



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Anna Karlsson

Kapitalvinstbeskattning efter utflyttning till Spanien

– Tillämpningen av tioårsregeln och eventuella utmaningar för
framtida lagstiftning

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Termin för examen: Period 1 VT2018

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	3
FÖRKORTNINGAR	5
1 INLEDNING	6
1.1 Bakgrund	6
1.2 Syfte	8
1.3 Avgränsningar	8
1.4 Metod och perspektiv	9
1.5 Material	10
1.6 Disposition	12
2 INTERNATIONELL SKATTERÄTT	14
2.1 Intern internationell skatterätt	14
2.1.1 Svensk intern skatterätt	14
2.1.1.1 Obegränsad skattskyldighet	15
2.1.1.1.1 Bosättning i Sverige	15
2.1.1.1.2 Stadigvarande vistelse	16
2.1.1.1.3 Väsentlig anknytning	17
2.1.1.2 Begränsad skattskyldighet	19
2.1.2 Spansk intern skatterätt	20
2.1.2.1 Skattskyldighet på grund av hemvist	20
2.1.2.2 Skattskyldighet för icke-bosatta	21
2.2 Skatteavtalsrätt	21
2.2.1 Monistiskt och dualistiskt synsätt	22
2.2.2 Skatteavtalens förhållande till intern rätt	24
2.2.3 Skatteavtalsrättslig metod	26
2.2.3.1 Föreligger dubbla skatteanspråk?	27
2.2.3.2 Applicering av skatteavtal	27
2.2.3.3 Beskattning enligt nationell rätt	28
2.3 EU-skatterätt	29
2.3.1 Begränsande skattelagstiftning	29
2.3.2 Praxis avseende beskattning efter utflyttning	30
2.3.2.1 van Hilten-målet (C-513/03)	30
2.3.2.2 Lasteyrie-målet (C-9/02)	32
3 TIOÅRSREGELN	35
3.1 Allmänt om tioårsregeln	35

3.1.1	Bakgrund till tioårsregelns införande	35
3.1.2	Tioårsregelns nuvarande utformning och tillämpningsområde	36
3.2	Kapitalvinstbeskattning efter utflyttning till Spanien	38
3.2.1	Tioårsregelns förhållande till skatteavtalen	38
3.2.1.1	Det svensk-spanska skatteavtalet	39
3.2.1.2	Den svenska reservationen avseende artikel 13	40
3.2.2	Det spanska fönstret	40
3.2.2.1	Förutsättningar för begränsad skattskyldighet	41
3.2.2.2	Hemvistens betydelse för skatteavtalets tillämplighet	42
3.3	Skatteverkets förslag om exitbeskattning	43
3.3.1	Kommissionens uttalande om exitskatt	43
3.3.2	Skatteverkets förslag om exitbeskattning	45
3.3.3	Remissinstansernas kritik	47
4	ANALYS	49
4.1	Tioårsregelns genomslag vid utflyttning till Spanien	49
4.2	Förslaget om utflyttningsbeskattning	52
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	55
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	59
	BILAGA A	60

Summary

A survey carried out by the independent organization Swedes Worldwide in 2015 showed that over 90 000 Swedes spent more than six months a year in Spain. These emigration movements sometimes affect the Swedish tax base since individuals are no longer liable to pay income tax on all incomes and only become liable to pay income tax on incomes having a source in Swedish territory.

Compared to other countries Sweden has a very high tax rate on capital gains. To avoid the high tax pressure it has been discovered that some individuals temporarily settle down in a country that applies a lower tax rate and, while being liable to pay tax on all of their incomes in that country, they alienate company shares and other financial instruments. To prevent fictitious arrangements like these, Sweden applies the ten-year-rule, according to which an individual who has been residing in Sweden at some point during the previous ten years before the alienation of such financial instruments, shall be liable to pay tax on the capital gains in question in Sweden.

The ten-year-rule has been criticized for being ineffective since the majority of the tax treaties that Sweden has entered with other countries restrict its applicability. To solve this problem the Swedish Tax Agency in November last year put forward a proposition to replace the ten-year-rule with rules on exit taxation.

Given the circumstances, the purpose of this essay is to examine the application of the ten-year-rule when an individual moves from Sweden to Spain and also to analyze whether the ten-year-rule fulfills its purpose in this situation. The future of the ten-year-rule, in connection to the proposition of exit taxation, is also discussed.

Covering aspects of Swedish and Spanish national taxation law, international tax treaty law and EU law it is discovered that the application of the ten-year-rule is restricted in every situation where Spanish national law expresses a competing tax claim. The only situation in which the ten-year-rule has any impact is when the taxpayer, according to national law, isn't resid-

ing in either Sweden or Spain. This is due to the fact that tax conventions drawn up in accordance with the OECD Model Tax Convention is only applicable when the taxpayer in question is a resident of one or both of the contracting states. Therefore no tax convention prevents the application of the ten-year-rule in this situation.

The proposition to replace the ten-year-rule with rules on exit taxation might be a possible solution to prevent tax treaties from restricting Swedish tax claims on capital gains. This is because the application of the national exit taxation rules precedes the point where the individual moves and a foreign competing tax claim would arise. However, the scope of the suggested exit taxation regulation needs to be narrowed in order to be compatible with the principles of free movement prescribed by the Treaty of the Functioning of the European Union.

Sammanfattning

En kartläggning som gjordes av Föreningen Svenskar i Världen år 2015 visade att antalet utlandssvenskar som var bosatta i Spanien under mer än sex månader per år uppgick till mer än 90 000. Sådana gränsöverskridande förflyttningar påverkar i vissa fall den svenska skattebasen eftersom utflyttade personer många gånger går från att vara obegränsat skattskyldiga för samtliga sina inkomster till att enbart vara skattskyldiga för inkomster som härrör från Sverige.

I jämförelse med andra länder har Sverige en hög skattesats avseende inkomstbeskattning av kapitalinkomster. För att undvika det höga skattetrycket har det uppdagats att personer tillfälligt bosätter sig i länder som tillämpar en lägre skattesats och, under tiden då de är obegränsat skattskyldiga i denna utländska stat, avyttrar aktier och andra finansiella instrument. För att förhindra fiktiva upplägg som det nämnda tillämpar Sverige den så kallade tioårsregeln enligt vilken en person, som under någon tidpunkt under de tio år som föregått avyttringen har varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige, är skattskyldig för kapitalinkomsten i Sverige.

Tioårsregeln har kritiserats för att vara otillräcklig då majoriteten av de skatteavtal som Sverige har ingått med andra stater begränsar dess tillämplighet. För att råda bot på problemet lade Skatteverket i november förra året fram ett förslag om att ersätta tioårsregeln med regler om exitbeskattning.

Mot bakgrund av ovanstående är uppsatsens syfte att undersöka tillämpningen av tioårsregeln då en person flyttar från Sverige till Spanien och även att analysera huruvida tioårsregeln uppfyller sitt syfte i nämnda situation. I detta ligger också att, i förhållande till förslaget om exitbeskattning, diskutera tioårsregelns framtid och eventuell ersättningslagstiftning.

Genom att undersöka olika aspekter av svensk och spansk intern skatterätt, internationell skatteavtalsrätt samt EU-rätt nås slutsatsen att tioårsregelns tillämplighet är begränsad i samtliga situationer då spansk intern rätt föreskriver ett konkurrerande skatteanspråk. Den enda situationen då tioårsregeln får någon effekt är när skattesubjektet, i enlighet med intern rätt, inte

har skatterättslig hemvist i någon av de avtalsslutande staterna. Det beror på att skatteavtal som utformats med OECD:s modellavtal som förlaga endast är tillämpliga när skattesubjektet har hemvist i åtminstone en av de avtalsslutande staterna. Med anledning därav förhindras inte tillämpningen av tioårsregeln av något skatteavtal i denna situation.

Beträffande förslaget om att ersätta tioårsregeln med regler om exitbeskattning kan det vara en lösning för att förhindra att skatteavtal begränsar det svenska skatteanspråket avseende kapitalvinster. Det följer av att tillämpningen av nationella utflyttningsskatteregler föregår utflyttningen och tidpunkten då ett konkurrerande skatteanspråk uppstår. För att bli förenlig med gemenskapsrätten måste förslagets tillämpningsområde emellertid begränsas eftersom det i dagsläget inte möter ställda krav på proportionalitet och ändamålsenlighet.

Förkortningar

A.a.	Anfört arbete
EU	Europeiska Unionen
F./ff.	Följande sida/följande sidor
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer
FEUF	Fördraget om Europeiska Unionens Funktionssätt
FOL	Folkbokföringslag (1991:481)
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
LIRNR	Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes
LIRPF	Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
NSD	Näringslivets Skattedelegation
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development
P.	Punkt
PM	Promemoria
RÅ	Regeringsrättens årsbok
Wienkonventionen	Wienkonventionen om traktaträtten från år 1969

1 Inledning

1.1 Bakgrund

År 2017 valde 1773 personer att avregistrera sig från den svenska folkbokföringen och utvandra till Spanien. Året dessförinnan, det vill säga år 2016, var antalet Spanienutvandrare något lägre men uppgick fortfarande till 1570 personer.¹ En kartläggning som Organisationen Svenskar i Världen gjorde år 2015 visade att antalet utlandssvenskar som var bosatta i Spanien under mer än sex månader per år uppgick till 90 000.² En sådan långvarig utlandsvistelse får inte sällan en direkt påverkan på Sveriges skatteinkomster eftersom personer som registreras som utflyttade många gånger går från att vara obegränsat till begränsat skattskyldiga för sina inkomster här i landet.

	2013	2014	2015	2016	2017
Frankrike	979	888	842	867	875
Portugal	287	327	497	584	777
Spanien	1114	1246	1503	1570	1773
Thailand	678	730	699	638	562

Antalet personer som utflyttar från Sverige per år och inflyttningsland.³

Av 3:3 IL följer att fysiska personer som är bosatta i Sverige, stadigvarande vistas här eller har väsentlig anknytning hit är skyldiga att skatta för samtliga sina inkomster här i landet. Bestämmelsen bygger i sin tur på hemvistprincipen som är en av de två principer som ligger till grund för Sveriges beskattningssystem. För fysiska personer som inte uppfyller kriterierna för obegränsat skattskyldiga i Sverige är reglerna emellertid annorlunda. Dessa är endast skyldiga att skatta för inkomster som har en särskild anknytning till Sverige genom att de exempelvis härrör från ett fast driftställe här. Be-

¹ SCB, *Utvandringar efter ut-/inflyttningsland och år, 2017*,

² Svenskar i Världen, "Kartläggning av utlandssvenskar 2015", 2015, s. 6. Se även <http://www.sviv.se/blog/2015/06/660-000-svenskar-bor-utomlands/> (hämtad: 2018-04-09).

³ SCB, *Utvandringar efter ut-/inflyttningsland och år, a.a.* (hämtad: 2018-04-09).

skattningsanspråket regleras i 3:18-21 IL och grundar sig då inte på hemvistprincipen utan på den så kallade källstatsprincipen.⁴

I 3:19 IL återfinns den så kallade tioårsregeln⁵ vilken utsträcker Sveriges skattskyldighet under tio år från det att en person går från vara bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige till att bli begränsat skattskyldig här. Den utsträckta skattskyldigheten gäller för det fall skattesubjektet under utflyttningsåret eller något av de nästkommande tio åren avyttrar vissa i lagrummet angivna finansiella instrument och föreskriver att kapitalvinsten i sådant fall ska beskattas i Sverige.

Tioårsregeln har emellertid visat sig vara inte fullt så effektiv som önskats, bland annat beroende på att dess genomslag i flera hänseenden kraftigt begränsas av de dubbelbeskattningsavtal som Sverige har ingått med andra länder. Mot bakgrund av denna ineffektivitet överlämnade Skatteverket i november förra året en promemoria till Finansdepartementet i vilken ett slopande av tioårsregeln till förmån för regler om exitbeskattning föreslogs.⁶ Förslaget fick emellertid ett ytterst kyligt mottagande från majoriteten av de remissinstanser som yttrade sig.⁷

Den omfattande kritik som förslaget om exitbeskattning mottog föranledde att finansminister Magdalena Andersson den 25 mars år 2018 meddelade att regeringen inte skulle gå vidare med förslaget. Hon betonade dock att tioårsregelns bristande effektivitet fortfarande är ett faktum och att en reform av densamma fortfarande fordras.⁸ Mot bakgrund av det är det med andra ord inte otänkbart att ett nytt förslag om utflyttningsbeskattning ser dagens ljus inom en överskådlig framtid.

⁴ Pelin L., *Internationell Skatterätt*, 2011, s. 17.

⁵ Tioårsregeln har i informativt syfte fogats till uppsatsen som bilaga 1.

⁶ Skatteverket, PM, *Exitbeskattning för fysiska personer: Beskattning av orealiserade kapitalvinster som upparbetats i Sverige*, bilaga till dnr 202 467348-17/113, 2017-11-27.

⁷ Se mer angående remissinstansernas svar i avsnitt 3.3.3.

⁸ Andersson, Magdalena, "Vi skrotar exitskatten", *Dagens Industri*, 2018-03-25: <https://www.di.se/debatt/magdalena-andersson-vi-skrotar-exitskatten/> (hämtad: 2018-05-17).

1.2 Syfte

Syftet med föreliggande uppsats är att undersöka tillämpningen av tioårsregeln i det specifika fallet då ett skattesubjekt flyttar från Sverige till Spanien. Jag ämnar särskilt analysera tillämpningen av tioårsregeln och huruvida den uppfyller sitt syfte i nämnda situation. I detta ligger också att, i förhållande till förslaget om exitbeskattning, belysa skatterättsliga utmaningar som införandet av ett alternativ till tioårsregeln skulle komma att stå inför.

Jag anser att syftet har en väldigt specifik och detaljerad utformning och att det av denna tydligt framgår vad jag ämnar ta reda på genom uppsatsen. Min uppfattning är därför att syftet självständigt preciserar det som i många fall annars hade preciserats genom en frågeställning. Mot bakgrund av det har jag gjort bedömningen att tillfogandet av en frågeställning enbart för dess förtydligande verkan skulle vara överflödigt i detta avseende.

1.3 Avgränsningar

Av syftet som redogjorts för i föregående avsnitt följer att uppsatsen enbart omfattar de skatterättsliga konsekvenser som uppkommer i det specifika fallet då en individ flyttar från Sverige till Spanien. Det innebär vidare att den fortsatta framställningen inte kommer att behandla generella problem som uppstår vid tillämpningen av tioårsregeln eller skatte- och EU-rättsliga utmaningar som en alternativ lagstiftning till tioårsregeln skulle kunna stå inför, såvida dessa inte också går att göra gällande i det specifika fallet.

Tioårsregeln i 3 kap. 19 § IL är en skatteregel som enbart omfattar fysiska personer⁹. Med anledning av att uppsatsen utgår från tioårsregeln och dess tillämpningsproblematik kommer uppsatsen därför endast att omfatta problematik avseende individbeskattning.

Den skatteavtalsrättsliga tillämpningsmetod som förklaras i avsnitt 2.2.3 avser enbart tillämpningen av skatteavtal som är baseras på OECD:s mo-

⁹ I den fortsatta framställningen avses med ”personer” enbart fysiska personer om inget annat anges.

dellavtal. Eftersom det svensk-spanska skatteavtalet vidare är utformat med modellavtalet som förlaga är det också den enda arbetsmetod som kommer att redogöras för i denna uppsats.

1.4 Metod och perspektiv

För att besvara ovan givna frågeställning förutsätts att innehållet i gällande rätt fastställs. Förevarande uppsats är därför skriven genom rättsdogmatisk metod där informationskällorna analyseras i den prioritetsordning som följer av rättskälleläran och den slutsats som nås får antas utgöra innehållet i gällande rätt. Följaktligen har utgångspunkten genomgående varit gällande lagstiftning och först när denna inte innehållit tillräcklig information för att fastställa regelns innebörd i det konkreta sammanhanget har förarbeten, praxis och slutligen doktrin använts.¹⁰

Problemställningen har undersökts utifrån ett rättsutvecklingsperspektiv i den bemärkelsen att motiven bakom samt för- och nackdelar med såväl rådande som potentiellt framtida lagstiftning har studerats och ställts mot varandra. Uppsatsen har också ett EU-rättsligt perspektiv vilket följer av att både Sverige och Spanien är medlemmar i Europeiska Unionen och därmed skyldiga att ha en lagstiftning som är förenlig gemenskapsrätten. En stor del av utvärderingen av både gällande och potentiellt framtida lagstiftning har således förenligheten med EU-rätten att göra.

Utöver ett rättsutvecklings- och EU-rättsligt perspektiv anläggs i uppsatsen även genomgående ett källkritiskt perspektiv. Närmre beskrivet innebär det att det material som används är så nytt och aktuellt som möjligt samt att bakomliggande motiv till dess utgivande har iakttagits. Av den rättsdogmatiska metoden framgår också att det material som används alltid ligger så nära den primära källan som möjligt, vilket även ur ett källkritiskt perspektiv är av stor betydelse.

¹⁰ Kleineman J., ”Rättsdogmatisk metod”, i Korling, F. & Zamboni, M. (red.), *Juridisk metodlära*, s. 21-45, s. 21 och 26.

1.5 Material

Av den rättsdogmatiska metoden följer att huvuddelen av de källor som förekommer, det vill säga lagtext, förarbeten, praxis och doktrin, valts i enlighet med rättskällevärdet.¹¹ Dubbelbeskattningsavtalens gränsöverskridande karaktär medför emellertid att även andra källor utöver de som hittills nämnts blir relevanta vid tolkning av avtalen. En sådan källa är kommentarerna¹² till OECD:s modellavtal. Eftersom skatteavtal utgör folkrättsliga traktater ska de tolkas enligt de riktlinjer som uppställs i Wienkonventionen om traktaträtten från år 1969.¹³ Mycket kortfattat föreskriver artikel 31 i Wienkonventionen att uttryck som förekommer i internationella traktater i första hand ska tolkas enligt sin gängse mening och i det sammanhang som de förekommer, samt mot bakgrund av traktatens ändamål och syfte. Om det med hjälp av dessa riktlinjer fortfarande inte går att urskilja den gemensamma partsavsikten föreskriver konventionens artikel 32 att även supplementära tolkningsmedel, såsom förarbeten till traktaten och omständigheterna vid avtalets ingående, kan användas.

För svenskt vidkommande klassificerades kommentarerna till OECD:s modellavtal som en relevant rättskälla vid tolkning av skatteavtal genom Högsta förvaltningsdomstolens dom i RÅ 1996 ref. 84. Målet rörde tolkningen av en bestämmelse i Sveriges skatteavtal med Luxemburg. Domstolen använde sig av Wienkonventionens tolkningsregler och konstaterade i enlighet med dessa att kommentarerna brukar tillmätas särskild betydelse vid skatteavtalstolkning och att det normalt sett därför finns fog att anta att parterna till ett skatteavtal som har utformats i överensstämmelse med modellavtalet har ”avsett att uppnå ett resultat som överensstämmer med vad

¹¹ Se närmre beskrivet i avsnitt 1.4.

¹² OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing: http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en (hämtad: 2018-04-30).

¹³ Hilling M, *Skatteavtal och generalklausuler*, 2016, s. 50. Wienkonventionens tillämplighet är avhängigt avtalsparternas ratificering av densamma och att skatteavtalet i fråga är undertecknat efter konventionens ikraftträdande. Folkrättsliga traktater på vilka Wienkonventionens tolkningsregler inte är tillämpliga tolkas däremot enligt internationell sedvane-rätt. Wienkonventionens tolkningsregler anses emellertid utgöra en konkretisering av innehållet i den internationella sedvanerätten, varför de båda uppsättningarna av regler anses vara identiska. Se närmre beskrivet i Hilling, M, *Skatteavtal och generalklausuler*, 2016, s. 49 ff.

OECD rekommenderat”. Vid tolkningen av Sveriges dubbelbeskattningsavtal med Spanien, som även det baseras på OECD:s modellavtal, är kommentarerna till dessa således relevanta som informationskälla.

OECD:s modellavtal med tillhörande kommentarer uppdateras i en betydligt snabbare takt än de skatteavtal som ingås mellan olika stater. Det utesluter emellertid inte att den senast uppdaterade uppsättningen av kommentarer används vid tolkning av ett skatteavtal som ingåtts (långt) dessförinnan. För det fall en stat inte vill ansluta sig till en särskild tolkning som följer av kommentarerna finns emellertid en möjlighet att göra en så kallad anmärkning. Anmärkningen antecknas därefter i anslutning till berörd kommentar.¹⁴ Den omständigheten att det svensk-spanska skatteavtalet är från år 1976 förhindrar således inte att det tolkas mot bakgrund av den senast uppdaterade versionen av kommentarerna till modellavtalet.

Beträffande det EU-rättsliga perspektivet och unionsrättens direkta inflytande på rent intern internationell lagstiftning fordras även användningen av gemenskapsrättsliga rättskällor. Även dessa har valts i enlighet med sin rent interna normhierarkiska ordning där utgångspunkten i samtliga fall varit FEUF och EU-domstolens praxis. Vidare ämnar de rättsfall från EU-domstolen som redogörs för i avsnitt 2.3.2 primärt belysa hur EU-domstolen har resonerat kring medlemsstaters lagstiftning som har en begränsande verkan på unionsrättens grundläggande bestämmelser om fri rörlighet. Därutöver har just van Hilten-målet (C-513/03) valts eftersom de regler som behandlades däri föreskrev ett utsträckt nederländskt skatteanspråk jämförbart med den svenska tioårsregleringen. På samma sätt har Lasteyrie-målet (C-9/02) valts eftersom det handlar om exitskatteregler konstruerade i likhet med de som föreslogs av Skatteverket.

Utöver de traditionella informationskällor som nämnts hittills förekommer även ett ställningstagande som Skatteverket har gjort avseende folkbokföringens betydelse för bosättningsbegreppet i 3:3 IL. Av att Skatteverket benämner sina ställningstagande just med denna term följer att avsikten med dess publicering är normativ, även om riktlinjerna endast är bindande rent internt och det huvudsakliga syftet med framtagandet av dessa är att synkro-

¹⁴ Hilling M, *Skatteavtal och generalklausuler*, a. a., s. 36.

nisera verkets rättstillämpning på olika orter i landet.¹⁵ Det är emellertid viktigt att betona att ställningstaganden trots sin relevans i särskilda fall inte utgör en rättskälla jämförbar med exempelvis förarbeten eller domstolspraxis.¹⁶ Med det sagt finner jag ändå ställningstagandet avseende IL:s bostättningsbegrepp relevant vid redogörelsen för innehållet i gällande rätt eftersom Skatteverket är en av de främsta aktörerna som tolkar och tillämpar svensk intern skattelagstiftning.

En annan okonventionell informationskälla är statistik från Statistiska Centralbyrån. Myndigheten är huvudsakligen verksam på uppdrag av regeringen och andra myndigheter och ansvarar bland annat för att utveckla, framställa och sprida landets officiella statistik.¹⁷ Förekomsten av statistiken i avsnitt 1.1 ämnar huvudsakligen ge läsaren en bild av hur den utvandring från Sverige till Spanien som kan vara av betydelse ur skattesynpunkt ser ut. Avseende den presenterade statistiken bör emellertid förklaras att siffrorna bygger på utflyttningar som registrerats i folkbokföringen, varför exempelvis personer som valt att inte registrera sig vid utflyttningstillfället inte finns med.¹⁸

1.6 Disposition

Uppsatsen är, utöver det första inledande kapitlet, indelad i tre delar. Tioårsregeln är en intern internationell skatterättslig regel, innebärande att en förutsättning för dess tillämplighet är förekomsten av ett gränsöverskridande moment. Denna internationella rörelse föranleder att flera rättsområden utöver det rent interna aktualiseras. I syfte att redogöra för de olika aspekterna av den internationella beskattningen behandlas, utöver svenska och spanska internrättsliga internationella skattebestämmelser, relevanta skatteavtalsrättsliga och EU-rättsliga sådana. Avsnittet kan förklaras som ett metodkapi-

¹⁵ Pahlsson R, ”Skatteverkets styr signaler – en ny blomma i regelrabatten”, *Skattenytt* 2006 s. 401, s. 405.

¹⁶ Pahlsson R, ”Skatteverkets styr signaler – en ny blomma i regelrabatten”, *Skattenytt* 2006 s. 401, s. 408.

¹⁷ SCB, *Om SCB*, <https://www.scb.se/om-scb/> (hämtad: 2018-04-08).

¹⁸ Statistiska Centralbyrån, *Kvalitetsdeklaration – Befolkningsstatistik*, version 1, 2018-02-21, s. 6.

tel i vilket innehållet, tillämpningen av samt grundläggande principer inom den interna skatterätten, skatteavtalsrätten samt EU-rätten förklaras i den ordning som de aktualiseras i gränsöverskridande beskattningssituationer.

Kapitel 3 inleds med en redogörelse för bakgrunden till införandet av tioårsregeln samt dess tillämpningsområde. Därefter belyses relevanta aspekter beträffande tioårsregelns förhållande till det svensk-spanska skatteavtalet. Kapitlet avslutas med en sammanfattning av Skatteverkets förslag om att ersätta tioårsregeln med regler om exitbeskattning i syfte att ytterligare problematisera tioårsregelns plats i den svenska skattelagstiftningen samt de eventuella utmaningar som en ersättningsreglering skulle kunna stå inför.

Avslutningsvis innehåller uppsatsens fjärde och sista kapitel en djupgående analys av den information som presenterats i de föregående två kapitlen.

2 Internationell skatterätt

Som nämnts i uppsatsens introduktionskapitel är tioårsregeln en svensk intern skatteregel som tar sikte på transaktioner med internationella element. Tillämpningen av tioårsregeln påverkar med andra ord inte bara rent interna förhållanden utan även skatteavtalsrättsliga och EU-rättsliga sådana. I uppsatsens andra kapitel ska därför förhållandet mellan de berörda områdena klargöras och deras samspel förklaras.

2.1 Intern internationell skatterätt

Varje självständig stat har rätt att själv utforma sitt eget skattesystem och den lagstiftning som reglerar detta. Skattesystemen i många länder föreskriver ett ganska omfattande skatteanspråk. Det leder också till att en inkomst inte sällan beskattas i två olika stater men mot bakgrund av olika principer.¹⁹ Medan skatteavtalens funktion är att fördela beskattningsrätten mellan stater som gör anspråk på att beskatta en och samma inkomst, måste själva skatteanspråket springa ur respektive lands rent interna skatterätt.²⁰ I avsnitt 2.1 ska därför redogöras för den svenska respektive spanska grunden för inkomstbeskattning.

2.1.1 Svensk intern skatterätt

Den svenska inkomstbeskattningen regleras i IL och beskattning av fysiska personer behandlas i lagens tredje kapitel. En fysisk person som har tillräckligt stark anknytning till Sverige för att skatterättsligt anses vara bosatt här är, i enlighet med hemvistprincipen, obegränsat skattskyldig i Sverige (3:3 IL). Det innebär att personens samtliga inkomster som utgångspunkt ska beskattas i Sverige även om de härrör från ett annat land (3:8 IL). För alla övriga fysiska personer som inte har skatterättslig hemvist i Sverige gäller

¹⁹ Pelin L., *Internationell Skatterätt*, a.a., s. 15 ff.

²⁰ För närmre beskrivning av internationell dubbelbeskattning, se avsnitt 2.2. För närmre beskrivning av den gyllene regeln, se avsnitt 2.2.2.

däremot att endast de inkomster som har tillräckligt stark anknytning till Sverige, i enlighet med källstatsprincipen, ska beskattas här (3:17 IL). I följande två underavsnitt följer en närmre redogörelse för innebörden av obegränsad respektive begränsad skattskyldighet.

2.1.1.1 Obegränsad skattskyldighet

Det skatterättsliga hemvistbegreppet återfinns i 3:3 1st IL. Enligt detta lagrum är en person som antingen är bosatt i Sverige (p. 1), stadigvarande vistas här (p. 2) eller som har väsentlig anknytning hit (p. 3) obegränsat skattskyldig här. Som nämnts följer skattskyldigheten alltså av skattesubjektets nära anknytning till Sverige och med anledning därav ska personens samtliga inkomster beskattas här (3:8 IL).²¹

2.1.1.1.1 Bosättning i Sverige

Vem som är *bosatt* (enligt p. 1) i Sverige avgörs som utgångspunkt av om personen i fråga är folkbokförd här eller om denne, mot bakgrund av de förutsättningar som ställs upp i 6-13 §§ FOL för att bli folkbokförd i Sverige, borde vara folkbokförd här.²² Enligt 6-7 §§ FOL ska en person vara folkbokförd där denne är att anse som bosatt, vilket är där hon eller han regelmässigt tillbringar, eller i samband med flytt kan antas komma att tillbringa, sin dygnsvila. Enligt ett ställningstagande som Skatteverket har gjort är den plats där en person är eller borde vara folkbokförd endast en utgångspunkt vid bedömningen av dennes skatterättsliga hemvist. Vad som istället är det verkligt avgörande är faktiska omständigheter i form av objektiva konstaterbara fakta. Exempelvis måste en person faktiskt tillbringa så mycket tid i Sverige att hon eller han uppfyller kravet för stadigvarande vistelse (p. 2) för att kunna betraktas som bosatt här. På motsvarande sätt ska en person som utvandrat utan att avregistrera sig från folkbokföringen inte anses bosatt i landet om hans eller hennes vistelse utomlands är av en icke tillfällig natur. Verket betonar emellertid att de ”faktiska omständigheter” som avses

²¹ Cejje K, *Den utsträckt hemvistprincipen: reglerna om väsentlig anknytning*, 2015, s. 23.

²² Baekkevold A, kommentar till Inkomstskattelag (1999:229) 3 kap. 3 §, Karnov 2018-01-01 (hämtad: 2018-05-06).

vid bosättningsbedömningen emellertid inte får blandas ihop med den samlade bedömningen som ska göras vid bedömningen av stadigvarande vistelse (p. 2) eller väsentlig anknytning (p. 3) eftersom det i den senare tas hänsyn till fler aspekter än just själva bosättningen.²³

2.1.1.1.2 Stadigvarande vistelse

En annan omständighet som kan föranleda att en person är att betrakta som obegränsat skattskyldig i Sverige är om hon eller han *stadigvarande vistas* här (p. 2). Begreppet har ingen särskild innebörd i IL:s mening, utan måste tolkas enligt sin generella innebörd.²⁴ Utgångspunkten vid bedömningen enligt denna andra punkt är att en person som sammanhängande vistas i Sverige under en period om sex månader ska anses befinna sig här stadigvarande. Att vistelsen störs av tillfälliga avbrott gör normalt sett inte att vistelsen inte ska ses som sammanhängande.²⁵ Bedömningen av andra punkten har emellertid förorsakat vissa problem i praxis, exempelvis när avbrotten varit så pass många och frekventa att den tid som faktiskt tillbringas i landet blir förhållandevis kort²⁶, eller när regelmässiga avbrott har varit väldigt långa och vistelseperioderna i Sverige däremellan inte överstigit sex månader²⁷.

Trots att praxis vittnar om en viss tillämpningsproblematik avseende bestämmelsen om stadigvarande vistelse så har den i jämförelse med bestämmelsen om väsentlig anknytning (p. 3) vållat förhållandevis lite svårigheter.²⁸ Med anledning av det görs i detta sammanhang därför ingen djupare analys av begreppet stadigvarande vistelse som anknytningsmoment.

²³ Skatteverkets ställningstagande, dnr. 131 656725-05/111, *Folkbokföringens betydelse för begreppet bosatt i Sverige i 3 kap. 3 § IL*, 2005-12-05, avsnitt 4.

²⁴ Andersson M, m.fl. kommentar till Inkomstskattelag (1999:229) 3 kap. 17 §, Zeteo 2018-04-17 (hämtad: 2018-05-09).

²⁵ Bækkevold A, kommentar till Inkomstskattelag (1999:229) 3 kap. 3 §, Karnov 2018-01-01 (hämtad: 2018-05-06).

²⁶ RÅ 1997 ref. 25.

²⁷ RÅ 2008 ref. 16.

²⁸ Cejje K, *Den utsträckta hemvistprincipen*, a.a., s. 23.

2.1.1.1.3 Väsentlig anknytning

Att en fysisk person har *väsentlig anknytning* (p. 3) till Sverige är den sista omständigheten som kan göra att en person har skatterättslig hemvist i Sverige. Till skillnad från bosättningsbegreppet i punkt 1 baseras en persons väsentliga anknytning på en samlad bedömning av samtliga omständigheter som föreligger i varje enskilt fall. Av bestämmelsens ordalydelse följer att de personer som blir föremål för bedömningen är personer som tidigare har varit bosatta i Sverige. Med andra ord kan bestämmelsen bli tillämplig när en person flyttar utomlands alternativt när en person i någon mån återupprättar en anknytning till Sverige men fortsätter att vara bosatt utomlands.²⁹

I 3:7 IL ges en icke-uttömmande lista på anknytningsfaktorer ska tas hänsyn till, bland annat huruvida personen i fråga är svensk medborgare (p. 1), vistas i utlandet av hälsoskäl eller med anledning av studier (p. 4), har en bostad här som är inrättad för åretruntbruk (p. 5), har familj i Sverige (p. 6), om personen bedriver näringsverksamhet här (p. 7) eller har tillgångar direkt eller indirekt ger honom eller henne ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet här (p. 8). Att listan med anknytningsfaktorer inte är uttömmande framgår av dess tionde och sista punkt, vilken anger att även liknande omständigheter ska tas hänsyn till vid bedömningen. I paragrafens andra stycke finns slutligen den så kallade femårsregeln. Regeln är en bevisbörderegeln och anger att det under de första fem åren efter utflyttningen är den fysiska personen som har att visa att väsentlig anknytning inte föreligger för att slippa beskattas i Sverige. Efter fem år går bevisbördan över till Skatteverket som, för att kunna beskatta personen ifråga, måste kunna visa att väsentlig anknytning föreligger.

Även om det i varje situation ska göras en samlad bedömning har det i praxis visats att några anknytningsfaktorer väger tyngre än andra i den bemärkelsen att de på egen hand, eller så gott som på egen hand, ansetts utgöra väsentlig anknytning. Två av dessa är att den utflyttande personen driver näringsverksamhet här eller är ekonomiskt engagerad genom att inneha tillgångar som direkt eller indirekt ger ett väsentligt inflytande i näringsverk-

²⁹ Cejje K, *Den utsträckta hemvistprincipen*, a.a., s. 39 f.

samhet här.³⁰ Vad gäller den sistnämnda anknytningsfaktorn, som tar sikte på en utflyttad persons ekonomiska engagemang i Sverige, avser bestämmelsen träffa det glapp som finns mellan rena kapitalplaceringar och ett klart ägarinflytande i en i Sverige belägen verksamhet. Medan enbart kapitalplaceringar som utgångspunkt saknar betydelse för bedömningen av om väsentlig anknytning föreligger kan ett större innehav av delägarätter, direkt eller indirekt, föranleda att en person faktiskt har ett inflytande i en här belägen verksamhet. Det är just denna situation som begreppet ”ekonomiskt engagerad” avser omfatta.³¹

Cejie har undersökt hur tillämpningen av bland annat bestämmelsen om väsentligt inflytande i 3:7 8 p. IL har sett ut i praxis under de senaste 15-20 åren. Enligt henne görs prövningen av huruvida det indirekt föreligger ett väsentligt inflytande i två steg, där det i det första steget prövas hur stort inflytande personen ifråga har över det direktägda bolaget och i nästa steg bedöms vilken betydelse inflytandet i det direktägda bolaget har för inflytandet i det indirekt ägda bolaget. Även om ägarförhållandena i det direktägda bolaget är av betydelse tycks tyngdpunkten trots allt ligga på huruvida det indirekta ägandeskapet, om det istället hade varit direkt, hade föranlett att personen hade haft ett väsentligt inflytande över bolaget.³² Denna slutsats stämmer väl överens med bland annat utgången i RÅ 2009 not. 83, i vilket personen ifråga genom ett helägt luxemburgskt bolag innehade tillgångar i tre i Sverige belägna bolag. Ingendera av aktieposterna föranledde ett ägandeskap som översteg två procent i något av bolagen varför domstolen helt lämnade det ekonomiska engagemanget därhän i den fortsatta bedömningen.

Vad gäller direkt ägande konstaterar Cejie i sin analys av praxis att ett direkt innehav motsvarande tio procent eller mer som utgångspunkt tycks utgöra ett väsentligt innehav.³³ Cejie lyfter också upp en särskild omständighet som ska beaktas beträffande fåmansaktiebolag och som behandlades i RÅ 2004 not. 215.³⁴ Omständigheterna i målet var att den skattskyldige till-

³⁰ Cejie K, *Den utsträckta hemvistprincipen*, a.a., 48.

³¹ Prop. 1984/85:175, *om nya bosättningsregler i skattelagstiftningen samt nya regler vid beskattning av lön vid utlandstjänstgöring*, s. 14.

³² Cejie K, *Den utsträckta hemvistprincipen*, a.a., s. 76.

³³ Cejie K, *Den utsträckta hemvistprincipen*, a.a., s. 78.

³⁴ Cejie K, *Den utsträckta hemvistprincipen*, a.a., s. 76.

sammans med sin sambo innehade 12,8 procent av fåmansbolaget ifråga och på så sätt kunde dominera detta antingen ensam eller tillsammans med andra delägare. HFD (dåvarande Regeringsrätten) gick i sitt resonemang på Skatterättsnämndens linje och ansåg att ägarförhållandena i bolaget och de möjligheter att utöva ett väsentligt inflytande över bolaget som dessa medförde, gjorde att den skattskyldige hade väsentlig anknytning till Sverige.³⁵ Avslutningsvis bör det avseende direkt ägande emellertid understrykas att ett väsentligt innehav genom ett direkt ägande inte i samtliga fall innebär att en person har väsentlig anknytning till Sverige vilket framgår av RÅ 2009 not. 82.³⁶ I 2009 års fall hade Skatterättsnämnden bedömt att ett tioprocentigt innehav i ett fåmansaktiebolag i kombination med ett svenskt medborgarskap inte innebar att personen hade väsentlig anknytning till Sverige. HFD fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked.

2.1.1.2 Begränsad skattskyldighet

En fysisk person som varken är bosatt i Sverige, stadigvarande vistas här eller har väsentlig anknytning hit är enligt 3:17 IL begränsat skattskyldig här. Följaktligen är alla personer i världen som inte är obegränsat skattskyldiga i Sverige per definition begränsat skattskyldiga här.³⁷ Bestämmelsen om begränsad skattskyldighet baseras emellertid på källstatsprincipen, varför endast fysiska personer vars inkomst härrör från Sverige är de som faktiskt påverkas av den.³⁸

Vilka inkomster som omfattas av den begränsade skattskyldigheten preciseras i en uttömmande lista 3:18 IL. Därtill kommer tioårsregeln i 3:19 IL, det vill säga förevarande uppsats huvudföremål, vilken är en specialbestämmelse som särskilt tar sikte på hur kapitalvinster ska beskattas i utflyttningssituationer. Det är alltså enbart begränsat skattskyldiga personer som omfattas av tioårsregeln. I uppsatsens tredje avsnitt görs en grundligare genomgång av tioårsregeln varför den endast nämns i sitt sammanhang här.

³⁵ RÅ 2004 not. 215 och Cejje K, *Den utsträckt hemvistprincipen*, a.a., s. 76.

³⁶ Cejje K, *Den utsträckt hemvistprincipen*, a.a., s. 78.

³⁷ Andersson M, m.fl. kommentar till Inkomstskattelag (1999:229) 3 kap. 17 §, Zeteo 2018-04-17 (hämtad: 2018-05-07).

³⁸ Cejje K, *Den utsträckt hemvistprincipen*, a.a., s. 24; Andersson M, m.fl. kommentar till Inkomstskattelag (1999:229) 3 kap. 17 §, Zeteo 2018-04-17 (hämtad: 2018-05-07).

2.1.2 Spansk intern skatterätt

I Spanien beskattas fysiska personer av spanska staten och av landets 17 autonoma regioner. Beskattningen koordineras genom ett gemensamt beskattningssystem som omfattar samtliga regioner förutom Baskien och Navarra.³⁹ Den spanska inkomstbeskattningen avseende fysiska personer regleras i Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF).⁴⁰

2.1.2.1 Skattskyldighet på grund av hemvist

Artikel 8(1) punkten a) LIRPF stadgar att fysiska personer som har sin hemvist i Spanien också är skattskyldiga där. Av artikel 9(1) punkterna a) och b) LIRPF, framgår det vidare att en person ska anses ha hemvist i Spanien om hon eller han under ett kalenderår tillbringar mer än 183 dagar på spanskt territorium alternativt har kärnan för sina ekonomiska intressen och aktiviteter i Spanien. För det fall inga omständigheter pekar på det motsatta presumeras också en person ha hemvist i Spanien om dennes make, enligt ovan givna kriterier, samt minderåriga barn har hemvist i Spanien.

Den spanska skattskyldigheten som följer av att en person har hemvist i Spanien innebär, enligt artikel 2 LIRPF, att samtliga personens inkomster som utgångspunkt ska beskattas i Spanien oberoende av varifrån de härrör. En person som på grund av en erhållen anställning flyttar till Spanien kan, enligt artikel 93 LIRPF, emellertid välja huruvida hon eller han vill bli beskattad i enlighet med de allmänna reglerna om inkomstskatt som följer av LIRPF eller enligt särskilda regler om inkomstbeskattning av icke-bofasta, vilka återfinns i Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (LIRNR)⁴¹. Av artikel 93(1) framgår emellertid två förutsättningar som ska

³⁹ Grant Hap A, "Spain - Individual Taxation", *Country Surveys IBFD*, 2018-02-01, avsnitt 1.1.

⁴⁰ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, uppdaterad 2018-01-05:
<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764> (hämtad: 2018-05-10).

⁴¹ Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, uppdaterad 2015-07-15:
<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4527> (hämtad: 2018-05-11).

vara uppfyllda för att de särskilda skattereglerna ska vara tillämpliga. För det första krävs att flytten har föranletts av att personen erhållit en anställning i Spanien, och för det andra krävs att personen ifråga inte har haft sin hemvist i Spanien under något av de tio föregående åren. Om nämnda förutsättningar är uppfyllda omfattas personen av de särskilda reglerna från och med inflyttningsåret och under de fem följande beskattningsåren.

2.1.2.2 Skattskyldighet för icke-bosatta

Fysiska personer som inte har hemvist i Spanien är endast skattskyldiga i landet i enlighet med LIRNR. Av artikel 1 LIRNR följer att personer som saknar hemvist i Spanien är skattskyldiga för inkomster som upparbetats på spanskt territorium. Med andra ord är i Spanien icke-bofasta personer endast skattskyldiga i enlighet med källstatsprincipen.

2.2 Skatteavtalsrätt

Som redogjordes för i avsnitt 2.1 är det upp till varje självständig stat att själv utforma sin internrättsliga skattelagstiftning. Eftersom den interna skatterätten i vissa fall också får verkningar utanför de nationella gränserna ska innevarande avsnitt behandla den nationella rättens förhållande till den internationella skatteavtalsrätten.

De principer som i de allra flesta fall ligger till grund för ett lands beskattningsanspråk är hemvist- respektive källstatsprincipen och baseras på skattesubjektets eller skatteobjektets nära relation till den beskattande staten. Många gånger är skattesubjektets hemviststat samma som inkomstens källstat, exempelvis när en person med skatterättslig hemvist i Sverige säljer sin här belägna fastighet. I sådana situationer är det med andra ord tydligt vilket land som har rätt att beskatta inkomsten. I en alltmer globaliserad värld där många transaktioner och individers rörelsemönster innehåller gränsöverskridande moment uppkommer det emellertid också situationer där två olika stater anser sig ha rätt att beskatta samma inkomst. Det kallas för internationell dubbelbeskattning och kan bland annat vara ett resultat av att två olika länder enligt sin interna skattelagstiftning anser sig vara skattesubjektets

hemviststat. Det kan också följa av att inkomsten har upparbetats i ett annat land än det där personen som erhåller den är bosatt och inkomsten därmed är hänförlig till båda staterna fast mot bakgrund av olika principer.⁴² På motsvarande sätt kan också situationer av dubbel icke-beskattning uppstå, det vill säga situationer där ingen stat gör anspråk på att beskatta en inkomst.⁴³ Inga av dessa situationer är särskilt önskvärda eftersom de antingen påverkar skattesubjekts vilja att vidta gränsöverskridande moment eller riskerar att påverka ett lands skattebas negativt. För att på ett rättvist sätt fördela beskattningsrätten och undvika att samma inkomst beskattas två gånger – eller inte alls – ingår stater därför skatteavtal med varandra. Genom skatteavtalen kommer berörda stater i förväg överens om vilken av dem som har rätt att beskatta en uppkommen inkomst i en särskild situation. På så sätt kan såväl dubbelbeskattning som dubbel icke-beskattning förhindras samt en diskrimineringsfri internationell handel främjas.⁴⁴

2.2.1 Monistiskt och dualistiskt synsätt

Som tidigare nämnts utgör dubbelbeskattningsavtal folkrättsliga traktater. Det innebär att de är skriftliga internationella överenskommelser vars parter utgörs av två eller, i vissa fall, flera stater.⁴⁵ Varje stat har emellertid att själv bestämma hur folkrättsliga överenskommelser blir bindande och en del av nationell rätt. För att beskriva ett lands förhållningssätt till folkrättsliga överenskommelser brukar teorin om monistiskt respektive dualistiskt synsätt användas. De olika synsätten tar sikte på huruvida ett land betraktar folkrätten respektive den nationella rätten som ett sammanhängande rättssystem eller som två olika sådana som existerar parallellt med varandra. Ett monistiskt synsätt föranleder att ett lands domstolar, myndigheter och skattesubjekt blir rättsligt bundna av att skatteavtalet i samband med dess undertecknande. Ett dualistiskt synsätt förutsätter istället att någon form av inkorporeringsåtgärd vidtas för att sammanlänka den folkrättsliga traktaten med den nation-

⁴² Pelin L., *Internationell Skatterätt*, 2011, s.16.

⁴³ Lodin S. m.fl. *Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt – Del 2*, 2017, s. 622.

⁴⁴ OECD, *Model Tax Convention 2017*, a.a., Introduction, p. 2 och 16.

⁴⁵ Hilling M., *Skatteavtal och generalklausuler*, 2016, s. 50.

ella rätten. Först därigenom får skatteavtalet rättsliga verkningar i förhållande till de personer som ämnas tillämpa respektive omfattas av det.⁴⁶

Sverige tillämpar ett så kallat dualistiskt synsätt. De skatteavtal som vi undertecknar blir alltså i första hand bindande mellan Sverige som stat och det andra avtalsslutande landet. För att skatteavtalet även ska bli en del av nationell rätt och kunna tillämpas av landets domstolar måste det emellertid införlivas vilket sker genom en så kallad införlivandelag.⁴⁷ Ett exempel på en sådan lag är förordning (1977:75) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Spanien där det undertecknade skatteavtalet är inkluderat som en bilaga. Det är alltså först när avtalet inkorporeras i den nationella rätten på nyss angivna sätt som också skattesubjekten, skattemyndigheter och domstolar blir bundna av avtalen och de kan börja tillämpas fullt ut.⁴⁸

Till skillnad från Sverige är Spanien ett monistiskt land. Av artikel 97 i La Constitución Española de 1978⁴⁹ (hädanefter: den spanska konstitutionen) framgår att regeringen ska föra landets inrikes- och utrikespolitik på ett sätt som är förenligt med konstitutionen och landets övriga lagstiftning. Som ett led i detta uppdrag är regeringen som utgångspunkt bemyndigad att ingå avtal med andra länder.⁵⁰ Detta bemyndigande begränsas emellertid av artikel 94(1) punkten d) i den spanska konstitutionen, vilken anger att avtal eller traktat som medför en ekonomisk belastning för den spanska statskassan endast får ingås efter att las Cortes Generales⁵¹ har lämnat sitt godkännande. Ett skatteavtal som ratificerats enligt nyss nämnda ordning publiceras i *El Boletín Oficial del Estado*, den spanska motsvarigheten till Post och Inrikes Tidningar⁵², och blir på så sätt en del av det spanska rättssystemet. Till skillnad från i Sverige, där ett inkorporerat skatteavtal tillämpas indirekt

⁴⁶ Hilling M, *Skatteavtal och generalklausuler*, 2016, s. 58 f.

⁴⁷ Hilling M, *Skatteavtal och generalklausuler*, 2016, s. 58 f.

⁴⁸ Lodin S, m.fl., *Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt – Del 2*, 2017, s. 669.

⁴⁹ La Constitución Española de 1978:

<https://www.boe.es/legislacion/documentos/ConstitucionCASTELLANO.pdf> (hämtad: 2018-04-30).

⁵⁰ Sachdeva, S, ”Tax Treaty Overrides: A Comparative Study of the Monist and the Dualist Approaches”, *Intertax*, 2013, s. 192.

⁵¹ Las Cortes Generales utgörs av kongressen och senaten och representerar det spanska folket vilket framgår av artikel 66(1) i den spanska konstitutionen.

⁵² Nationalencyklopedin, Spansk-svensk/Svensk-spansk digital ordbok, ”el Boletín Oficial del Estado”:

<https://ne.ord.se/ordbok/spanska/es/s/%C3%B6k/el%20Bolet%C3%ADn%20Oficial%20del%20Estado> (hämtad 2018-05-01).

genom en införlivandelag, blir själva skatteavtalet alltså direkt tillämpligt i Spanien genom sin publicering i *El Boletín Oficial del Estado* och ingen införlivandelag krävs.⁵³

2.2.2 Skatteavtalens förhållande till intern rätt

Att ett land har ett monistiskt eller dualistiskt synsätt på skatteavtalens förhållande till den interna lagstiftningen anger inte per automatik vilken ställning skatteavtalen har i den nationella normhierarkin, det vill säga om skatteavtalet eller den nationella lagstiftningen har företräde vid en eventuell regelkonflikt.⁵⁴ Som nämnts har varje stat själv att bestämma över den nationella rättens förhållande till internationella traktater som ingås och det enda som är av betydelse utifrån ett folkrättsligt perspektiv är att ett land fullföljer sina internationella åtaganden och att skatteavtalen därmed ges företräde för det fall att dess bestämmelser krockar med nationella regler.⁵⁵ Generellt kan emellertid sägas att den förhärskande utgångspunkten i monistiska länder är att internationella avtal har en högre hierarkisk ställning än nationell lagstiftning och därför är den rättskälla som går vinnande ur en sådan regelkonflikt.⁵⁶

Vad beträffar Sverige, som ju är ett dualistiskt land, anses skatteavtalen inte ha en högre dignitet än övrig nationell lagstiftning. Denna slutsats drog bland annat Stefan Aldén i sin doktorsavhandling från år 1998 där han pekade på att införlivandelagarna stiftats på samma sätt och med samma inflytande från riksdagen som övrig lagstiftning och att dessa därför torde ha samma hierarkiska ställning i svensk rätt.⁵⁷ Påståendet stämmer också väl överens med Högsta förvaltningsdomstolens uttalande i RÅ 2008 ref. 24 (hädanefter: 2008 års fall), att en införlivandelag genom vilken ett skatteavtal

⁵³ Sachdeva S, "Tax Treaty Overrides", a.a., s. 192.

⁵⁴ Hilling M, *Skatteavtal och generalklausuler*, a.a., s. 58 (fotnot 42).

⁵⁵ Hilling M, *Skatteavtal och generalklausuler*, a.a., s. 59.

⁵⁶ Sachdeva S, "Interaction between the Monist and the Dualist Tax Systems: A Cause (of Double Taxation) Less Obvious", *Intertax*, 2013, s. 314.

⁵⁷ Aldén S, *Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten: med särskild inriktning på förhållandet mellan olika grunder för beskattning av dolda vinstöverföringar till utlandet*, 1998, s. 225.

har inkorporerats i svensk rätt inte har någon särskild ställning i förhållande till andra lagar.⁵⁸

En grundläggande princip vid tillämpning av skatteavtal är vad som i doktrinen bland annat kallas för ”den gyllene regeln” eller ”dubbelbeskattningsavtalsrättens gyllene regel”.⁵⁹ Denna princip tar sikte på åtminstone en aspekt⁶⁰ av förhållandet mellan intern rätt och skatteavtal och innebär att ett skatteavtal aldrig kan utvidga utan enbart begränsa ett lands skatteanspråk. Det vill säga, även om ett skatteavtal tillerkänner ett land ett visst beskattningsanspråk måste detta anspråk också följa av den interna rätten för att landet ska ha rätt att förverkliga detta.⁶¹ Av punkt 58 i kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal framgår vidare att många länder har ett någorlunda liknande synsätt, att skatteanspråket följer av intern skattelagstiftning varefter det kan begränsas genom tillämpning av skatteavtalen.⁶² Sverige har skrivit in den gyllene regeln i samtliga införlivandelagar sedan år 1982.⁶³

Trots den gyllene regelns starka fäste i nationell rätt uppstod med anledning av 2008 års fall stor förvirring avseende skatteavtalens ställning i svensk rättstillämpning. I målet konstaterade domstolen nämligen att eftersom internrättsliga lagregler och införlivandelagar ska anses ha samma dignitet så måste en regelkonflikt lösas i enlighet med allmänna principer om regelkonkurrens. Domstolens resonemang mynnade därefter ut i att skatteavtalet, genom införlivandelagen, skulle stå tillbaka till förmån för den nationella bestämmelsen. Oklarheterna benades emellertid ut några år senare

⁵⁸ För längre analys, se Cejje, K, *Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar: en skattevetenskaplig studie i internationell personbeskattning med fokus på skatteavtals- och EU-rättsliga problem*, 2010, s. 77.

⁵⁹ Lindencrona G, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 1994, s. 24, samt Cejje, K, *Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar*, a.a., s. 76.

⁶⁰ I doktrinen har diskuterats huruvida det av den gyllene regeln också följer att skatteavtalen har en högre hierarkisk ställning än intern rätt eftersom tillämpning av intern rätt endast får ske om det är förenligt med skatteavtalet. Cejje anser att så inte är fallet och menar att den gyllene regeln inte berör rättskällornas dignitet utan endast behandlar deras horisontella samexistens. Hon hänvisar också vidare till svensk och utländsk doktrin där uppfattningen är den motsatta. Se närmre beskrivet i Cejje, K, *Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar*, a.a., s. 76 f., med vidare hänvisning i fotnot 210-211 till bl.a. Boström K (felstavat av Cejje) & Tyllström R, *Interpretation of double taxation conventions – Sweden*, IFA Cahiers, 1993, s. 559 samt Rohatgi R, *Basic international taxation*, 2002, s. 39.

⁶¹ Lindencrona G, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 1994, s. 24.

⁶² OECD, *Model Tax Convention 2017*, Commentary on article 1, p. 58.

⁶³ Cejje K, *Utflyttningsbeskattning*, a.a., s. 76.

i RÅ 2010 ref. 112 som även det behandlade en regelkonflikt mellan bestämmelser i ett i svensk rätt införlivat skatteavtal och en internrättslig skatteregel (tioårsregeln, närmre bestämt). Domstolen hänvisade till den gyllene regeln och menade att ett skatteavtal som begränsar ett skatteanspråk som följer av nationell rätt som utgångspunkt ska få företräde vid en regelkonflikt, oberoende av om den nationella regeln har tillkommit efter skatteavtalets införlivande. Domstolen förtydligade emellertid att lagstiftaren kan bryta presumptionen om skatteavtalets företräde genom att uttryckligen ange det i lagen eller i förarbetena och att så varit fallet beträffande lagregeln som var aktuell 2008 års fall.⁶⁴ Det förhållande mellan införlivandelagstiftning och rent interna lagregler som redogjordes för i 2010 års fall tillämpas i flera stater och är det som används i Sverige i dagsläget.⁶⁵

2.2.3 Skatteavtalsrättslig metod

Inkomster som i något led har föranletts genom gränsöverskridande aktiviteter aktualiserar tillämpningen av ingångna skatteavtal.⁶⁶ I förevarande avsnitt ska därför den skatteavtalsrättsliga metoden som används vid tillämpningen av införlivade skatteavtal förklaras.

I doktrinen har arbetsmetoden beskrivits genom indelning i olika antal steg. Exempelvis beskriver Maria Hilling i sin lärobok från år 2016 metoden i tre förenklade steg⁶⁷ medan Mattias Dahlberg i sin bok från år 2014 istället använder sig av sju metodfrågor⁶⁸. Framställningen i detta kapitel kommer att följa den trestegsindelning som Maria Hilling använder i sin lärobok från år 2016 men kompletteras med mer djupgående aspekter som tas upp av Dahlberg samt i kommentarerna till OECD:s modellavtal. Eftersom redogörelsen är en generell beskrivning av hur tillämpningen av skatteavtal går till hänvisas till artiklarna i OECD:s modellavtal.

⁶⁴ För mer detaljerad analys av RÅ 2008 ref. 24 och RÅ 2010 ref. 112, se Hilling, M, *Skatteavtal och generalklausuler*, a.a., s. 124 ff.

⁶⁵ Hilling M, *Skatteavtal och generalklausuler*, a.a., s. 66.

⁶⁶ Hilling M, *Skatteavtal och generalklausuler*, a.a., s. 39.

⁶⁷ Hilling M, *Skatteavtal och generalklausuler*, a.a., s. 39 f.

⁶⁸ Dahlberg M, *Internationell beskattning*, 2014, s. 245 ff.

2.2.3.1 Föreligger dubbla skatteanspråk?

Det absolut första steget, vilket i själva verket infaller *innan* tillämpningen av själva skatteavtalet, är att undersöka huruvida det av berörda staters nationella skattelagstiftning föreligger konkurrerande skatteanspråk vilka vid en samtida tillämpning skulle ge upphov till dubbelbeskattning. Det första steget handlar alltså om att konsultera internrättsliga bestämmelser, vilket i vårt fall avser svenska respektive spanska skatteregler, och först när det kan konstateras att en skattskyldig riskerar att utsättas för dubbelbeskattning tillämpas det ingångna skatteavtalet för att fördela beskattningsrätten mellan de berörda staterna.⁶⁹

2.2.3.2 Applicering av skatteavtal

Ett skatteavtals tillämplighet är beroende av att de personer och skatter som omfattas av de nationella skattereglerna också omfattas av det ingångna skatteavtalet. För det krävs först av allt att skatteavtalet har införlivats i den nationella rätten på ett korrekt sätt.⁷⁰ Därefter framgår vilka skatteanspråk som omfattas av artikel 2 i OECD:s modellavtal.

Beträffande skattesubjektet är en grundläggande förutsättning att hon eller han har sin skatterättsliga hemvist i någon av de berörda staterna.⁷¹ Hemvistkravet följer, enligt OECD:s modellavtal, av artikel 1 i skatteavtalet och av kommentarerna till modellavtalet framgår att hemvistbedömningen avser den plats där skattesubjektet, oberoende av nationalitet, är hemmahörande.⁷² Innebörden av hemvistbegreppet ska emellertid fastställas i enlighet med nationell lagstiftning, en konstruktion som inte sällan föranleder en tolkningskonflikt mellan de avtalsslutande länderna när en person anses ha hemvist i båda staterna.⁷³ Enbart genom att betrakta den svenska respektive den spanska definitionen av hemvistbegreppet i avsnitt 2.1.1.1.3 respektive 2.1.2.1 i förevarande uppsats framgår det exempelvis att en person i många

⁶⁹ Dahlberg M, *Internationell beskattning*, a.a., s. 245 f.

⁷⁰ Hilling M, *Skatteavtal och generalklausuler*, a.a., s. 39. Se även avsnitt 2.2.1 för närmre beskrivning av monistiskt och dualistiskt synsätt beträffande skatteavtalens förhållande till nationell rätt.

⁷¹ Dahlberg M, *Internationell beskattning*, a.a., s. 245 f.

⁷² OECD, *Model Tax Convention 2017*, Commentary on article 1, p. 1.

⁷³ OECD, *Model Tax Convention 2017*, Commentary on article 4, p. 2 och 8.

situationer kan ha skatterättslig hemvist i såväl Sverige som Spanien. Detta eftersom en person trots bosättning i ett annat land kan bibehålla en väsentlig anknytning till Sverige och på så sätt anses ha hemvist här, samtidigt som en person anses ha skatterättslig hemvist i Spanien om hon eller han har vistats i landet under 183 dagar. Dahlberg betonar dock i sin bok att endast en stat kan anses utgöra hemviststat vid själva *tillämpningen av skatteavtalet*, vilket emellertid inte förhindrar att den skattskyldige har skatterättslig hemvist på mer än ett ställe i *andra* hänseenden.⁷⁴

Efter att det bestämts vilken stat som enligt skatteavtalet utgör hemvist- respektive källstat måste respektive stats beskattningsrätt begränsas vilket sker genom ett antal så kallade fördelningsartiklar. Beskattningsanspråk på kapitalvinster begränsas normalt genom artikel 13 i modellavtalet. Enligt denna ska kapitalvinster som inte omfattas av artikelns punkt 1-4 beskattas i hemviststaten. Det innebär att samtliga inkomster förutom vinster vid realisering av fast egendom (p. 1), vissa typer av lös egendom som tillhör ett företag med fast driftställe i något av de avtalsslutande länderna (p. 2), försäljning av fartyg eller flygplan i internationell trafik (p. 3) samt avyttring av fastighetsbolag (p. 4).

Om inte fördelningsartiklarna tillskriver en av staterna exklusiv beskattningsrätt av inkomsten, vilket inte samtliga fördelningsartiklar gör, innebär det att dubbelbeskattningen inte undanröjs helt och hållet.⁷⁵ Som ett sista led i appliceringen av skatteavtalet tillämpas då dess metodartiklar, vilka i modellavtalet återfinns i artikel 23 A och 23 B. Beroende på vilken artikel som tillämpas har hemviststaten att antingen avräkna den i källstaten betalda skatten från sitt eget skattekrav (artikel 23 A), alternativt att undanta den i utlandet beskattade inkomsten från beskattningsunderlaget (artikel B).

2.2.3.3 Beskattning enligt nationell rätt

När beskattningsrätten har fördelats i enlighet med skatteavtalet följer det tredje steget i den skatteavtalsrättsliga metoden. I detta sista steg ska den

⁷⁴ Dahlberg M, *Internationell beskattning*, a.a., s. 247.

⁷⁵ Dahlberg M, *Internationell beskattning*, a.a., s. 247 f.

nationella lagstiftningen tillämpas inom ramarna för de begränsningar⁷⁶ som uppställts av skatteavtalet.⁷⁷

2.3 EU-skatte rätt

Föregående två avsnitt har behandlat svensk och spansk intern skatte- och skatteavtalslagstiftning, samt generella utgångspunkter vid tillämpningen av skatteavtal. Följande avsnitt ämnar därför behandla en tredje aspekt av den internationella skatterätten som berörs vid skatteavtalstillämpning mellan Sverige och Spanien, nämligen EU-rätten.

2.3.1 Begränsande skattelagstiftning

En väletablerad regel på det unionsrättsliga området är att nationell skattelagstiftning som har begränsande effekt en på de grundläggande friheterna som följer av FEUF inte är tillåten.⁷⁸ Trots nämnda princip finns det situationer då en nationell skatteregel kan tillåtas även om den per definition är fördragsstridig. Det krävs emellertid att den införts av hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa, vilket exempelvis framgår av artikel 45 och 52 FEUF.

Utöver de undantagsmöjligheter som följer av FEUF har det i praxis även utvecklats en annan möjlighet att på vissa särskilda grunder tillåta begränsande skattelagstiftning. Huruvida de rättfärdigande grunder som följer av praxis är tillämpliga avgörs genom det så kallade "rule of reason"-testet vilket konkretiserades i mål C-55/94 (hädanefter: Gebhard-målet). Testet uppställer fyra krav som ska vara för handen för att den fördragsstridiga skattebestämmelsen ska kunna tillåtas: reglerna ska tillämpas på ett icke-diskriminerande sätt, med hänsyn till ett trängande allmänintresse ska reg-

⁷⁶ Här kan lämpligen erinras om "den gyllene regeln", vilken beskrevs närmre i avsnitt 2.2.2 och som innebär att ett skatteavtal aldrig kan utvidga ett lands skatteanspråk utan enbart begränsa det.

⁷⁷ Hilling M, *Skatteavtal och generalklausuler*, a.a., s. 40.

⁷⁸ Den fria rörligheten avser bl.a. varor (artikel 56), tjänster (artikeln 49), etablering (artikel 49) och kapital (artikel 63) vilket följer av FEUF. Se närmre Ståhl, K, m.fl., *EU-skatte rätt*, 2011, s. 70 f.

lerna förefalla motiverade, de ska vara ägnade att förverkliga den målsättning som eftersträvas och de ska vara proportionerliga i den bemärkelsen att de inte är mer ingripande än nödvändigt för att uppnå nämnda målsättning.⁷⁹

De rättfärdigande grunder som i praxis har godkänts är att förhindra skatteflykt, upprätthållandet av en effektiv skattekontroll, -indrivning och väl avvägd fördelning av beskattningsrätten, bevarandet av skattesystemets inre sammanhang, samt att mot bakgrund av territorialitetsprincipen förhindra att förluster med fasta driftställen i det beskattande landet drar av kostnader och förluster för utomlands belägen verksamhet.⁸⁰ Grunder som å andra sidan ha avfärdats är exempelvis ett lands önskan att skydda sin skattebas och undvika förluster av skatteintäkter samt administrativa skäl.⁸¹

I följande avsnitt redogörs för EU-domstolens bedömning i några mål beträffande medlemsstaters utsträckta beskattningsrätt⁸² samt rätten att tillämpa utflyttningsbeskattning på orealiserade kapitalvinster⁸³.

2.3.2 Praxis avseende beskattning efter utflyttning

2.3.2.1 van Hilten-målet (C-513/03)

Föremålet för domstolsprövningen i mål C-513/03 (hädanefter: van Hilten-målet) var de nederländska gåvo- och arvsskattereglerna. Reglerna föreskrev att en nederländsk medborgare som avled eller lämnade en gåva inom tio år från det att hon eller han senast varit bosatt i landet skulle ur skattesynpunkt anses ha varit bosatt i Nederländerna när dödsfallet eller gåvotillfället inträffade.⁸⁴

Situationen som föranledde domstolsprövningen var E.A. van Hilten-van der Heijdens (hädanefter: van Hilten) dödsfall vilket inträffade den 22 november år 1997. Vid dödstillfället hade den avlidne hemvist i Schweiz men hade senast i början av år 1988 haft hemvist i Nederländerna. Följaktligen

⁷⁹ Mål C-55/94, p. 37.

⁸⁰ Ståhl, K, m.fl., a.a., s. 152-161.

⁸¹ Ståhl, K, m.fl., a.a., 151 f.

⁸² Se avsnitt 2.4.2.1.

⁸³ Se avsnitt 2.4.2.2.

⁸⁴ Mål C-513/03, p. 7.

beskattades hennes arvingar i enlighet med den nederländska arvsskatteregleringen, ett beslut som de överklagade till *Gerechthof te 's-Hertogenbosch* (nederländsk nationell domstol).⁸⁵

Den nationella domstolen tog fasta på omständigheten att de nationella arvsskattereglerna inte medgav avdrag eller återbetalning för det fall arvs-
skatt även tagits ut i enlighet med en annan stats bestämmelser och bedömde att den nederländska regleringen utgjorde ett hinder mot den fria rörligheten. Detta eftersom resultatet i situationer som den nämnda blev att utflyttande nederländska medborgare förfördelades i förhållande till personer som bibehöll sin skatterättsliga hemvist i Nederländerna. Domstolen ansåg också att arvsskattereglerna utgjorde en godtycklig diskriminering då de endast tillämpades på nederländska medborgare.⁸⁶ Vad som emellertid tedde sig oklart för den nationella domstolen var huruvida de med gemenskapsrätten oförenliga reglerna trots allt kunde tillåtas i enlighet med artikel 64-65 FEUF. Enligt nämnda artikel omfattades nämligen inte vissa nationella bestämmelser av restriktionsförbudet avseende fri rörlighet för kapital (artikeln 63 FEUF) vid deras tillämpning gentemot tredje land. Domstolen hänsköt därför frågan huruvida de nationella reglerna omfattades av de undantag som uppställdes i fördraget.⁸⁷

EU-domstolen inledde sin bedömning med att göra en egen analys av arvsskattereglernas förenlighet med gemenskapsrätten i vilken den också erinrade om den fria rörligheten för kapitalens okränkbarhet.⁸⁸ Domstolen påpekade också att restriktionsförbudet i artikel 63 FEUF omfattade alla åtgärder som hade en avskräckande effekt på personers vilja att utnyttja den fria rörligheten för kapital.⁸⁹ Den slutsats som domstolen emellertid nådde var att de nederländska arvsskattereglerna inte utgjorde något hinder mot den fria rörligheten för kapital eftersom reglerna inte tillämpades annorlunda beroende på om en nederländsk medborgare bibehöll sin nederländska hemvist eller flyttade utomlands.⁹⁰ Domstolen uttalade också att det inom EU inte

⁸⁵ Mål C-513/03, p. 14 och 16.

⁸⁶ Mål C-513/03, p. 19-20.

⁸⁷ Mål C-513/03, p. 23.

⁸⁸ Mål C-513/03, p. 37.

⁸⁹ Mål C-513/03, p. 44.

⁹⁰ Mål C-513/03, p. 45-46.

finns något uttalat mål att harmonisera medlemsstaters rätt att utta beskattning. Mot bakgrund av det utgör bestämmelser som den aktuella inte diskriminering enligt unionsrätten även om en person som är medborgare och bosatt i en medlemsstat behandlas annorlunda än en person med annat medborgarskap bosatt i samma stat.⁹¹

Med anledning av att reglerna inte omfattades av restriktionsförbudet i artikel 63 FEUF fanns det inte heller någon anledning att undersöka tillämpligheten av de undantag som följer av artikeln 64-65 FEUF.⁹²

2.3.2.2 Lasteyrie-målet (C-9/02)

I mål C-9/02 (hädanefter: Lasteyrie-målet) var föremålet för domstolens prövning de franska bestämmelserna om beskattning av vissa orealiserade vinster på värdepapper när den skattskyldige flyttade sin hemvist från Frankrike till ett annat land.⁹³ Reglerna tillämpades på personer som under minst sex av de senaste tio åren hade haft sin skatterättsliga hemvist i Frankrike och som under de senaste fem åren, tillsammans med en make eller annan anhörig i uppåt- eller nedstigande led, direkt eller indirekt haft rätt till mer än 25 procent av vinsten i det bolag värdepapperna var kopplade till.⁹⁴

Innan införandet av regeln om utflyttningsbeskattning kunde bland annat det fransk-belgiska skatteavtalet missbrukas eftersom Belgien enligt avtalet gavs beskattningsrätten för kapitalvinsten vid värdepappersförsäljningen men enligt internrättsliga bestämmelser inte beskattade den. Det föranledde att en situation av dubbel icke-beskattning uppstod.⁹⁵ Lagstiftningens införande var därför ett försök att förhindra att personer som i enlighet med hemvistprincipen var skattskyldiga i Frankrike för vinst vid försäljning av sina värdepapper kringgick bestämmelsen genom att strax innan försäljningen tillfälligt bosätta sig utomlands.⁹⁶ En person som omfattades av bestämmelsen kunde emellertid söka uppskov med beskattningen om vär-

⁹¹ Mål C-513/03, p.

⁹² Mål C-513/03, p. 52.

⁹³ Mål C-9/02, p. 3.

⁹⁴ Mål C-9/02, p. 3-4.

⁹⁵ Cejic K, *Utflyttningsbeskattning*, a.a., s. 242, fotnot 769.

⁹⁶ Mål C-9/02, p. 64.

deökningen deklarerades och den skattskyldige ansökte om uppskov, utsåg en person som hade hemvist i Frankrike som kunde ta emot information rörande beskattningsunderlaget samt ställde säkerhet motsvarande skattemyndighetens fordran.⁹⁷

Huvudpersonen i tvisten var de Lasteyrie som den 12 september år 1998 flyttade såväl sig själv som sin skatterättsliga hemvist från Frankrike till Belgien och i samband med det blev beskattad för sina orealiserade kapitalvinster i enlighet med ovan beskrivna utflyttningslagstiftning. de Lasteyrie överklagade beslutet till Conseil d'État (den franska nationella domstolen) och anförde att regeln om utflyttningsbeskattning stred mot EU-rätten samt yrkade på dess ogiltigförklarande.⁹⁸ Conseil d'État ansåg emellertid att bestämmelsen inte hade någon begränsande verkan på etableringsfriheten eftersom den skattskyldige beviljades uppskov med betalningen om hon eller han kunde ställa säkerhet för skattemyndighetens fordran. I situationer då uppskov beviljades blev resultatet således att den skattskyldige inte utsattes för en mer betungande skattebörda vid utflyttning än om denne hade fortsatt att ha sin skatterättsliga hemvist i Frankrike.⁹⁹ Conseil d'État konstaterade emellertid att kravet på ställande av säkerhet eventuellt kunde vara alltför betungande för den skattskyldige och därför resultera problematisk i förhållande till gemenskapsrätten. Domstolen hänsköt därför frågan om de franska utflyttningsreglerna var förenliga med rätten till fri etablering i artikel 49 FEUF till EU-domstolen.¹⁰⁰

EU-domstolen inledde med att understryka etableringsfrihetens centrala och grundläggande roll i gemenskapsrätten, att den enligt ordalydelsen i artikel 49 inte får begränsas i någon utsträckning och att det även gäller för skattebestämmelser.¹⁰¹ Domstolen konstaterade därefter att de franska utflyttningsbestämmelserna utgjorde ett hinder för etableringsfriheten.¹⁰² Detta eftersom en utflyttande skattskyldig behandlades sämre än en person som fortsatte att ha sin hemvist i Frankrike och att de franska bestämmel-

⁹⁷ Mål C-9/02, p. 3.

⁹⁸ Mål C-9/02, p. 12-13.

⁹⁹ Mål C-9/02, p. 16-17.

¹⁰⁰ Mål C-9/02, p. 17-18.

¹⁰¹ Mål C-9/02, p. 40 och 43-44.

¹⁰² Mål C-9/02, p. 48.

serna därför kunde ha en avskräckande effekt på personers vilja att nyttja sin rätt till fri etablering.¹⁰³ Dessutom inträdde inte möjligheten till uppskov automatiskt utan villkoren för beviljandet av ett sådant var mycket stränga.¹⁰⁴

Vid rättfärdigandeprövningen bedömde domstolen avslutningsvis att den franska utflyttningsbeskattningen inte endast träffade skatteflyktsituationer eftersom samtliga fall där personer med omfattande aktieinnehav flyttade utomlands omfattades.¹⁰⁵ Domstolen påpekade också att bestämmelsen saknade proportionalitet eftersom syftet med reglerna exempelvis gick att uppnå genom att istället beskatta personer som återbosatte sig i Frankrike efter en förhållandevis kort utlandsvistelse om denne under tiden utomlands sålt sina värdepapper med vinst. En sådan bestämmelse skulle för den enskilde resultera mindre ingripande i jämförelse med utflyttningsbeskattningen.¹⁰⁶

¹⁰³ Mål C-9/02, p. 45-46.

¹⁰⁴ Mål C-9/02, p. 47.

¹⁰⁵ Mål C-9/02, p. 50-51.

¹⁰⁶ Mål C-9/02, p. 54.

3 Tioårsregeln

I kapitel två har relationen mellan intern skattelagstiftning, skatteavtalen samt unionslagstiftning redovisats och förklarats. Kapitel 3 ägnas vidare åt att belysa tioårsregelns funktion och bakomliggande syfte. I kapitlets andra avsnitt ska vidare tioårsregelns förhållande till det svensk-spanska skatteavtalet redogöras för. Slutligen problematiseras tioårsregelns ställning i den svenska rätten ytterligare i det sista och avslutande avsnittet genom att Skatteverkets förslag om exitbeskattning sammanfattas och några av remissinstansernas synpunkter lyfts fram.

3.1 Allmänt om tioårsregeln

Tioårsregeln¹⁰⁷ tillhör en regeltyp vars utmärkande egenskaper kan sammanfattas i två punkter. Till att börja med omfattar lagregler som tioårsregeln inkomster som ännu inte har realiserats, vilket annorlunda uttryckt innebär att den ordinarie beskattningstidpunkten ännu inte har inträffat eftersom inkomsten inte har uppkommit. Tioårsregeln är också en regel som tillskriver den tidigare hemviststaten en utsträckt beskattningsrätt genom att den tillåter staten att upprätthålla denna under en begränsad tid trots att skatteobjektet har flyttat därifrån.¹⁰⁸ I överblickande syfte ska i följande avsnitt tioårsregelns bakomliggande syften redogöras för samt regelns rent teoretiska tillämpningsområde beskrivas kort.

3.1.1 Bakgrund till tioårsregelns införande

Tioårsregeln äntade den svenska skattelagstiftningen första gången år 1983. Vid införandet beskrevs regeln som ett internrättsligt komplement till det internationella samarbete mot skatteflykt som Sverige vid tidpunkten bedrev tillsammans med andra stater genom att exempelvis ingå dubbelbeskatt-

¹⁰⁷ Tioårsregeln har i informativt syfte fogats till uppsatsen som bilaga 1.

¹⁰⁸ Cejje K, *Utflytningsbeskattning*, a.a., s. 51.

nings- och handräckningsavtal.¹⁰⁹ Avsikten med regeln var att i vissa situationer garantera Sverige beskattningsrätten för kapitalvinster då skattesubjektet flyttade utomlands och sålde sina aktier. Vid tidpunkten var det nämligen ett vanligt förekommande upplägg att skattesubjektet ingick ett aktieöverlåtelseavtal varefter hon eller han bosatte sig utomlands. Först efter denna tidpunkt erhöles själva köpeskillingen vilket föranledde att inkomsten undslapp beskattning enligt svenska skatteregler då det relevanta anknytningsmomentet (hemvist) inte längre förelåg. Detta genomförande var vidare möjligt eftersom det skatteutlösande momentet var själva erhållandet av betalningen och inte tidpunkten för ingåendet av försäljningsavtalet.¹¹⁰ Ett annat hänseende i vilket den svenska skattelagstiftningen ansågs otillräcklig var när aktieägaren på grund av utlandsbosättning redan var begränsat skattskyldig i Sverige sedan tidigare och sålde sina aktier. Till skillnad från när en utomlands bosatt genom arv eller gåva förvärvade aktier så beskattades i den förstnämnda situationen inte vinsten från aktieförsäljningen i Sverige, trots att den allmänt sett hade upparbetats här och ett svenskt beskattningsanspråk i själva verket var berättigat.¹¹¹

Mot bakgrund av dessa situationer föreslogs ett utvidgande av den svenska skattskyldigheten till att även omfatta personer som under en tioårsperiod före avyttringen av sina aktier varit bosatt i Sverige vid något tillfälle. Det skatteutlösande momentet skulle vidare vara träffandet av försäljningsavtalet och inte längre själva erhållandet av köpeskillingen. Regeln skulle införas i 53 § KL.¹¹²

3.1.2 Tioårsregelns nuvarande utformning och tillämpningsområde

Idag återfinns tioårsregeln i 3:19 IL och har en utformning som är förhållandevis lik sin föregångare i KL¹¹³. Av tioårsregelns placering i IL:s tredje

¹⁰⁹ Prop. 1982/83:144, om utvidgning av skattskyldigheten i Sverige för aktievinster, m.m., s. 11.

¹¹⁰ Prop. 1982/83:144, s. 11 ff.

¹¹¹ Prop. 1982/83:144, s. 14.

¹¹² Prop. 1982/83:144, s. 15 ff.

¹¹³ KL upphörde att gälla 2000-01-01 och ersattes av den idag gällande IL.

kapitel framgår att den tar sikte på beskattning av fysiska personer. Regeln föreskriver skattskyldighet för skattesubjekt som vid något tillfälle under det kalenderår då avyttringen sker eller under något av de föregående tio kalenderåren, har varit bosatt i Sverige eller stadigvarande vistats här. Den tioårsperiod som är av betydelse vid tillämpningen av tioårsregeln börjar med andra ord löpa vid den tidpunkt då skattesubjektet flyttar utomlands och upphör att vara bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige. En viktig aspekt är emellertid att en person som flyttar utomlands men kontinuerligt bibehåller väsentlig anknytning till Sverige inte kommer att omfattas av tioårsregeln om den väsentliga anknytningen upphör efter mer än tio år, trots att hon eller han under denna period har varit obegränsat skattskyldig i Sverige. Detta beror helt enkelt på att personen ifråga varken har varit bosatt eller vistats stadigvarande i Sverige vid något tillfälle under de senaste tio åren, vilket ju enligt ordalydelsen är en av förutsättningarna för tioårsregelns tillämplighet.¹¹⁴

Även om den idag gällande tioårsregeln är snarlik 1983 års originalversion så har regeln sedan införandet genomgått några förändringar. År 2008 infördes de kanske mest betydelsefulla justeringarna vilka föranledde att regelns tillämpningsområde utvidgades avsevärt. I ett försök att förhindra att transaktioner genomfördes i skatteplaneringssyfte infördes, istället för den tidigare uttömmande listan över vilka tillgångar som omfattades, en hänvisning till definitionen av delägarrätter i 48:2 IL. Utöver vissa specifikt namngivna tillgångar, såsom aktier och teckningsrätter, inkluderas där även tillgångar med ”liknande konstruktion eller verkningsätt”. På så sätt blev tioårsregelns tillämpningsområde mer dynamiskt och kan numera fånga in de olika värdepappershybrider som kontinuerligt utvecklas på finansområdet, vilka tioårsregeln tidigare riskerade att släppa förbi.¹¹⁵

Ytterligare tillgångar som infördes samtidigt som delägarrätterna var andelar i svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer. Anledningen till den sistnämnda tillgången var ett befintligt kryphål i

¹¹⁴ Dahlberg M, *Internationell beskattning*, a.a., s. 55; Andersson M, m.fl. kommentar till Inkomstskattelag (1999:229) 3 kap. 19 §, Zeteo 2018-04-17 (hämtad: 2018-05-17).

¹¹⁵ Prop. 2007/08:12 *Vissa kapitalkattefrågor*, s. 5 och 17-18.

lagstiftningen som riskerade att urholka den svenska skattebasen.¹¹⁶ Kryphålet berodde på att ett utflyttat skattesubjekt enligt tioårsregeln enbart var skattskyldigt för vinst som inom en tioårsperiod uppkom vid försäljning av andelar i *svenska* företag. För att slippa beskattas i Sverige såldes dessa andelar ofta till underpris till utomlands belägna bolag vilket föranledde att någon skattskyldighet inte uppkom. Väl utflyttad sålde skattesubjektet sedermera andelarna i det utländska bolaget till sitt reella marknadsmässiga pris utan att kapitalvinsten behövde skattas för i Sverige. För att förhindra nyss nämnda upplägg och en urholkning av den svenska skattebasen inkluderades även kapitalvinster vid försäljning av andelar i utländska delägarbeskattade bolag i tioårsregelns tillämpningsområde. En förutsättning var emellertid att de utländska andelarna hade anskaffats under tiden som skattesubjektet fortfarande haft skatterättslig hemvist i Sverige.¹¹⁷

3.2 Kapitalvinstbeskattning efter utflyttning till Spanien

I föregående avsnitt har de mer teoretiska aspekterna av tioårsregeln lyfts upp genom att de huvudsakliga skälen för regelns införande förklarats och de skattesubjekt och -objekt som omfattas redogjorts för. Nästkommande avsnitt ämnar därför fokusera på de mer praktiska aspekterna av tioårsregeln i situationen då en person med (åtminstone tidigare) skatterättslig hemvist i Sverige bosätter sig i Spanien.

3.2.1 Tioårsregelns förhållande till skatteavtalen

Redan vid införandet av tioårsregeln konstaterades att den på grund av standardutformningen i de skatteavtal som Sverige sedan tidigare hade ingått

¹¹⁶ Kryphålet uppkom efter EU-domstolens förhandsavgörande i mål C-436/00 genom vilket de svenska reglerna om underprisöverlåtelse i 53 kap. IL ansågs oförenliga med unionsrätten. Varken målet eller de svenska reglerna om underprisöverlåtelse kommer att redogöras närmre för i denna uppsats. För mer information, se RÅ 2002 not. 210 samt prop. 2007/08:12 *Vissa kapitalbeskattningsfrågor*, s. 12-13 och 17.

¹¹⁷ Prop. 2007/08:12 *Vissa kapitalbeskattningsfrågor*, s. 5 och 17-18.

med andra länder, skulle få begränsad effekt.¹¹⁸ Denna omständighet framgår vid en snabb blick på utformningen av fördelningsartikel 13 i modellavtalet. Artikelns femte punkt föreskriver nämligen att beskattningsrätten för realisationsvinster exklusivt ska tillfalla den stat där skattesubjektet har sin hemvist förutom i de situationer som anges i artikelns punkt 1-4. I punkt 4 tillerkänns källstaten förvisso beskattningsrätten avseende realiseringsvinster av fastighetsbolag men därutöver anges ingenting särskilt avseende beskattningsrätten för realisationsvinster vid avyttring av finansiella instrument.¹¹⁹ Lagstiftaren ansåg emellertid inte att Sverige var unikt i sitt förhållningssätt till en källstats rätt att beskatta i landet upparbetade inkomster, varför denne var optimistisk avseende andra länders vilja att förhandla fram en lösning som skulle ge tioårsregeln genomslag.¹²⁰

3.2.1.1 Det svensk-spanska skatteavtalet

Som tidigare nämnts infördes tioårsregeln för första gången i svensk rätt år 1983. Dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Spanien undertecknades den 16 juni år 1976 och införlivades i svensk rätt genom förordning (1977:75) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Spanien. Skatteavtalet är utformat med OECD:s modellavtal som förlaga och liksom i modellavtalet fördelar det svensk-spanska skatteavtalets trettonde artikel beskattningsrätten av realisationsvinster. Bortsett från rent språkliga skillnader samt omständigheten att artikel 13(4) och artikel 13(5) har bytt plats överensstämmer artikeln i huvudsak med fördelningsartikeln i modellavtalet. Med andra ord föreskriver det svensk-spanska skatteavtalet ingenting annat än att realisationsvinster från avyttring av värdepapper enbart ska beskattas av den stat som vid tillämpningen av skatteavtalet är att betrakta som hemviststat. Vidare har av vad som tidigare framställts angående ingångna skatteavtals och, i Sveriges fall, införlivandelagarnas förhållande till rent intern lagstiftning förklarats att de förstnämnda har företräde i händelse av regelkonflikt. Det gäller oberoende av vilken regel som tillkommit först vilket

¹¹⁸ Prop. 1982/83:144, s. 23 f.

¹¹⁹ För närmre beskrivning av fördelningsartikel 13 i modellavtalet, se även avsnitt 2.2.3.2.

¹²⁰ Prop. 1982/83:144, s. 23 f.

inte minst framkom vid den tidigare redogörelsen för 2010 års fall, där föremålet för prövningen var tioårsregeln och dess förhållande till det svensk-grekiska skatteavtalet från år 1963¹²¹ ¹²².

3.2.1.2 Den svenska reservationen avseende artikel 13

Sverige har i kommentaren till artikel 13 i modellavtalet lämnat en så kallad reservation beträffande tioårsregeln. I denna anges att Sverige förbehåller sig rätten att beskatta realisationsvinster i situationer då en person under något av de tio år som föregått avyttringstillfället har varit bosatt i Sverige.¹²³ Betydelsen av en reservation är emellertid framåtsyftande i den bemärkelsen att den anger en stats avsikt vid ingåendet av framtida avtal.¹²⁴ Sveriges reservation har med andra ord ingen inverkan på det svenska-spanska skatteavtalet.

3.2.2 Det spanska fönstret

Föregående avsnitt beskrev situationen då ett skattesubjekt i samband med en flytt från Sverige till Spanien tar med sig sin skatterättsliga hemvist. Mot bakgrund av båda ländernas interna lagstiftning, baserade på olika beskattningsprinciper, uppstår då två konkurrerande skatteanspråk när skattesubjektet realiserar sina kapitalvinster. Beskattningsrätten får följaktligen lösas genom tillämpningen av det svensk-spanska skatteavtalet.

Av vad som tidigare sagts beträffande det spanska hemvistbegreppet i avsnitt 2.1.2.1 framgår att en person blir oinskränkt skattskyldigt i Spanien efter att ha sammanhängande vistats minst 183 dagar i landet eller om personen ifråga har kärnan för sina ekonomiska intressen och aktiviteter där. I ett scenario då en person lämnar Sverige för att bosätta sig i Spanien och i samband med det upphör att vara obegränsat skattskyldig här är det med

¹²¹ Kungörelse (1963:497) om tillämpning av ett mellan Sverige och Grekland den 6 oktober 1961 ingånget avtal för undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt beträffande skatter å inkomst och förmögenhet.

¹²² För närmre redogörelse för RÅ 2010 ref. 112, se avsnitt 2.2.2.

¹²³ OECD, *Model Tax Convention 2017*, Reservations on article 13, p. 34.

¹²⁴ Hilling M, *Skatteavtal och generalklausuler*, a.a., s. 36.

andra ord tänkbart att det efter flytten uppkommer en situation då personen inte heller är obegränsat skattskyldig i Spanien. Det förekommer att detta tillstånd benämns för det spanska fönstret och det inträder i den situationen då ett skattesubjekt under sina 183 första dagar i Spanien ännu inte betraktas som oinskränkt skattskyldig.¹²⁵

3.2.2.1 Förutsättningar för begränsad skattskyldighet

Förutsättningarna för att en persons svenska skattskyldighet ska inskränkas till att endast vara begränsad i samband med en utlandsflytt för det fall denne inte omedelbart blir oinskränkt skattskyldig i det nya bosättningslandet, behandlades i RÅ 2002 not. 146 (hädanefter: 2002 års fall). I målet hade ett gift par flyttat från Sverige i september år 1994 men enligt spansk intern rätt inte blivit oinskränkt skattskyldiga där förrän den 3 mars år 1995 då de erhöll så kallad ”residencia”. Skattemyndigheten ansåg emellertid att en person ska presumeras vara bosatt i Sverige fram tills hon eller han kan visa att skatterättslig hemvist har erhållits i en annan stat och beskattade följaktligen paret för hela år 1994.

Domstolen höll emellertid inte med om Skattemyndighetens bedömning och menade att det vid bedömningen av om väsentlig anknytning till Sverige föreligger endast är objektivt iakttagbara faktiska förhållanden som ska vara avgörande. Även om bosättning i utlandet visserligen kan vara en sådan omständighet så ansåg domstolen att det endast åsyftar det faktiska förhållandet och inte huruvida bosättningen enligt det andra landets interna skatterättsliga lagstiftning föranleder oinskränkt skattskyldighet för skattesubjektet. Domstolen anförde vidare att eftersom det är objektiva faktorer som är av betydelse så bör inte bedömningen av dessa bli beroende av en särskild prövning enligt utländsk rätt. Mot bakgrund av detta resonemang, samt att de enda kvarvarande anknytningsfaktorerna efter utflyttningen var parets svenska medborgarskap och deras i Sverige belägna fritidsfastighet, ansåg domstolen att paret inte längre hade väsentlig anknytning hit varför de endast var begränsat skattskyldiga här.

¹²⁵ Se exempelvis: <https://ensueco.com/juridik-finans/38-juridik-finans/3016-skatteregler-vid-flytt-fran-sverige-till-spanien> (hämtad: 2018-05-18).

3.2.2.2 Hemvistens betydelse för skatteavtalets tillämplighet

Det är ur ett principiellt perspektiv även intressant att studera det svensk-spanska skatteavtalets roll i en situation då skatterättslig hemvist inte föreligger i någon stat. En sådan situation skulle kunna uppstå när en person flyttar från Sverige och gör sig av med samtliga anknytningsfaktorer hit, samtidigt som hon eller han enligt spanska interna bestämmelser ännu inte erhåller hemvist i Spanien. Vid realisering av kapitalvinster skulle i en sådan situation tioårsregeln kunna vara tillämplig enligt svenska interna bestämmelser, samtidigt som det enligt spansk rätt inte föreligger något skatteanspråk då personen ifråga endast är begränsat skattskyldig där.¹²⁶

Som framgår av framställningen i avsnitt 2.2.3.1 består det första steget i den skatteavtalsrättsliga metoden i att konsultera interna skattebestämmelser för att undersöka huruvida det föreligger konkurrerande skatteanspråk. Frågan är därför huruvida skatteavtalet endast är tillämpligt i situationer då det föreligger en dubbelbeskattningssituation, eller om det trots avsaknaden av denna risk kan få effekt. Dahlberg pekar på att det primära skälet för att ingå ett skatteavtal är att undvika dubbelbeskattning och att en förutsättning för ett skatteavtals tillämplighet således är att skattesubjektet har skatterättslig hemvist i åtminstone en av de avtalsslutande staterna.¹²⁷ Vidare anger Pelin i sin lärobok från år 2011 att en förutsättning för att ens gå vidare och konsultera ett skatteavtal är att det enligt berörda staters interna lagstiftning föreligger dubbla skatteanspråk avseende samma inkomst.¹²⁸ Även Paulin sluter sig till Pelins åsikt att skatteavtalet i en sådan situation inte är tillämpligt. I en artikel från år 2002 behandlar hon nämligen skatteavtalets tillämplighet i en situation då ett skattesubjekt till följd av internrättsliga bestämmelser inte anses ha hemvist i någon stat och således inte är obegränsat skattskyldig någonstans. Paulin konstaterar i denna bland annat att en person i en sådan situation inte omfattas av skatteavtalet eftersom detta förutsätter

¹²⁶ För närmre beskrivning av inskränkt skattskyldighet enligt spansk intern rätt, se avsnitt 2.1.2.2.

¹²⁷ Dahlberg M, *Internationell beskattning*, a.a., s. 245 f.

¹²⁸ Pelin L, *Internationell Skatterätt*, a.a. s. 97.

att personen ifråga är skattskyldig på grund av bosättning i någon av de avtalsslutande staterna. Hennes slutsats blir därför att vissa inkomster kan bli universellt skattefria om skattesubjektet efter utflyttning inte anses bosatt i någon av de berörda staterna eftersom skatteavtalet inte är tillämpligt. Hon ifrågasätter emellertid huruvida det verkligen är särskilt anmärkningsvärt att sådana situationer kan uppkomma och hänvisar till varje stats rätt att själv bestämma vilka inkomster som ska beskattas där och mot bakgrund av vilken anknytningsfaktor.¹²⁹

3.3 Skatteverkets förslag om exitbeskattning

Regler om exitbeskattning karaktäriseras av två omständigheter varav den förstnämnda är gemensam med den regelkategori som tioårsregeln tillhör. Exitskatteregler träffar inkomster som, vid avsaknad av det gränsöverskridande momentet, hade beskattats först vid en senare tidpunkt. Till skillnad från tioårsregeln inträffar emellertid beskattningstidpunkten omedelbart och ett beskattningskrav ställs i samband med utflyttningen.¹³⁰

I november år 2017 överlämnades som nämnts ett förslag om att ersätta gällande tioårsreglering med regler om exitskatt. I syfte att placera tioårsregeln i förhållande till detta förslag ska promemorian samt några av remissinstansernas yttranden redogöras för. Dessförinnan ska emellertid Europeiska kommissionens (hädanefter: Kommissionen) inställning till exitbeskattning kort redovisas.

3.3.1 Kommissionens uttalande om exitskatt

Med anledning av Lasteyrie-målet som redogjordes för i avsnitt 2.3.2.2 lade Europeiska kommissionen fram ett meddelande i vilket bland annat Lastey-

¹²⁹ Paulin I, ”Väsentlig anknytning till Sverige vid bosättning utomlands – sex regeringsrättsdomar”, *SvSKT*, 2002, s. 689-694, s. 293 f.

¹³⁰ Cejje K, *Utflyttningsbeskattning*, a.a., s. 46 f.

rie-målets påverkan på befintliga utflyttningskatteregler samt vad som krävs för att dessa ska vara förenliga med unionsrätten.¹³¹

Kommissionen inleder meddelandet med att konstatera att utflyttningsbeskattning som ställer krav på omedelbar skatteuppbörd under alla omständigheter är oförenliga med unionsrätten. Anledningen till det är att regler som föreskriver att utflyttande personer ska beskattas på bokföringsmässiga grunder medan personer som upprätthåller sin skatterättsliga hemvist i staten beskattas på realisationsbasis som utgångspunkt har en begränsande verkan på den fria rörligheten. Kommissionen hänvisar vidare till EU-domstolens bedömning i bland annat Lasteyrie-målet och konstaterar att detsamma gäller för utflyttningskatteregler som erbjuder möjlighet till uppskov med skatteuppbörden om villkoren för att erhålla detta är alltför betungande för den enskilde. Så är exempelvis fallet om den skattskyldige tvingas ställa säkerhet för skattefordran.¹³² Kommissionens samlade bedömning blir därför att en stat är fri att själv bestämma vilka inkomster som ska beskattas där och mot bakgrund av vilka anknytningsfaktorer, under förutsättning att de interna reglerna inte innebär omedelbar beskattning och att möjligheten att erhålla uppskov inte är förenad med ytterligare villkor.¹³³

Kommissionen kommenterar även utflyttningsbeskattningsreglernas förhållande till skatteavtal som är utformade med OECD:s modellavtal som förlaga. Av modellavtalets artikel 13 följer ju nämligen att det är i hemviststaten som vinst som uppkommit vid avyttring av aktier ska beskattas. För att utflyttningskatteregler ska få genomslag vid tillämpning av ingångna skatteavtal krävs det således att de avtalsslutande staterna anpassar avtalet. Kommissionen påpekade också att de länder som uppbär skatteintäkten innan utflyttningen äger rum, och följaktligen innan det gränsöverskridande moment som är en förutsättning för ett skatteavtals tillämplighet inträffar, inte får blunda för att eventuell dubbelbeskattning kan inträffa. För att undanröja denna föreslår Kommissionen bland annat att de interna utflytt-

¹³¹ Europeiska kommissionen, KOM(2006) 825 slutlig, *Meddelande från Kommissionen till Rådet, Europaparlamentet och Europeiska ekonomiska och sociala kommittén – Utflyttningsbeskattning och behovet av samordning av medlemsstaternas skattepolitik*, 2006-12-09, s. 3.

¹³² Europeiska kommissionen, KOM(2006) 825 slutlig, a.a., s. 3.

¹³³ Europeiska kommissionen, KOM(2006) 825 slutlig, a.a., s. 4.

ningsreglerna ska förenas med regler om avdrag för i utlandet betalda skatter.¹³⁴

3.3.2 Skatteverkets förslag om exitbeskattning

I november år 2017 överlämnade Skatteverket som bekant en promemoria avseende införandet av exitbeskattning i Sverige till Finansdepartementet vilken remitterades i december samma år. Förslaget pekade bland annat på flera brister beträffande den svenska interna tioårsregeln vilken tenderar att kringgås eller resultera tandlös i situationer då en person i samband med utlandsflytt upphör att ha skatterättslig hemvist i Sverige. För att råda bot på den bristande lagstiftningen föreslogs en alternativ reglering som skulle innebära ett slopande av tioårsregeln till förmån för exitbeskattning.¹³⁵ Skatteverket gjorde bedömningen att lagändringen skulle öka de årliga skatteintäkterna med cirka 1 miljard kronor.¹³⁶

Bland de omständigheter som lyfts upp i promemorian och som gör att tioårsregeln inte får någon effekt är att majoriteten av de skatteavtal som Sverige har ingått med andra skatteregler inte medger tioårsregelns tillämplighet. Detta antingen för att avtalet i sig begränsar den svenska beskattningsrätten i situationer då tioårsregeln annars hade varit tillämplig eller för att det endast tillåter beskattning av inkomster från svenska delägarrätter. Därutöver belyses också olika möjligheter att kringgå tioårsregelns tillämplighet, vilka bland annat innefattar att till underpris överlåta svenska företag till holdingbolag med säte i Cypern varifrån den skattskyldige i nästa steg kan bosätta sig på Malta och plocka ut vinsterna i form av utdelning.¹³⁷

För att komma till rätta med tioårsregelns bristande effektivitet anges att tre alternativ har övervägts; att förstärka, komplettera eller ersätta tioårsregeln med regler om utflyttningsbeskattning. Det konstateras emellertid att

¹³⁴ Europeiska kommissionen, KOM(2006) 825 slutlig, a.a., s. 4 f.

¹³⁵ Skatteverket, PM, *Exitbeskattning för fysiska personer: Beskattning av realiserade kapitalvinster som upparbetats i Sverige*, bilaga till dnr 202 467348-17/113, 2017-11-27.

¹³⁶ Skatteverkets pressmeddelande, 2017-11-29:

<https://www.skatteverket.se/omoss/press/pressmeddelanden/2017/2017/skatteverketlamnarfororslagomutflyttningskatt.5.b1014b415f3321c0de3fd3.html?q=utflyttningskatt> (hämtad: 2018-05-21).

¹³⁷ Skatteverket, PM, *Exitbeskattning för fysiska personer*, a.a., s. 54.

en ändring av tioårsregeln precis som tidigare gånger skulle få en väldigt begränsad effekt på grund av redan ingångna skatteavtal samt att en komplettering av redan existerande lagstiftning skulle resultera svåröverskådlig och komplicerad. Skatteverkets slutsats är därför att tioårsregeln helt bör skrotas till förmån för exitbeskattning. Detta i syfte att skydda den svenska skattebasen, förhindra skatteundandragande samt upprätthålla en välavvägd fördelning av olika länders beskattningsrätt.¹³⁸

I sin promemoria föreslår Skatteverket att en person som går från att vara obegränsat till begränsat skattskyldig i Sverige, eller vars hemviststat enligt ett gällande skatteavtal bestäms till en annan stat än Sverige, ska beskattas som om denne hade realiserat vissa inkomster dagen före utflyttningen.¹³⁹ Regeln ska emellertid begränsas till att endast omfatta skattesubjekt som varit obegränsat skattskyldiga i Sverige och inte haft hemvist i en annan medlemsstat under mer än fem av de tio föregående åren.¹⁴⁰ Med ”utflyttning” avses vidare den tidpunkt då den obegränsade skattskyldigheten i Sverige upphör alternativt när en annan stat blir att betrakta om hemviststat enligt ett gällande skatteavtal.¹⁴¹ För det fall en dubbelbeskattningssituation som inte undanröjs genom ett gällande skatteavtal riskerar att träffa den inkomst som utflyttningsbeskattats i Sverige, ska denna undanröjas genom att den i utlandet betalda skatten dras av från det svenska skatteanspråket.¹⁴² Skatteverket bedömer att detta upplägg motsvarar det som Europiska kommissionen föreslog i sitt meddelande från år 2006 och som den ansåg var förenligt med unionsrätten.¹⁴³

En person som åläggs att betala skatt i enlighet med exitskattereglerna kan beviljas anstånd med skattebetalningen fram tills inkomsterna faktiskt realiserats för det fall utflyttningsstaten tillhör EES eller har gjort en överenskommelse om informationsutbyte med Sverige.¹⁴⁴ Ett beviljande av anstånd ska föregås av en anståndsansökan i vilket skattesubjektet lämnar informat-

¹³⁸ Skatteverket, PM, *Exitbeskattning för fysiska personer*, a.a., s. 55 f.

¹³⁹ Skatteverket, PM, *Exitbeskattning för fysiska personer*, a.a., s. 56.

¹⁴⁰ Skatteverket, PM, *Exitbeskattning för fysiska personer*, a.a., s. 75.

¹⁴¹ Skatteverket, PM, *Exitbeskattning för fysiska personer*, a.a., s. 56 ff.

¹⁴² Skatteverket, PM, *Exitbeskattning för fysiska personer*, a.a., s. 138 ff.

¹⁴³ Skatteverket, PM, *Exitbeskattning för fysiska personer*, a.a., s. 60 f.

¹⁴⁴ Skatteverket, PM, *Exitbeskattning för fysiska personer*, a.a., s. 96 f.

ion om sin bostadsadress och skatteregistreringsnummer i det land till vilket utflyttningen har skett.¹⁴⁵ Anståndet ska upphöra bland annat om skattesubjektet realiserar den ifrågavarande inkomsten, tillgången förstörs och alltså inte längre utgör någon ekonomisk tillgång eller om skattesubjektet avlider.¹⁴⁶ Slutligen ska det skatteanspråk som uppkommer med anledning av exitskattereglerna, och för vilket anstånd med betalningen beviljats, vara evigt i den bemärkelsen att det inte bortfaller om skattesubjektet inte avyttrar tillgångarna innan en viss tid har förflutit. Detta eftersom lagstiftningen inte utgör en skatteflyktsregel utan en skatteregel som slår vakt om Sveriges skatteanspråk i egenskap av källstat.¹⁴⁷

3.3.3 Remissinstansernas kritik

Många av de remissinstanser som valde att yttra sig om förslaget om exitbeskattning hade en negativ inställning till dess förverkligande. En åsikt var bland annat att de föreslagna reglerna har ett problematiskt förhållande till unionsrätten. Föreningen Svenskar i Världen menar i sitt remissvar att den föreslagna lagstiftningen har ett bredare tillämpningsområde än nödvändigt då den inte bara träffar personer som flyttar utomlands av skatteskäl utan även skattebetalare som helt saknar sådana avsikter.¹⁴⁸ Denna uppfattning delas också av Juridiska fakultetsstyrelsen vid Lunds Universitet som påpekar att förslaget i sin nuvarande utformning träffar även legitima utflyttningar vilket delvis beror på att skatteanspråket är evigt och inte tidsbegränsat.¹⁴⁹ Slutligen anser även FAR att förslaget är för långtgående eftersom en utflyttningsbeskattning endast bör omfatta skatteflyktsituationer och inte generellt utsträcka den svenska beskattningsrätten.¹⁵⁰

NSD ställer sig också kritiskt till förslaget och pekar bland annat på att det svenska förslaget är mycket mer omfattande i förhållande till andra staters

¹⁴⁵ Skatteverket, PM, *Exitbeskattning för fysiska personer*, a.a., s. 102.

¹⁴⁶ Skatteverket, PM, *Exitbeskattning för fysiska personer*, a.a., s. 114.

¹⁴⁷ Skatteverket, PM, *Exitbeskattning för fysiska personer*, a.a., s. 79 f.

¹⁴⁸ Remissyttrande, Svenskar i Världen, ”Remissyttrande avseende Skatteverkets promemoria ”Exitbeskattning för fysiska personer”, 2018-03-01, s. 1 f.

¹⁴⁹ Remissyttrande, Juridiska fakultetsstyrelsen vid Lunds Universitet, ”Remiss: Skatteverkets promemoria Exitbeskattning för fysiska personer”, 2018-02-20, s. 1 f.

¹⁵⁰ Remissyttrande, FAR, ”Exitbeskattning för fysiska personer”, 2018-03-01, s. 4 f.

utflyttningsbeskattning. Det är i andra länder nämligen vanligt förekommande att skatteanspråket begränsas, antingen i tid eller avseende beloppet. NSD sluter sig också till tidigare nämnda uppfattning att den föreslagna lagstiftningen är alltför långtgående i förhållande till vad som är förenligt med unionsrätten.¹⁵¹

Slutligen kritiserar Föreningen Svenskar i Världen också reglerna för att vara oklara beträffande när ett skattesubjekts skattskyldighet inträder. Detta eftersom tidpunkten i vissa situationer är när personen ifråga bedöms ha sin hemvist i en annan stat genom ett tillämpligt skatteavtal. Enligt föreningen brister reglerna i detta avseende både vad gäller rättssäkerhet och förutsebarhet.¹⁵²

¹⁵¹ Remissyttrande, NSD, ”Remiss av Skatteverkets promemoria Exitbeskattning för fysiska personer”, 2018-02-27, s. 4 f.

¹⁵² Remissyttrande, Svenskar i Världen, a.a., s. 3.

4 Analys

Uppsatsens syfte har genomgående varit att undersöka tillämpningen av tioårsregeln i det specifika fallet då ett skattesubjekt flyttar från Sverige till Spanien. En särskilt viktig del i nämnda syfte har varit att analysera tillämpningen av tioårsregeln och huruvida den uppfyller sitt syfte i nyss beskrivna situation samt att, mot bakgrund av förslaget om exitbeskattning, belysa skatterättsliga utmaningar som införandet av ett alternativ till tioårsregeln skulle kunna möta. Analysen har, mot bakgrund av syftets utformning delats in i två delar varav den första behandlar tioårsregelns genomslag då en person flyttar från Sverige till Spanien. Analysens andra del behandlar därefter, i förhållande till förslaget om exitbeskattning, de skatterättsliga utmaningar som införandet av ett förslag till tioårsregeln skulle komma att stå inför.

4.1 Tioårsregelns genomslag vid utflyttning till Spanien

Tioårsregeln infördes i svensk rätt år 1983 med det uttalade syftet att i enlighet med källstatsprincipen tillförsäkra Sverige beskattningsrätten för vissa kapitalvinster då skattesubjektet flyttar sin skatterättsliga hemvist utomlands. Regeln beskrevs vid tidpunkten som ett internrättsligt komplement till det internationella samarbetet mot skatteflykt som bedrevs parallellt tillsammans med andra länder.

I förhållande till uppsatsens uttalade syfte att undersöka vilka effekter tioårsregeln får när ett skattesubjekt flyttar från Sverige till Spanien går det att särskilja tre typsituationer. *Det första fallet* berör den situationen att ett skattesubjekt efter utflyttning fortsätter att ha sin skatterättsliga hemvist i Sverige enligt såväl svensk intern rätt som enligt det svensk-spanska skatteavtalet. Vidare avser *det andra fallet* typsituationen då skattesubjektet enligt svensk intern rätt upphör att vara obegränsat skattskyldig här och efter utflyttningen erhåller skatterättslig hemvist i Spanien. Slutligen berör *det*

tredje fallet den situationen att skattesubjektet upphör att vara obegränsat skattskyldig i Sverige utan att bli oinskränkt skattskyldig i Spanien.

Tioårsregeln föreskriver en skattskyldighet avseende vissa kapitalvinster för personer som är begränsat skattskyldiga i Sverige. Den första typsituationen, då en person efter utflyttning fortfarande anses obegränsat skattskyldig här, befinner sig således utanför tioårsregelns tillämpningsområde och visar på ett tillfälle då Sverige och Spanien har konkurrerande skatteanspråk vilka båda vilar på hemvistprincipen. Vilken stats skatteanspråk som ska få företräde måste således göras genom att tillämpa det svensk-spanska skatteavtalet vilket pekar ut vilken stat som *vid tillämpningen av avtalet* utgör hemviststat. Så som artikel 13(4) i det svensk-spanska skatteavtalet är utformad kommer denna stat att tillskrivas den exklusiva beskattningsrätten för kapitalvinsten vid avyttring av delägaraktier.

Det andra typfallet ligger vidare inom tioårsregelns tillämpningsområde men torde vara den situation som oftast hänvisas till för att belysa tioårsregelns otillräcklighet. Typfallet avser den situation då Sverige enligt intern lagstiftning anser att ett skattesubjekt efter utflyttning har upphört att vara obegränsat skattskyldig här men mot bakgrund av källstatsprincipen ska skatta för vinster som uppkommer i samband med avyttring av vissa finansiella instrument. På motsvarande sätt bedöms skattesubjektet ha erhållit skatterättslig hemvist i Spanien mot bakgrund av landets nationella skattelagstiftning, vilken således föreskriver att samtliga personens inkomster ska beskattas där. Återigen blir resultatet vid tillämpningen av det svensk-spanska skatteavtalet att det svenska skatteanspråket får stå tillbaka till förmån för det spanska. Detta eftersom artikel 13(4) föreskriver att samtliga kapitalvinster som har uppkommit vid försäljning av värdepapper ska beskattas i hemviststaten.

Den tredje typsituationen förefaller emellertid, enligt min åsikt, betydligt mer intressant ur ett tillämpningsperspektiv. Ett skattesubjekt som flyttar ifrån Sverige och som i samband med det upphör att vara bosatt i Sverige, stadigvarande vistas här eller ha väsentlig anknytning hit blir begränsat skattskyldig här. För det fall personen inte omedelbart får kärnan för sina ekonomiska intressen och aktiviteter i Spanien dröjer det även 183 dagar

innan hon eller han blir oinskränkt skattskyldig där. Det är denna situation som i vissa sammanhang refereras till som det spanska fönstret, innebärande att en person inte är obegränsat skattskyldig i varken Sverige eller Spanien. Att detta scenario kan inträffa går bland annat att finna stöd för i 2002 års fall där HFD konstaterade att klassificeringen av en person som begränsat skattskyldig i Sverige inte hindras av att vederbörande ännu inte blivit obegränsat skattskyldig i den andra staten. Detta eftersom motsatsen skulle leda till att den svenska lagtolkningen skulle bli beroende av en särskild prövning enligt utländsk rätt.

I doktrinen har vidare skatteavtals tillämplighet i situationer då en person inte anses ha skatterättslig hemvist i något av de avtalsslutande länderna berörts. Dahlberg går tillbaka till dubbelbeskattningsavtalens primära syfte vilket är att undanröja dubbelbeskattning och menar att ett skatteavtals tillämplighet är beroende av att skattesubjektet har skatterättslig hemvist i åtminstone en av de avtalsslutande staterna. Även Pelin anser att det inte finns någon anledning att vända sig till ett ingånget skatteavtal för det fall det inte finns några konkurrerande skatteanspråk. Slutligen anser också Paulin att det finns situationer då ett skattesubjekt enligt berörda staters interna rätt inte anses ha skatterättslig hemvist någonstans vilket i vissa situationer kan resultera i att en inkomst utsätts för dubbel icke-beskattning. Hon menar vidare att detta ”fenomen” egentligen inte är särskilt anmärkningsvärt eftersom det är upp till varje stat att själv utforma sina skatteanspråk.

Vad gäller det tredje typfallet torde utfallet följaktligen bli att det svensk-spanska skatteavtalet inte är tillämbart. Detta beror delvis på att det av den skatterättsliga metoden följer att det före appliceringen av berört skatteavtal måste konstateras att det föreligger ett konkurrerande skatteanspråk enligt de avtalsslutande staternas interna rätt. I det tredje typfallet föreligger det ingen dubbelbeskattningsituation eftersom en i Spanien inskränkt skattskyldig endast är skyldig att skatta för inkomster i enlighet med källstatsprincipen.

Ytterligare en omständighet som enligt min mening talar emot att det svensk-spanska skatteavtalet borde vara tillämpligt är den princip som följer av den gyllene regeln. Som framkommit av redogörelsen för det skatterätts-

liga hemvistbegreppet i 3:3 IL är kraven på att inte längre klassas som obegränsat skattskyldig i Sverige förhållandevis högt ställda. Det krävs med andra ord att det föreligger väldigt få anknytningsmoment för att en person som tidigare haft skatterättslig hemvist i Sverige istället ska ses som begränsat skattskyldig här. Det förefaller därför inte otroligt att Spanien, om det svensk-spanska skatteavtalet trots allt skulle appliceras på det tredje typfallet, skulle anses vara skattesubjektets hemviststat och alltså tillskrivas beskattningsrätten. Eftersom den spanska interna rätten emellertid inte föreskriver något skatteanspråk i denna situation skulle en beskattning från spanskt håll innebära en utvidgning av beskattningsrätten, vilket skulle stå i strid med den gyllene regeln.

Slutsatsen i det tredje typfallet torde därför bli att frånvaron av dubbla skatteanspråk gör att det svensk-spanska skatteavtalet inte går att tillämpa. Mot bakgrund av det finns det därför inget hinder mot att tillämpa tioårsregeln i denna situation.

Sammanfattningsvis är tioårsregelns genomslag efter utflyttning till Spanien begränsad till det tredje typfallet, det vill säga situationer då skattesubjektet ännu inte har erhållit skatterättslig hemvist i Spanien. Skatterättslig hemvist i Spanien erhålls, om inte tidigare, efter 183 dagars sammanhängande vistelse på spanskt territorium. Det innebär vidare att tioårsregelns tillämplighet inte bara är kraftigt begränsad vad gäller de situationer då den får effekt utan även gällande den tidsperiod som den kan aktualiseras i dessa situationer.

4.2 Förslaget om utflyttningsbeskattning

De skäl som lades fram i samband med Skatteverkets förslag om att ersätta tioårsregeln med regler om exitbeskattning var att skydda den svenska skattebasen, förhindra skatteundandragande samt upprätthålla en välavvägd fördelning av olika länders beskattningsrätt. Skatteverket anförde emellertid att dess målsättning inte hade varit att lägga fram ett förslag om en ny skatteflyktslagstiftning utan föreslå en lagändring för att generellt slå vakt om Sveriges skatteanspråk i egenskap av källstat.

Förslaget är problematiskt ur ett EU-rättsligt perspektiv. Till att börja med har Kommissionen i ett meddelande från år 2006 uttalat att även om en stat är fri att själv reglera vilka skatteanspråk som ska följa av den interna rätten så utgör utflyttningsbeskattning som utgångspunkt ett hinder för den fria rörligheten. Sådana regler kan emellertid anpassas genom att erbjuda en möjlighet till uppskov utan krav på uppfyllande av ytterligare villkor.

Trots att Skatteverket ämnat presentera ett förslag som generellt ska slå vakt om Sveriges beskattningsrätt i egenskap av källstat så förefaller de bakomliggande syftena – att skydda den svenska skattebasen, förhindra skatteundandragande samt upprätthålla en välavvägd fördelning av olika länders beskattningsrätt – påminna väldigt mycket om de grunder som varit föremål för EU-domstolens prövning ett flertal gånger. Av de mål som redogjorts för i denna uppsats framgår att EU-domstolen i sådana situationer bedömer reglernas förenlighet med gemenskapsrätten genom det så kallade *rule of reason*-testet. Av det följer att en skatteregel som per definition utgör ett hinder för den fria rörligheten måste vara ändamålsenlig och proportionerlig för att kunna rättfärdigas. Skatteverket har som sagt själv angett att reglernas träffbild ämnar vara generell och inte enbart omfatta skatteflyktsituationer. Det är vidare just denna generella träffbild som kritiserats av flera remissinstanser. Den slutsats som borde kunna dras avseende Skatteverkets förslag är därför att regeln är för långtgående för att anses proportionerlig i förhållande till unionsrätten.

Enligt förslaget skulle den svenska utflyttningskatten uppbäras dagen innan utflyttningen. Ett sådant tillvägagångssätt skulle, vilket även konstaterats av Kommissionen, föranleda att skatteanspråket inte faller inom gällande skatteavtals tillämpningsområde. En sådan modell torde därför få ett större genomslag än tioårsregeln vars huvudsakliga problem är bristande effektivitet till följd av tillämpliga skatteavtal.

Sammanfattningsvis kan därför sägas att det inte är otänkbart att utflyttningskatteregler skulle kunna få ett effektivare genomslag än tioårsregeln för det fall utflyttningskatten skulle uppbäras före utflyttningen. Detta eftersom skatteavtalen inte begränsar utflyttningsreglernas genomslag i samma utsträckning. Det krävs emellertid att ett lagförslag som är betydligt

mindre långtgående än det senast framlagda utarbetas för att reglerna ska vara förenliga med unionsrätten.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Prop. 1982/83:144 om utvidgning av skattskyldigheten i Sverige för aktievinster, m.m.

Prop. 1984/85:175 om nya bosättningsregler i skattelagstiftningen samt nya regler vid beskattning av lön vid utlandstjänstgöring.

Prop. 2007/08:12 Vissa kapitalskattefrågor.

Skatteverket, PM, *Exitbeskattning för fysiska personer: Beskattning av orealiserade kapitalvinster som upparbetats i Sverige*, bilaga till dnr 202 467348-17/113, 2017-11-27.

Litteratur

Aldén, Stefan, *Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten: med särskild inriktning på förhållandet mellan olika grunder för beskattning av dolda vinstöverföringar till utlandet*, Nerenius & Santéus, Stockholm, 1998.

Cejie, Katia, *Den utsträckta hemvistprincipen: reglerna om väsentlig anknytning*, 1 uppl., Iustus, Uppsala, 2015.

Cejie, Katia, *Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar: en skattevetenskaplig studie i internationell personbeskattning med fokus på skatteavtals- och EU-rättsliga problem*, Uppsala, 2010.

Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning*, 4 uppl., Studentlitteratur, Lund, 2014.

Hilling, Maria, *Skatteavtal och generalklausuler: Ett komparativt perspektiv*, 1 uppl., Wolters Kluwer, Polen, 2016.

Kleineman, Jan, "Rättsdogmatisk metod", i Korling, Fredrik & Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk metodlära*, 1 uppl., Studentlitteratur, Lund, 2013.

Lindencrona, Gustaf, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 1 uppl., Juristförlaget, Stockholm, 1994.

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer & Simon-Almendal, Teresa, *Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt – Del 2*, 16 uppl., Studentlitteratur, Lund, 2017.

Pelin, Lars., *Internationell skatterätt: I ett svenskt perspektiv*, 5 uppl., Studentlitteratur, Lund, 2011.

Rohatgi, Roy, *Basic international taxation*, Kluwer, London, 2002.

Ståhl, Kristina, Persson Österman, Roger, Hilling, Maria & Öberg, Jesper, *EU-skatterätt*, 3 uppl., Iustus, Uppsala, 2011.

Artiklar

Grant Hap, Adrián, "Spain - Individual Taxation", *Country Surveys IBFD*, 2018-02-01.

Paulin I, "Väsentlig anknytning till Sverige vid bosättning utomlands – sex regeringsrättsdomar", *Svensk Skattetidning*, 2002, s. 689-694.

Påhlsson, Robert, "Skatteverkets styr signaler – en ny blomma i regelrabatten", *Skattenytt*, 2006, s. 401.

Sachdeva, Sachin, "Interaction between the Monist and the Dualist Tax Systems: A Cause (of Double Taxation) Less Obvious", *Intertax*, 2013, vol. 41:5, s. 313-318.

Sachdeva, Sachin, "Tax Treaty Overrides: A Comparative Study of the Monist and the Dualist Approaches", *Intertax*, 2013, vol. 41:4, s. 180-207.

Spanska publikationer

La Constitución Española de 1978:

<https://www.boe.es/legislacion/documentos/ConstitucionCASTELLANO.pdf> (hämtad: 2018-04-30).

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio:

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764> (hämtad: 2018-05-10).

Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, uppdaterad 2015-07-15: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4527> (hämtad: 2018-05-11).

Internationella publikationer

Boström, Kerstin & Tyllström, Rolf, *Interpretation of double taxation conventions – Sweden*, IFA Cahiers, 1993, s. 559-572.

OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, 2017: http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en (hämtad: 2018-04-30).

Europeiska kommissionen, KOM(2006) 825 slutlig, *Meddelande från Kommissionen till Rådet, Europaparlamentet och Europeiska ekonomiska och sociala kommittén – Utflyttningsbeskattning och behovet av samordning av medlemsstaternas skattepolitik*, Bryssel, 2006-12-09: <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2006/SV/1-2006-825-SV-F1-1.Pdf> (hämtad: 2018-05-20).

Lagkommentarer

Baekkevold, Arne, kommentar till Inkomstskattelag (1999:229) 3 kap. 3 §, Karnov 2018-01-01 (hämtad: 2018-05-06).

Andersson, Mari, Saldén Enérus, Anita & Tivéus, Ulf, kommentar till Inkomstskattelag (1999:229) 3 kap. 17 §, Zeteo 2018-04-17 (hämtad: 2018-05-09).

Övriga källor

Andersson, Magdalena, ”Vi skrotar exitskatten”, *Dagens Industri*, 2018-03-25: <https://www.di.se/debatt/magdalena-andersson-vi-skrotar-exitskatten/> (hämtad: 2018-05-17).

Nationalencyklopedin, Spansk-svensk/Svensk-spansk digital ordbok, uppslagsord ”el Boletín Oficial del Estado”:
<https://ne.ord.se/ordbok/spanska/es/s/%C3%B6k/el%20Bolet%20Oficial%20del%20Estado> (hämtad: 2018-05-01).

Remissyttrande, FAR, ”Exitbeskattning för fysiska personer”, 2018-03-01.

Remissyttrande, Juridiska fakultetsstyrelsen vid Lunds Universitet, ”Remiss: Skatteverkets promemoria Exitbeskattning för fysiska personer”, 2018-02-20.

Remissyttrande, NSD, ”Remiss av Skatteverkets promemoria Exitbeskattning för fysiska personer”, 2018-02-27.

Remissyttrande, Svenskar i Världen, ”Remissyttrande avseende Skatteverkets promemoria ”Exitbeskattning för fysiska personer”, 2018-03-01.

Skatteverkets pressmeddelande, 2017-11-29:
<https://www.skatteverket.se/omoss/press/pressmeddelanden/2017/2017/skatteverketlamnarforslagomutflyttnings-skatt.5.b1014b415f3321c0de3fd3.html?q=utflyttnings-skatt> (hämtad: 2018-05-21).

Skatteverkets ställningstagande, dnr. 131 656725-05/111, *Folkbokföringens betydelse för begreppet bosatt i Sverige i 3 kap. 3 § IL*, 2005-12-05.

Statistiska Centralbyrån, BE0101, ”Kvalitetsdeklaration – Befolkningsstatistik”, version 1, 2018-02-21.

Statistiska Centralbyrån, ”Om SCB”: <https://www.scb.se/om-scb/> (hämtad: 2018-04-08).

Statistiska Centralbyrån, Utvandringar efter ut-/inflyttningslagn och år, 2017: <http://www.statistikdatabasen.scb.se/sq/49054> (hämtad: 2018-04-09).

Svenskar i Världen: <http://www.sviv.se/blog/2015/06/660-000-svenskar-bor-utomlands/> (2018-04-09).

Svenskar i Världen, ”Kartläggning av utlandssvenskar 2015”, 2015.

Wennertorp, Bo, ”Skatteregler vid flytt från Sverige till Spanien”, *en Sueco*: <https://ensueco.com/juridik-finans/38-juridik-finans/3016-skatteregler-vid-flytt-fran-sverige-till-spanien> (hämtad: 2018-05-11).

Rättsfallsförteckning

Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 1996 ref. 84
RÅ 1997 ref. 25
RÅ 2002 not. 210
RÅ 2004 not. 215
RÅ 2008 ref. 16
RÅ 2008 ref. 24
RÅ 2009 not. 82
RÅ 2009 not. 83
RÅ 2010 ref. 112

EU-domstolen

C-9/02
C-55/94
C-436/00
C-513/03

Bilaga A

3 kap. 19 § IL – Tioårsregeln

Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig för kapitalvinst på sådana tillgångar och förpliktelser som avses i andra stycket, om han vid något tillfälle under det kalenderår då avyttringen sker eller under de föregående tio kalenderåren har varit bosatt i Sverige eller stadigvarande vistats här.

Skattskyldigheten gäller oavsett i vilket inkomstslag kapitalvinsten ska tas upp. Skattskyldigheten gäller också belopp som motsvarar en kapitalvinst och som enligt 51 kap. 3 och 4 §§ ska tas upp i inkomstlaget näringsverksamhet. Skattskyldigheten enligt första stycket omfattar delägarätter enligt 48 kap. 2 §, andelar i svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer. Skattskyldigheten omfattar dock inte

- 1. andelar i värdepappersfonder och specialfonder, eller
- 2. delägarätter som förvaras på ett investeringssparkonto, förutom tillgångar som avses i 42 kap. 38 §.

Undantaget från skattskyldighet i andra stycket 2 gäller inte kapitalvinster på andra delägarätter än andelar i värdepappersfonder eller specialfonder som anses ha avyttrats enligt 44 kap. 8 a §.

Vid tillämpningen av denna paragraf gäller att

- 1. delägarätter som getts ut av ett utländskt företag eller andelar i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person bara omfattas om de förvärvats under tiden som den skattskyldige har varit obegränsat skattskyldig i Sverige, och
- 2. delägarätter och andelar som har ersatt delägarätter eller andelar som avses i 1 ska anses förvärvade vid samma tidpunkt som det ursprungliga förvärvet.

Vad som sägs i fjärde stycket tillämpas inte i fråga om delägarätter som getts ut av ett utländskt företag eller andelar i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som har ersatt svenska delägarätter och andelar i svenska handelsbolag.