mutén, Leif, ”Den europeiska gemenskapens diskrimineringsförbud och dess skattekonsekvenser: den svenska erfarenheten”, SvSkT 8/2002

Mutén, Leif, "EG-domstolen och exitskatten", SN 2004, s. 294

Paulin, Inger, "Införsäljning av svenska aktier till underpris till ett utländskt bolags svenska dotterbolag - två nya regeringsrättsavgöranden", <http://www.pointlex.se>, (2007-11-08)

Paulin, Inger, "Vissa kapitalskattefrågor och exitskatten", <http://www.pointlex.se>, (2007-12-06)

Pelin, Lars, "EG-rättens betydelse på det direkta beskattningsområdet", SN 2004, s. 503

Persson, Österman, Roger, "Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen", Upplaga 1:1, Norstedts Juridik AB, 1996

Ståhl K., Persson Österman R., "EG-skatterätt", Iustus Förlag, 2000

Ståhl, Kristina, "Möjligheter att rättfärdiga inskränkningar i den fria rörligheten - några aktuella frågor", SvSkT 8/2001

Ståhl K., Persson Österman R., "EG-rätten och skyddet för den svenska skattebasen", SvSkT 1/2002

Ståhl, Kristina, "Den fria rörligheten för kapital mellan EU och tredje land", SN 2003, s.585

Ståhl, Kristina, "Beskattning och fria kapitalrörelser – inom EU och mot tredje land", Festskrift till Gustaf Lindencrona, Norstedts Juridik 2003, s. 493

Ståhl, Kristina, "Fusionsdirektivet. Svensk beskattning i EG-rättslig belysning", Iustus Förlag AB, Uppsala 2005

Ståhl, Kristina, "EG-rätt och skatteflykt", SN 2007, s. 575

Thim, Johan, "Nya tyska exitbestämmelser – en förebild för svensk internationell skatterätt?", SN 2007, s. 233

Tjernberg, Mats, "Regeringsrättens strikta lagtolkning", SN 2003, s. 14

Tjernberg, Mats, "Rättfärdigande av hindrande skatteregler mot bakgrund av EG-domstolens underkännande av ännu en svensk skatteregel", SN 2003, s. 230

Vanistendael, Frans, "The compatibility of the basic economic freedoms with the sovereign national tax systems of the Member States", EC TAX REVIEW, 2003-3. s.136

van Thiel, Servaas, "Free Movement of Persons and Income Tax Law: The European Court in Search of Principles", IBFD Publications BV, Volume 3, Doctoral Series 2002

Virin, Niclas, "Underprisöverlåtelser av aktier till utländska företag. Regeringsrättens dom 17 december, 2001", <http://farkomplett.se>, nr 1, 2002

von Quitzow, Carl Michael, "Exit Bachmann, bienvenue Danner? – Eller när en dom har blivit så urholkad att den nästan får anses "overruled" ", SN 2003, s. 89

von Bahr, Stig, "Skatteflykt i EG-rättslig belysning", SN 2007, s. 644

Wiman, Bertil, "Svenska eller utländska aktier och neutralitet", Festskrift till Gunnar Karnell, 1999, s. 833

Wiman, Bertil, "Aktieöverlåtelse till underpris", Festskrift till Gustaf Lindencrona, Norstedts Juridik 2003, s. 577

Övrigt

Förslag till avgörande av Generaladvokat Juliane Kokott, Mål c-470/04, <http://www.eur-lex.europa.eu>

Kommentar till Regeringsrättens domar från den 10 maj 2007, (mål nr 4789-05 och 1274-06), Melbi Ingrid, <http://farkomplett.se>, nr 6/7, 2007

Kommentar till stopplagstifningen från den 19 mars 1999, "Regeringen täpper till kryphål i skattereglerna vid omstruktureringar", <http://www.farkomplett.se>, nr 6, 1999

Meddelande från Kommissionen till Rådet, Europaparlamentet och Europeiska ekonomiska och sociala kommittén, "Utflyttningsbeskattning och behovet av samordning av medlemsstaternas skattepolitik", Bryssel den 19.12.2006, KOM (2006) 825 slutlig, http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/sv/com/2006/com2006_0825sv01.pdf

Skatteverkets ställningstaganden 19/05, "Beskattning av vinst på bortbytta aktier vid utflyttning till annat EU- eller EES-land", <http://www.farkomplett.se>

Direktiv 77/799/EEG

Direktiv 88/361/EEG

<http://europa.eu/scadplus/leg/sv/lvb/l14547.htm>

Rättsfallsförteckning

EGD:s praxis

C-270/83 *Avoir fiscal*, <http://www.eur-lex.europa.eu>

C-204/90 *Bachmann*, <http://www.eur-lex.europa.eu>

C-279/93 *Schumacker*, <http://www.eur-lex.europa.eu>

C-55/94 *Gebhard*, <http://www.eur-lex.europa.eu>

C-102/95 *Skatteverket mot A och B*, <http://www.eur-lex.europa.eu>

C-250/95 *Futura Participations*, <http://www.eur-lex.europa.eu>

C-212/97 *Centros*, <http://www.eur-lex.europa.eu>

C-222/97 *Trummer och Mayer*, <http://www.eur-lex.europa.eu>

C-307/97 *Saint-Gobain*, <http://www.eur-lex.europa.eu>

C-311/97 *Royal Bank of Scotland*, <http://www.eur-lex.europa.eu>

C-436/00 *X och Y mot Skatteverket*, <http://www.eur-lex.europa.eu>

C-9/02 *Hughes de Lasteyrie du Saillant v. Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*, <http://www.eur-lex.europa.eu>

C-196/04 *Cadbury Schweppes*, <http://www.eur-lex.europa.eu>

C-470/04 *N v. Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo*, <http://www.eur-lex.europa.eu>

C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, <http://www.eur-lex.europa.eu>

C-102/05 *Skatteverket mot A och B*, <http://www.eur-lex.europa.eu>

C-157/05 *Winfried L. Holböck mot Finanzamt Salzburg-Land*, <http://www.eur-lex.europa.eu>

Svensk rättspraxis

RÅ 2001 ref. 66

RÅ 2004 ref. 1

Regeringsrättens beslut från den 10 maj 2007, mål nr 479-05,
<http://www.pointlex.se>

Regeringsrättens dom från den 10 maj 2007, mål nr 1274-06,
<http://www.poinlex.se>

Skatterättsnämndens förhandsbesked från den 8 juli 2005,
<http://www.skatteverket.se/rattsinformation/rattsfall2007/2005/rattssammanstallning>

Skatterättsnämndens förhandsbesked från den 6 februari 2006,
<http://www.pointlex.se>

Skatterättsnämndens förhandsbesked från den 28 juni 2007,
<http://www.pointlex.se>