



Handelshögskolan  
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

Juridiska institutionen  
Handelshögskolan vid  
Göteborgs universitet

## Tioårsregelns, 3 kap 19§ inkomstskattelagen, existens i svensk rätt

- Är regeln begränsad av skatteavtal?
- Är regeln förenlig med de fria rörligheterna i EUF-fördraget?

Programmet för juris kandidatexamen  
Examensarbete, 30 högskolepoäng  
Skatterätt  
HT 2009

Författare: Anna Svanberg

Handledare: Professor Robert Pålsson

# Innehållsförteckning

<b>FÖRKORTNINGAR</b> .....	<b>3</b>
<b>1. INLEDNING</b> .....	<b>4</b>
1.1 ÄMNESPRESENTATION .....	4
1.2 SYFTE OCH PROBLEMFÖRMULERING .....	5
1.3 METOD .....	5
1.4 AVGRÄNSNINGAR OCH DISPOSITION .....	5
<b>2. 3:19 IL - TIOÅRSREGELN</b> .....	<b>7</b>
2.1 INLEDNING.....	7
2.2 BAKGRUND.....	8
2.2.1 <i>X och Y-målet, C-436/00</i> .....	8
2.3 NYA LYDELSEN AV 3:19 IL.....	10
2.4 HAR TIOÅRSREGELN EN FRAMTID I SVENSK INTERN RÄTT? .....	12
<b>3. FÖRHÅLLET MELLAN 3:19 IL OCH SKATTEAVTAL</b> .....	<b>15</b>
3.1 INLEDNING.....	15
3.2 PRINCIPER FÖR UTTAG AV SKATT.....	15
3.3 TOLKNING AV SKATTEAVTAL .....	16
3.4 SKATTEAVTALENS FÖRHÅLLANDE TILL SVENSK INTERN RÄTT .....	18
3.4.1 <i>RA 2008 ref 24, OMX-målet</i> .....	18
3.4.2 <i>Uppkommen kritik mot RA 2008 ref 24</i> .....	20
3.4.3 <i>Konsekvenserna av RA 2008 ref 24 för tioårsregeln i 3:19 IL</i> .....	22
3.5 TIOÅRSREGELN I SKATTEAVTAL .....	25
3.5.1 <i>Sveriges skatteavtal</i> .....	25
3.5.1.1 <i>Storbritannien och Nordirland</i> .....	26
3.5.1.2 <i>De nordiska länderna</i> .....	26
3.5.1.3 <i>Grekland</i> .....	27
3.5.1.4 <i>Amerikas Förenta Stater</i> .....	27
3.5.1.5 <i>Frankrike</i> .....	27
3.5.1.6 <i>Portugal</i> .....	27
3.5.1.7 <i>Thailand</i> .....	27
3.5.2 <i>Sammanfattning avseende artikel 13 i Sveriges skatteavtal</i> .....	28
<b>4. FÖRHÅLLET MELLAN 3:19 IL OCH EU-RÄTTEN</b> .....	<b>30</b>
4.1 INLEDNING.....	30
4.2 EG-SKATTERÄTT .....	30
4.3 BEGRÄNSNINGAR I DEN FRIA RÖRLIGHETEN. DISKRIMINERING ELLER RESTRIKTION?.....	32
4.3.1 <i>Rättfärdigande av hinder i den fria rörligheten</i> .....	32
4.3.2 <i>Rättfärdigande grunder från EU-domstolen</i> .....	33
4.3.2.1 <i>Skatteflykt</i> .....	33
4.3.2.2 <i>Fördelning av skattebaser/territorialitetsprincipen</i> .....	34
4.3.2.3 <i>Effektiv skattekontroll</i> .....	34
4.3.2.4 <i>Skattesystemets inre sammanhang</i> .....	35
4.4 EU-RÄTTENS FÖRHÅLLANDE TILL SKATTEAVTALEN.....	35
<b>5. EXITBESKATTNING</b> .....	<b>37</b>
5.1 BEGREPPET EXITSKATT.....	37
5.2 SVENSK EXITSKATT .....	38
5.3 EU-DOMSTOLENS PRAXIS OM EXITBESKATTNING .....	39
5.3.1 <i>Lasteyrie du Saillant, C-9/02</i> .....	39
5.3.2 <i>N, C-470/04</i> .....	40

5.3.3 <i>X och Y-målet, C-436/00</i> .....	42
5.3.4 <i>Sammanfattning avseende EUD:s praxis om exitbeskattning</i> .....	42
5.4 FÖRHÅLLET MELLAN EXITBESKATTNING OCH SKATTEAVTAL. HUR GENOMFÖRS EN EXITBESKATTNING PRAKTISKT?.....	43
<b>6. ANALYS</b> .....	<b>46</b>
6.1 ÄR 3:19 IL EN EXITSKATT? .....	46
6.2 PÅ VILKEN GRUND HÄVDAR SVERIGE RÄTT ATT TA UT SKATT ENLIGT 3:19 IL?.....	46
6.3 ÄR DEN SVENSKA TIOÅRSREGELN I 3:19 IL FÖRENLIG MED EU-RÄTTEN?.....	47
6.4 TIOÅRSREGELNS SLAGKRAFT.....	49
6.5 ALTERNATIV TILL TIOÅRSREGELN I 3:19 IL .....	50
<b>KÄLLFÖRTECKNING</b> .....	<b>52</b>

## Förkortningar

AvrL	Lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt
CFC	Controlled Foreign Company
IL	Inkomstskattelagen
EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EU	Europeiska unionen
EGD	Europeiska gemenskapernas domstol
EUD	Europiska unionens domstol
EUF-fördraget	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
OECD	Organisation for Economic Co-Operation and Development
Prop.	Proposition
RF	Regeringsformen (1974:152)
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SKV	Skatteverket
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
SvSkT	Svensk Skattetidning

# 1. Inledning

## 1.1 Ämnespresentation

Svensk skatterätt har genomgått stora förändringar de senaste decennierna. En bidragande orsak till det är Sveriges internationella åtagande, främst medlemskapet i EU. I en tid när det är väldigt enkelt att flytta mellan stater behövs regler inte bara för hur problemet med juridisk dubbelbeskattning ska lösas utan även för hur staterna skall hindra att de förlorar skatteintäkter p.g.a. skatteflykt. Medlemsstaterna har överlåtit en del av sitt beslutsfattande till EU och en omfattande harmonisering har skett på vissa områden. Det innebär att medlemsstaterna har avstått en del av sin suveränitet till förmån för gemenskapen. Området för den direkta beskattningen är dock inte harmoniserad.

Tioårsregeln infördes för att Sverige ville skydda sitt skatteanspråk och förhindra skatteflykt. Genom tioårsregeln så tillförsäkras Sverige skatt på kapitalvinster på andelar som en begränsat skattskyldig person erhåller, dvs. en person som inte längre är bosatt i Sverige, stadigvarande vistas eller har väsentlig anknytning hit. Förutsättningen är att den skattskyldige någon gång under de tio åren som föregick försäljningen hade hemvist i Sverige. Tioårsregeln infördes i svensk rätt 1983 och har reviderats genom åren främst p.g.a. praxis från EU-domstolen. Efter X och Y-målet, C-436/00, ansåg regeringen att tioårsregeln hade tappat sin effektivitet och för att den svenska skattebasen inte skulle urholkas, utvidgades tioårsregeln till att gälla även utländska aktier. X och Y-målet medförde dessutom att Sverige var tvungen att ändra reglerna i 53 kap. IL så att ett uppskov kunde ges även vid en underprisöverlåtelse till utländska företag inom EES, så som gällde om mottagaren var ett svenskt företag. De tidigare reglerna var i strid med EU-rätten.<sup>1</sup> En ytterligare konsekvens av domen för svensk rätt är att det inte längre är möjligt att låna från en utländsk juridisk person utan att beskattning utlöses.<sup>2</sup> Syftet med regeln är att förhindra en ofta förekommande skatteplanering.

Vid en tillämpning av tioårsregeln kommer den ofta i konflikt med motsvarande krav på beskattning från den stat dit den skattskyldige har flyttat. Följderna av en dubbelbeskattning skulle bli katastrofal för den skattskyldige och för att undvika det ingår staterna skatteavtal där beskattningsanspråken fördelas. Problemet för Sverige är att skatteavtalen ofta har begränsat tioårsregeln, då det är hemviststaten som erhåller beskattningsrätten för kapitalvinster på aktier. Detta har varit den rådande uppfattningen i många år. 2008 kom en dom<sup>3</sup> från Regeringsrätten där den konstaterade att en svensk intern regel, i det fallet CFC-lagstiftningen, kunde ges företräde framför ett skatteavtal. Domen har upprört mycket känslor bland kunniga inom skatterätten och frågan är om även andra svenska interna regler kan ges företräde framför ett skatteavtal?

---

<sup>1</sup> Prop. 2007/08:12 s. 1

<sup>2</sup> Prop. 2009/10:12

<sup>3</sup> 2008 ref 24, OMX-målet

## 1.2 Syfte och problemformulering

Uppsatsens övergripande syfte är att redogöra för tioårsregelns existens i svensk rätt, med fokus på om den svenska regeln i 3:19 IL är begränsad av skatteavtal och om den är förenlig med EU-rätten<sup>4</sup>. För att komma fram till detta kommer både intern rätt, skatteavtalsrätt och EU-rätt att granskas. Jag kommer redogöra för den svenska regeln i 3:19 IL och undersöka vilka rekvisit som krävs för att regeln skall vara tillämplig för att sedan diskutera om den är förenlig med EU-rätten. Vidare syftar min uppsats till att undersöka på vilken grund som Sverige hävdar rätt att ta ut skatt på utflyttade personer.

För att kunna svara på mitt syfte så kommer jag att söka svar på ett antal frågeställningar. Vilken påverkan har EU-rätten på den svenska interna skatterätten? Är tioårsregeln i 3:19 IL en exitskatt och kan man i så fall rättfärdiga den? Kan tioårsregeln ges företräde framför skatteavtalen och i så fall på vilka grunder? Är det en regel som är effektiv och som bör finnas kvar eller finns det något bättre sätt att förhindra att Sverige tappar en del av sin skattebas?

## 1.3 Metod

I uppsatsen används en traditionell juridisk metod. För att svara på mitt syfte har jag således använt mig av lagtext, förarbeten, rättspraxis och doktrin. Eftersom EU-rätten är överordnad svensk rätt på många områden har jag undersökt en del avgöranden från EU-domstolen<sup>5</sup> som har varit av betydelse samt en del artiklar i EUF-fördraget<sup>6</sup>. Dessutom har jag studerat en del skatteavtal då dubbelbeskattning kan uppkomma när Sverige tillämpar 3:19 IL. I skatteavtalen har jag främst fokuserat på artikel 13 om realisationsvinst. Inom detta område är OECD:s modellavtal av stort värde. Jag har även använt mig av kommentarerna till modellavtalet.

Vidare har jag sökt ledning i propositioner och SOU när det gäller den svenska rätten. Även Skatteverkets ställningstagande och förhandsbesked från Skatterättsnämnden har studerats. Jag har också använt mig av en del artiklar från Skattenytt, Svensk Skattetidning och Intertax.

## 1.4 Avgränsningar och disposition

Exitskatter är ett brett område och i Sverige finns det ett antal olika sådana företeelser. Då mitt syfte är att undersöka tioårsregeln i 3:19 IL kommer jag att fokusera på den och inte i någon större omfattning behandla de specifika exitskatter som finns i Sverige. Jag kommer begränsa uppsatsen till att undersöka om exitskatter i sig är accepterade och på frågan om 3:19 IL är en exitskatt. Jag kommer inte att gå igenom tioårsregeln i detalj och beskriva varje del utan mer konstatera och förklara vilka rekvisit som skall vara uppfyllda för att regeln skall vara tillämplig. Jag tar mer fokus på vilka konsekvenser det får om den är tillämplig.

---

<sup>4</sup> Tidigare EG-rätten. Efter Lissabonfördraget ändrades benämningen till EU-rätt.

<sup>5</sup> Efter Lissabonfördraget har EG-domstolen bytt namn till EU-domstolen

<sup>6</sup> Efter Lissabonfördraget har EUF-fördraget ersatt det gamla EG-fördraget

I uppsatsens andra kapitel kommer jag redogöra för tioårsregeln. Jag kommer beskriva hur tioårsregeln är uppbyggd, när den kan tillämpas och utvecklingen av regeln i svensk rätt fram tills idag.

I det tredje kapitlet behandlas förhållandet mellan tioårsregeln och skatteavtal. Jag kommer undersöka vad tioårsregeln har för genomslag i vissa utvalda skatteavtal. Jag skall även försöka utreda om skatteavtalen medför en begränsning på den svenska regeln.

Kapitel fyra syftar till att beskriva förhållandet mellan tioårsregeln och EU-rätten. Där kommer jag redogöra för vilken påverkan medlemskapet i EU har för svenska skatteregler. Jag skall också undersöka vilka rättfärdigande grunder som kan accepteras när en nationell regel begränsar den fria rörligheten.

I det femte kapitlet förklaras begreppet exitbeskattning och vad det har för likhet med tioårsregeln. Vidare kommer jag att beskriva den praxis som finns på området från EU-domstolen. Jag kommer även utreda förhållandet mellan exitbeskattning och skatteavtal i detta kapitel.

Till sist avslutas uppsatsen i kapitel sex med en analys. I kapitlet kommer svar att försöka ges på uppsatsens syfte och frågeställningar.

## 2. 3:19 IL - Tioårsregeln

### 2.1 Inledning

Lagstiftarna har försökt att motverka skatteundandragande och ett led i detta är införandet av tioårsregeln i 3:19 IL. Enligt tioårsregeln är en begränsat skattskyldig person skattskyldig för kapitalvinst på sådana tillgångar och förpliktelser som uppräknas i 2 st., under förutsättning att personen 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 omfattar delägarrätter enligt 48:2 IL, andelar i svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer, 3:19 2 st. IL. Det finns ingen motsvarighet till tioårsregeln vad gäller juridiska personer.<sup>7</sup> Efter det uppmärksammade X och Y-målet<sup>8</sup> blev Sverige tvungen att ändra 53 kap IL och då upptäcktes att det fanns en möjlighet att kringgå 3:19 IL i dess dåvarande lydelse. Därför utvidgades regeln från och med den 1 januari 2008 till att även omfatta försäljning av utländska delägarrätter eller andelar.

För att 3:19 IL skall kunna tillämpas krävs det att den skattskyldige är begränsat skattskyldig. Enligt 3:17 p. 1 IL är man begränsat skattskyldig om man inte är obegränsat skattskyldig. Vad krävs då för att uppfylla rekvisitet obegränsat skattskyldig? Det finns tre kategorier för att räknas som obegränsat skattskyldig enligt 3:3 IL. Enligt första punkten är kravet uppfyllt om personen är *bosatt* i Sverige. Enligt andra punkten i 3:3 IL räcker det att *stadigvarande vistas* i Sverige. Om en person stannar i sex månader anses kriteriet vara uppfyllt. I RÅ 1997 ref 25 räckte det med att en person övernattade två-tre nätter i veckan under sex månader för att generera en obegränsad skattskyldighet. Enligt den sista punkten i 3:3 IL är en person obegränsat skattskyldig om han har en *väsentlig anknytning* till Sverige och tidigare varit bosatt här. I 3:7 IL finns en uppräknning av omständigheter som anses vara väsentlig anknytning, den är dock inte uttömmande. De starkaste skälen är om man har en bostad kvar i Sverige inrättad för åretruntbruk, om man är ekonomiskt engagerad genom att inneha tillgångar som ger en person ett väsentligt inflytande i en näringsverksamhet och om man har sin familj i Sverige. 3:3 IL är ett uttryck för hemvistprincipen.<sup>9</sup>

Innan tioårsregeln tillämpas måste man således först utreda om personen i fråga är obegränsat skattskyldig eller inte. Om den skattskyldige har flyttat ut från Sverige men behåller t.ex. sin bostad för åretruntbruk kan han räknas som obegränsat skattskyldig och därmed är 3:19 IL inte tillämplig. Det är således möjligt att flytta utomlands utan att räknas som begränsat skattskyldig. Istället tillämpas de regler som finns för obegränsat skattskyldiga i IL och detta kan ge Sverige en bättre utgångspunkt då ett skatteavtal oftast ger beskattningsrätten till hemviststaten. För att använda 3:19 IL behöver den skattskyldige inte ha varit bosatt i Sverige särskilt länge. Det räcker att endast kortvarigt stanna i Sverige, dock minst sex månader, för att uppfylla rekvisiten för 3:19 IL om att ha varit obegränsat skattskyldig i Sverige.

---

<sup>7</sup> SKV, Handledning för internationell beskattning s. 572

<sup>8</sup> C-436/00, X och Y mot riksskatteverket

<sup>9</sup> Dahlberg s. 31-34



## 2.2 Bakgrund

Innan tioårsregeln infördes hade Sverige endast beskattningsrätt vid en försäljning av aktier eller andelar om den skattskyldige var bosatt i Sverige. Det avgörande var således om personen var obegränsat skattskyldig. Som obegränsat skattskyldig räknades också en stadigvarande vistelse eller en väsentlig anknytning. Även enligt skatteavtalen, som Sverige hade ingått vid denna tid, gavs beskattningsrätten till hemviststaten.<sup>10</sup> Innan tioårsregeln infördes kunde således en obegränsat skattskyldig person flytta utomlands och sälja sina aktier efter att han blivit begränsat skattskyldig och på så sätt undkomma svensk beskattning. En sådan aktieförsäljning hade till och med kunnat bli helt skattefri om den nya hemviststaten inte uttog skatt på sådana försäljningar. Tioårsregeln infördes eftersom Sverige inte ville tappa en del av sin skattebas genom att det fanns möjligheter att arrangera en aktieförsäljning så att skatt undveks.<sup>11</sup>

Eftersom det fanns en möjlighet att kringgå en svensk beskattning infördes tioårsregeln för att säkerställa att Sveriges rätt till beskattning av kapitalvinster inte gick förlorad. Tioårsregeln infördes i den nu upphävda kommunalskattelagen (1928:370) 53 § 1 mom. a. och stadgade att Sverige uttog en skatt när begränsat skattskyldiga personer avyttrade aktier inom en tioårsperiod efter utflyttningen. Regeringen ansåg att genom tioårsregeln kunde Sverige uppnå en rättvis beskattning och förhindra skatteflykt. Sverige ville även främja internationellt samarbete, men då detta arbete är tidskrävande och oftast får effekt på sikt ansågs Sverige även behöva en intern regel som medförde en effektivare beskattning.<sup>12</sup> Regeln infördes till slut 1983 och har funnits kvar i svensk rätt sedan dess. I samband med att IL infördes flyttades bestämmelsen till 3:19 IL.<sup>13</sup>

### 2.2.1 X och Y-målet, C-436/00

X och Y-målet är en bidragande orsak till att tioårsregeln fick en ny lydelse 1 januari 2008. De svenska reglerna som prövades i målet tog sikte på uttagsbeskattningar i inkomstslaget kapital som finns i 53 kapitlet IL. Reglerna infördes 1 januari 1999 för att motverka oönskad skatteplanering. Innan 1999 kunde en fysisk person överlåta andelar i ett bolag, till bokföringsvärdet, till ett utländskt aktiebolag som ägdes av samma person. Därav uppkom ingen beskattningsbar vinst och om ägaren sedan flyttade ut från Sverige och sålde aktierna efter denna tidpunkt kunde svensk skatt i vissa fall undvikas. Därför infördes regler i 53:6-8 IL som skulle motverka att en sådan transaktion till utlandet skedde utan beskattningskonsekvenser.<sup>14</sup> Det var dessa regler som prövades av EUD. Målet handlade om X och Y, två svenska medborgare, som inte beviljades uppskov med beskattningen då de sålde aktier i bolaget till underpris till ett utländskt subjekt. Den svenska regeln i 53:7 IL stadgade att ett uppskov inte skulle medges när överlåtelsen skedde till en utländsk juridisk

---

<sup>10</sup> Prop. 1982/83:144 s. 12, 13

<sup>11</sup> Dahlberg s. 42

<sup>12</sup> Prop. 1982/83:144 s. 11

<sup>13</sup> Prop. 2007/08:12 s. 17

<sup>14</sup> Wiman, Beskattning av företagsgrupper s. 34 f

person där överlåtaren direkt eller indirekt ägde en andel i. En motsvarande transaktion inom två svenska företag i Sverige hade däremot inte medfört en liknande beskattning av övervärdet. Om ägaren av tillgången sedan flyttade från Sverige efter underprisöverlåtelsen tappades skatteintäkten helt eftersom 3:19 IL bara medgav en beskattning av svenska aktier och då aktierna hade överlåtits till ett utländskt bolag så kunde tioårsregeln inte tillämpas. Regeln i 53 kap IL var därför nödvändig ansåg Sverige då den kompletterade tioårsregeln.<sup>15</sup>

Till att börja med erinrade EUD Sverige att även om området för den direkta beskattningen omfattades av medlemsstaternas behörighet så måste staterna iaktta gemenskapsrätten vid utövandet.<sup>16</sup> Sedan konstaterade EUD att de svenska reglerna innebar en särbehandling av det utländska subjektet då överlåtaren vägrades uppskov av beskattningen på övervärdet p.g.a. att det förvärvande bolaget hade sitt säte i en annan stat där överlåtaren ägde en andel i. Detta förfarande innebar en likviditetsmässig nackdel för förvärvaren gentemot en motsvarande transaktion inom Sverige och den riskerade även att avskräcka personer från att utöva sin rätt enligt etableringsrätten i artikel 49 EUF-fördraget<sup>17</sup>. En inskränkning av etableringsrätten medförde att det förelåg ett hinder i den fria rörligheten.<sup>18</sup>

Sverige hävdade att X och Y hade missbrukat etableringsfriheten och att den därför inte var tillämplig. EUD konstaterade dock att aktieförsäljning till ett utländskt bolag, som bildats enligt lagstiftningen i en annan medlemsstat, är en del av etableringsrätten och den garanteras i fördraget och kan inte innebära ett missbruk av etableringsrätten.<sup>19</sup>

Sverige åberopade även att den svenska interna regeln borde vara rättfärdigad eftersom det förelåg en risk för skatteflykt vid den aktuella transaktionen. Utöver det så behövdes den för att Sverige skulle kunna upprätthålla en effektiv skattekontroll och bibehålla skattesystemets inre sammanhang.<sup>20</sup> EUD fastslog att dessa grunder kan motivera en regel som utgör en inskränkning av de grundläggande friheter som garanteras i fördraget.<sup>21</sup> När det gäller skattesystemets inre sammanhang menade EUD att den upprätthålls genom ingångna dubbelbeskattningsavtal då det finns en reciprocitet mellan de avtalsslutande staterna gällande de regler som tillämpas. Vidare finns det en bestämmelse i artikel 13.5 i det belgisk-svenska avtalet som direkt fördelar Sveriges och Belgiens skatteanspråk när det gäller försäljning av aktier. På så sätt hade Sverige en möjlighet att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang. EUD menade att kongruensen i systemet inte kunde jämföras med Bachmann-målet där det förelåg ett direkt samband mellan avdragsrätten för pensionspremier och beskattningen av det belopp som utföll av nämnda premier. EUD påpekade också att kongruensen i systemet kan åstadkommas med medel som är mindre ingripande.<sup>22</sup>

---

<sup>15</sup> Terra, Wattel s. 782

<sup>16</sup> C-436/00, X och Y-målet, punkt 32

<sup>17</sup> Tidigare artikel 43 EG-fördraget

<sup>18</sup> C-436/00, X och Y-målet, punkt 36, 37, 39

<sup>19</sup> C-436/00, X och Y-målet, punkt 40, 44

<sup>20</sup> C-436/00, X och Y-målet, punkt 24, 48

<sup>21</sup> C-436/00, X och Y-målet, punkt 51

<sup>22</sup> C-436/00, X och Y-målet, punkt 53-59

EUD konstaterade vidare att den svenska bestämmelsen inte var tillräckligt specifik för att kunna rättfärdiga regeln med hänvisning till risken för skatteflykt och skattekontrollens effektivitet. Problemet var att bestämmelsen utestängde alla situationer där det gjordes en överlåtelse till ett utländskt subjekt där överlåtaren ägde en andel i och inte bara de rena skentransaktionerna. Någon allmän presumtion för skatteflykt kan inte grundas endast på den omständigheten att hemvistet för den förvärvande juridiska personen ändrades till en annan stat.<sup>23</sup> EUD kom således fram till att regeln var ett hinder för etableringsfriheten och den kunde inte rättfärdigas.

### 2.3 Nya lydelsen av 3:19 IL

Bestämmelsen har utvidgats vid flera tillfällen och gäller idag inte endast svenska andelar och aktier, utan från den 1 januari 2008 även delägarätter som getts ut av ett utländskt företag eller andelar i en i utlandet delägarbeskattad utländsk juridisk person. En förutsättning för att en avyttring av utländska aktier skall träffas av tioårsregeln är dock att aktierna skall ha förvärvats under tiden som den skattskyldige var obegränsat skattskyldig i Sverige, 3:19 3 st. IL.

X och Y-målet medförde att Sverige behövde ändra den gamla lydelsen av 3:19 IL. EUD kräver att svenska och utländska skattesubjekt behandlas lika. De olika reglerna i 53 kap IL, beroende på om överlåtelsen skedde till ett svenskt eller utländskt subjekt, ändrades efter domen med följden att ett uppskov kan ges även vid en underprisöverlåtelse till utländska företag inom EES. Den nya lydelsen av 53 kap IL innebär att Sverige riskerar att tappa en del av sin skattebas. Resultatet av X och Y-målet blev således att delägare i svenska företag kunde avyttra aktierna i företaget till ett utländskt företag för ett pris under marknadsvärdet (till omkostnadsbeloppet) varvid ingen beskattningsbar vinst uppstod i Sverige, enligt 53 kap IL. Om sedan de utländska aktierna avyttrades efter att personen flyttat från Sverige hade Sverige inte rätt att ta ut en beskattning, då Sverige endast var källstat.<sup>24</sup> Det var detta man ville fänga upp genom utvidgningen av tioårsregeln och göra regeln mer effektiv genom att Sverige ges beskattningsrätt i tio år efter utflyttningen, även för utländska aktier.

Då syftet med regeln i 3:19 IL alltid har varit att hindra skatteundandragande och att förhindra oönskade skatteplaneringstransaktioner i samband med utflyttning från Sverige ansåg regeringen att den gamla regeln inte längre var effektiv och behövde utvidgas. Den gamla lydelsen innehöll en uppräkningslista av olika delägar- och fordringsrätter. Dessa har vid olika tillfällen ändrats och utökats. Den snabba och omfattande utvecklingen på värdepappersmarknaden medförde att det framkom nya typer av värdepapper som inte var uppräknade i bestämmelsen och därmed fanns det en möjlighet för ett oönskat skatteundandragande. För att minska den risken infördes i den nya lydelsen en hänvisning till delägarätter i 48 kap. 2 § IL istället för en uppräkningslista av tillgångar. I den nya lydelsen av

---

<sup>23</sup> C-436/00, X och Y-målet, punkt 61, 62

<sup>24</sup> Prop 2007/08:12 s. 17 f

tioårsregeln inkluderas inte bara utländska andelar och delägarätter utan även andelar som har trätt istället för den utländska andelen, t.ex. genom en fusion.<sup>25</sup> Det finns än idag, trots utvecklingen av 3:19 IL, problem med vad som skall ingå i uppräkningsregeln. En intressant fråga som tagits upp i RÅ 2008 not. 71, men som återförvisades till Skatterättsnämnden p.g.a. instansordningsskäl, handlade om ett uppskovsbelopp vid ett andelsbyte och frågan var om det skulle kunna tas upp till beskattning i Sverige, trots att den skattskyldige endast var begränsat skattskyldig och att uppskovsbelopp inte står med i uppräkningsregeln i 3:19 IL. Skatterättsnämnden kom fram till att beloppet kunde beskattas enligt 3:19 IL eftersom ett uppskovsbelopp inte är en egen form av beskattning utan att den grundar sig på kapitalvinstbeskattning av andelar. Dessutom kunde det inte ha funnits några förväntningar från den skattskyldige att uppskovsbeloppet skulle ha varit skattefritt utan det framgår klart enligt 49:26 IL att sådana belopp skall beskattas.<sup>26</sup> Skatterättsnämndens beslut har överklagats hos Regeringsrätten och rättsläget skulle därför fortfarande kunna anses som oklart. Det klargörs dock i proposition 2009/10:24 att 3:19 IL skall kunna tillämpas även för kapitalvinst som uppkommit vid ett andelsbyte.<sup>27</sup>

Vissa av remissinstanserna ansåg att utvidgningen inte skulle bli effektiv och borde slopas. Bl.a. Skattebetalarnas Förening och Sveriges advokatsamfund menade att skatteavtalens utformning förhindrade den nya regelns genomförbarhet.<sup>28</sup> Sveriges advokatsamfund påpekade att många av de skatteavtal som Sverige har ingått har betydligt kortare tidsperiod än tio år. I t.ex. avtalen med Storbritannien och Cypern har vi en sjuårsperiod medan avtalet med Frankrike endast är på två år. Vidare påpekades att även om tidsperioden är av vikt när man diskuterar huruvida tioårsregeln skall utvidgas eller inte är den inte det viktigaste skälet till varför utvidgningen inte bör genomföras. Det avgörande som visar om tioårsregeln blir effektiv eller inte är skatteavtalens utformning. Om utländska andelar inte omfattas av Sveriges beskattningsrätt i skatteavtalen spelar det ingen roll på hur många år avtalen är på, då vi ändå inte har rätt att beskatta de utländska andelarna. Sveriges advokatförbund konstaterade dock att det finns skatteavtal där Sverige har beskattningsrätten till både svenska och utländska andelar, t.ex. avtalet med Cypern.<sup>29</sup> De ifrågasatte ändå utformningen av Sveriges skatteavtal och menade att i många avtal kommer den föreslagna ändringen av tioårsregeln inte att påverka Sveriges beskattningsrätt. De fall där bestämmelsen däremot skulle få effekt är mot de länder där det inte finns några skatteavtal. Där kommer den svenska interna rätten att ge Sverige en beskattningsrätt även på utländska andelar.<sup>30</sup>

Regeringen ansåg däremot att skatteavtalen inte skall påverka utvecklingen av den svenska interna rätten. I många fall har Sverige förhandlat fram, i skatteavtalen, en svensk beskattning av kapitalvinster efter en utflyttning. Visserligen begränsar en del av dessa tioårsregeln men regeringen konstaterade att det ligger i skatteavtalens natur att de kan påverka de interna

---

<sup>25</sup> Prop. 2007/08:12 s. 18 f

<sup>26</sup> Dnr 61-08/D

<sup>27</sup> Prop. 2009/10:24 s. 1, 16 f

<sup>28</sup> Prop. 2007/08:12 s. 16

<sup>29</sup> Skatteavtal med Cypern art. 13 p. 5

<sup>30</sup> Sveriges advokatsamfunds remissvar till ”Vissa kapitalbeskattningsfrågor” s. 2 f

reglerna. Regeringen påpekade vidare att sedan tioårsregelns tillkomst så har Sverige försökt att förhandla in den i skatteavtalen så långt det går.<sup>31</sup>

En annan orsak till att Sverige ansåg att tioårsregeln skulle utvidgas var att det den 1 oktober 2005 infördes det tionde bolagsdirektivet<sup>32</sup> för gränsöverskridande fusioner. Genom detta direktiv riskerade tioårsregeln att kringgås i vissa fall. I direktivet finns regler för hur fusioner skall företas mellan bolag hemmahörande i olika medlemsstater. I 3:19 IL:s tidigare lydelse var problemet att efter en gränsöverskridandefusion så ägde inte den emigrerande personen längre några svenska aktier och Sverige kunde således inte ta ut någon skatt vid en senare försäljning. Ett exempel: en person som flyttar ut från Sverige äger svenska aktier. Efter ett tag fusioneras det svenska företaget med ett utländskt företag och det nya bolaget har sitt säte utanför Sverige. Det innebär att de nya aktierna inte är svenska längre utan räknas som utländska aktier. Förvärvet av aktierna sker således efter utflyttningen och innebär att personen endast är begränsat skattskyldig i Sverige. P.g.a. detta scenario så infördes i den nya lydelsen att utländska delägarätter som har ersatt svenska andelar som förvärvades när den skattskyldige var obegränsat skattskyldig skall anses vara förvärvade vid samma tidpunkt, 3:19 4 st. På detta sätt täcker man in fler situationer och tioårsregeln blir mer heltäckande.<sup>33</sup>

## 2.4 Har tioårsregeln en framtid i svensk intern rätt?

Det finns olika metoder att förhindra att en stat förlorar skatteintäkter genom oönskade skatteflykter när personer byter hemviststat. Tioårsregeln infördes för att stoppa förfarandet att en person, innan en avyttring av aktier eller andelar, flyttar utomlands och när den skattskyldige sedan är begränsat skattskyldig i Sverige avyttrar han sina tillgångar för att på så sätt undkomma skatt i Sverige. I många fall kan det handla om skenutflyttningar, då personen flyttar tillbaka till Sverige efter ett tag. I SOU 2005:99 diskuterades ett flertal regler som skulle kunna lösa ett sådant problem.<sup>34</sup> En *utvidgad tioårsregel*, som även innefattade utländska delägarätter, var en av de uppmärksammade reglerna. Utredningen var dock tveksam till en sådan regel då den menade att effektiviteten skulle bli begränsad eftersom många av skatteavtalen innebär en inskränkning av en sådan svensk regel. Det var dock den metod som till slut valdes. En annan regel som diskuterades var en *generell exitskatt* och huruvida det var bättre att införa en sådan skatt istället för en utvidgad tioårsregel. Utredningen föreslog en exitskatt som innebär att en orealiserad tillgång tas upp till beskattning vid en utflyttning med ett eventuellt uppskov och således skulle en beskattning uttas först vid en framtida försäljning. Utredningen konstaterade dock att en sådan exitskatt skulle kunna strida mot Sveriges ingångna skatteavtal. Utredningen hänvisade till en artikel<sup>35</sup> av Wiman där han ifrågasätter om en sådan generell utflyttningsskatt skulle kunna göras gällande mot en stat som Sverige redan har ett skatteavtal med, vid skattens införande. Utredningen konstaterade att en diskussion måste föras angående förhållandet mellan en

<sup>31</sup> Prop. 2007/08:12 s. 18f

<sup>32</sup> Direktiv 2005/56/EG

<sup>33</sup> Prop. 2007/08:12 s. 20

<sup>34</sup> SOU 2005:99 s. 216 f

<sup>35</sup> Wiman, Aktieöverlåtelser till underpris s. 591 f

generell exitskatt och tioårsregeln. De påpekade att en exitskatt med ett uppskov troligtvis skulle ersätta tioårsregeln då reglerna har samma mål. Utredningen hänvisade även till en annan artikel<sup>36</sup> av Wiman där han diskuterade frågan om förhållandet mellan dessa regler. Wiman konstaterade att tioårsregeln bör avskaffas. Ett ytterligare alternativ till dessa båda metoder är enligt utredningen en *återflyttningskatt*. En sådan har presenterats i en artikel<sup>37</sup> av Sundgren där han framhåller att en sådan skatt är bättre lämpad än både tioårsregeln och en generell exitskatt. En återflyttningskatt tar sikte på personer som under en begränsad period, t.ex. tre, fem eller tio år, har haft hemvist utomlands och sedan återvänt till Sverige efter att ha överlåtit vissa tillgångar i utlandet. Skatten skall således uttas först vid själva återflyttningen. Sundgren menade att endast om vinsten överstiger ett visst belopp blir skatten aktuell eftersom mindre vinster inte bör ha varit en tillräckligt stark anledning till att flytta ut från Sverige och försöka undkomma svensk beskattning. Dessutom bör skatten endast träffa egendom som den skattskyldige äger vid tillpunkten för utflyttningen. Egendom som införskaffades och avyttrades under tiden som personen hade hemvist i utlandet bör inte tas med till beskattning i Sverige vid en återflyttning inom tidsgränsen. För att få neutralitet vid beskattningen föreslogs att både utländska och svenska delägarätter skall omfattas. För att skatten inte skall träffa utlänningar som bara tillfälligt och under en kortare tid varit bosatta i Sverige, bör regeln endast vara tillämplig på personer som varit bosatta länge i Sverige innan utflyttningen eller som är svenska medborgare. Sundgren föreslog även att personen som återflyttar skall få avräkning för de erlagda utländska skatterna.

De senaste åren har således diskussioner förts angående hur Sverige bäst skall hindra oönskade skatteundandragande. Sverige har utvecklat och reviderat reglerna för att skydda sin skattebas vid ett flertal tillfällen. I proposition 2007/08:12 "Vissa kapitalbeskattningsfrågor" framförde även vissa remissinstanser krav på generella exitskatteregler då den tidigare regeln i 3:19 IL inte var särskilt effektiv efter ändringar i 53 kap IL, i enlighet med X och Y-målet. Regeringen samtyckte till att frågan var relevant och att den borde diskuteras. Dock ansåg regeringen att en generell exitskatt måste behandlas från grunden och att det var ett omfattande arbete som inte kunde genomföras i proposition 2007/08:12. Däremot konstaterade regeringen att frågan bör utredas vidare.<sup>38</sup> I stället utvidgades tioårsregeln till att även innefatta utländska delägarätter för att bättre upprätthålla Sveriges beskattningsrätt till dess att en generell exitskatt kan utredas ordentligt. Även i proposition 2009/10:24 "Beskattning av andelsbyten vid utflyttning" framfördes liknande åsikter med generella exitskatteregler vid en utflyttning. Propositionen behandlar bl.a. frågan om ett uppskobsbelopp vid ett andelsbyte omfattas vid en beskattning enligt 3:19 IL. Propositionen föranleddes av att Sverige blev uppmärksammat på att reglerna i 48a kap. IL troligtvis innebar ett hinder mot EU-rätten eftersom en beskattning av uppskobsbeloppet utlöstes när en person flyttade från Sverige, men inte om personen stannade kvar. Regeringen föreslog att 48a kap. 11 § IL borde uppdateras. Skillnaden blev att i den nya lydelsen så skall kapitalvinsten som uppkom vid ett andelsbyte tas upp till intäkt när den fysiska personen inte

---

<sup>36</sup> Wiman, Svenska eller utländska aktier och neutralitet s. 843

<sup>37</sup> Sundgren, Beskattning av reavinst och vid "skenuflyttning" s. 681

<sup>38</sup> Prop. 2007/08:12 s. 14 f

längre är obegränsat skattskyldig i en stat inom *EES* och inte som det stadgades tidigare när den fysiska personen inte längre är obegränsat skattskyldig inom *Sverige*. Skatteverket har dock ansett att det strider mot EU-rätten att ta ut en sådan beskattning och sedan 4 oktober 2005 beskattas inte ett uppskovsbelopp vid ett andelsbyte om den skattskyldige flyttar till ett annat land inom *EES*.<sup>39</sup> När andelarna sedan avyttras eller personen flyttar till ett land utanför *EES* uppkommer en beskattning. Om den skattskyldige är begränsat skattskyldig vid avyttringen anser Skatteverket att skatt kan uttas med stöd av 3:19 IL trots att uppskovsbelopp och beskattning av framskjuten vinst inte uttrycks ordagrant i 3:19 IL. Detta gäller givetvis under förutsättning att tioårsfristen uppfylls.<sup>40</sup> För att klargöra detta förhållande ansåg regeringen i proposition 2009/10:24 att en ny paragraf borde införas, 3:19a IL, med följande lydelse: ”Skattskyldigheten enligt 19 § första stycket gäller också kapitalvinst på avyttrade andelar som ska tas upp som intäkt enligt 48a kap. 11 §.” I andra stycket av 3:19a IL stadgas att första stycket gäller bara om den skattskyldige någon gång under de senaste tio åren har varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige.<sup>41</sup> Sedan 1 januari 2010 är ändringarna införda i IL.

---

<sup>39</sup> SKV:s skrivelse dnr 131 532464-05/111. I en senare skrivelse från 2008, dnr 131 657877-08/111, som har ersatt den tidigare skrivelsen, anser skatteverket fortfarande att ett uppskovsbelopp ska beskattas först när den skattskyldige flyttar till ett land utom *EES*.

<sup>40</sup> Prop. 2009/10:24 s. 10; se även 2.3

<sup>41</sup> Prop. 2009/10:24 s. 11-15

## 3. Förhållandet mellan 3:19 IL och skatteavtal

### 3.1 Inledning

För att reglera skattskyldigheten för personer som är verksamma i fler än ett land ingås det särskilda skatteavtal mellan länderna. Dessa avtal tillkom för att undvika juridisk dubbelbeskattning och förhindra skatteflykt. I 2:35 IL stadgas att med *skatteavtal* menas ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning på inkomst och förmögenhet som ingåtts av Sverige med en annan stat eller utländsk jurisdiktion. Sverige är ett av de länder som ingått flest sådana avtal, ca 90 st.<sup>42</sup> Skatteavtalen har viktiga principer och regler som skall följas av parterna. En av de viktigaste grundreglerna är den s.k. gyllene regeln, som finns i införlivandelagarna. Enligt denna regel kan ett skatteavtal inte utvidga en stats rätt att ta ut skatt utan endast begränsa en persons skattskyldighet. För att Sverige skall kunna ta ut en skatt som landet har rätt till enligt avtalet måste det finnas en regel som ger Sverige beskattningsrätt även enligt intern rätt.<sup>43</sup>

Många av Sveriges skatteavtal bygger på OECD:s modellavtal. OECD har utformat en mall efter ett önskemål från länderna om att avtalen bör vara mer lika för att på så sätt uppnå en mer enhetlig rätt.<sup>44</sup> Dessutom finns en kommentar till modellavtalet som används som tolkningshjälp vid oklarheter i ett avtal.<sup>45</sup> Termen juridisk dubbelbeskattning definieras i p. 1 i inledningen av OECD:s modellavtal som ”uttagande av jämförbara skatter i två (eller flera) stater från samma skattskyldig på samma underlag och för samma tidsrymder”.<sup>46</sup>

Om det är Sverige som är initiativtagare till ett nytt skatteavtal är det oftast industrin som anser att det finns ett behov. Många gånger är det enstaka företag som är verksamma i det aktuella landet som vill ha ett skatteavtal för att reglera var skatten skall betalas. Det kan även vara intresseorganisationer som är drivande i frågan om nytt skatteavtal. Om det i stället handlar om omförhandlingar av ett befintligt avtal så kan det ha sin grund av ny lagstiftning i någon av de berörda länderna.<sup>47</sup>

### 3.2 Principer för uttag av skatt

Juridisk dubbelbeskattning uppkommer p.g.a. att staterna tar ut skatt utifrån olika principer och därför kan en person vara utsatt för två staters beskattningsanspråk. Varje stat är suverän och väljer själva vilka subjekt eller objekt som skall beskattas. Om alla hade haft samma princip, t.ex. endast beskattat sina egna medborgare så hade detta problem inte uppkommit. Hemvistprincipen, eller domicilprincipen, innebär att man skall beskatta alla sina inkomster i Sverige, oavsett vilket land man arbetat i, om man är obegränsat skattskyldig i Sverige. För att

---

<sup>42</sup> SKV,Handledning för internationell beskattning s. 468

<sup>43</sup> Dahlberg, Internationell beskattning s. 164 f

<sup>44</sup> Lodin s. 623

<sup>45</sup> Pahlsson s. 61

<sup>46</sup> OECD:s modellavtal s. 7

<sup>47</sup> SKV,Handledning för internationell beskattning s 465



bli obegränsat skattskyldig måste man vara bosatt, stadigvarande vistas i eller ha en väsentlig anknytning till Sverige, 3:3 IL. Det viktiga är således vilken anknytning *skattesubjektet* har till en viss stat. Den andra viktiga beskattningsprincipen är källstatsprincipen. Den har i stället fokus på *skatteobjektets* anknytning till en viss stat. Även om en person inte är obegränsat skattskyldig i en stat kan skatt tas ut på arbetsinkomsten om det finns en stark koppling mellan dem. En tredje princip är nationalitetsprincipen. Det viktiga för denna princip är medborgarskapet och man beskattas i den stat där man är medborgare.<sup>48</sup> Det är med hjälp av dessa principer som ett land hävdar sin beskattningsrätt. I många fall använder sig länderna inte bara av t.ex. hemvistprincipen utan även av källstatsprincipen.

För att undanröja dubbelbeskattning ingår länderna skatteavtal där skattskyldigheten regleras. För att lösa problemet med dubbelbeskattning används metodartiklarna som finns i artikel 23 A och 23 B i OECD:s modellavtal. Där används antingen exemptmetoden eller creditmetoden. Den första metoden, även kallad undandragandemetoden, ger endast rätt till en av staterna att ta ut skatt. Huvudregeln innebär att om en person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar inkomst som enligt bestämmelserna i skatteavtalet får beskattas i den andra staten, skall hemviststaten undanta denna inkomst från skatt.<sup>49</sup> Exemptmetoden används inte i lika stor omfattning när Sverige ingår nya skatteavtal. De områden där den fortfarande används är när det inträffar en dubbelbeskattning av inkomst i offentlig tjänst och utdelning till svenskt moderbolag från utländskt dotterbolag.<sup>50</sup> Den andra metoden, som ibland benämns avräkningsmetoden, ger beskattningsrätt till båda men hemviststaten får avräkna skatten som erlagts på inkomsten i den andra staten.<sup>51</sup> Sverige använder sig ”ordinary credit”, dvs. att beloppet som avräknats inte får överstiga den del av inkomstskatten som beräknats av hemviststaten på den utländska inkomsten.<sup>52</sup>

### 3.3 Tolkning av skatteavtal

Till att börja med kan nämnas att tolkningen av ett skatteavtal är underordnad tolkningen av den interna rätten. Först måste man undersöka om inkomsten är skattepliktig enligt svensk intern rätt. Om det efter en sådan prövning visar sig att inkomsten är skattepliktig i Sverige kan man gå vidare till skatteavtalet och se vad det stadgar. Ett skatteavtal kan aldrig utvidga en stats beskattningsrätt, enligt den s.k. gyllene regeln.<sup>53</sup>

Ett skatteavtal skall tolkas med utgångspunkt i avtalet och se till vad parterna avsett. I första hand skall man således försöka lösa problemet med hjälp av avtalet.<sup>54</sup> Till OECD:s modellavtal finns det sedan utförliga kommentarer till varje artikel som är avsedda att förklara

---

<sup>48</sup> Dahlberg, Internationell beskattning s. 23 f

<sup>49</sup> OECD:s modellavtal artikel 23 A p.1

<sup>50</sup> SKV, Handledning för internationell beskattning, s. 457

<sup>51</sup> OECD:s modellavtal, artikel 23 B

<sup>52</sup> <http://www.skatteverket.se/skatter/internationellt/avrakningavutlandsskatt.4.7856a2b411550b99fb7800088114.html>

<sup>53</sup> Rabe, Hellenius s. 221

<sup>54</sup> RÅ 1987 ref. 162

avtalets innebörd. Dessa har särskild betydelse och kan användas som ett hjälpmedel vid tolkningsproblem. Kommentarererna är inte menade att bifogas i avtalen och är därmed inte bindande.<sup>55</sup> Om ett land inte reserverar sig mot en artikel så kan dock kommentaren vara till stor hjälp om det uppkommer problem med tolkningen av avtalen.<sup>56</sup> Man kan även få viss hjälp av modellavtalet själv där det finns i artikel 3 "allmänna definitioner" på vad som menas med vissa begrepp. Utöver detta hittar man i p. 2 i samma artikel en förklaring på hur man skall tolka vissa uttryck som inte definierats i avtalet. För att lösa sådana problem hänvisar p.2 till intern rätt i fråga om sådana skatter som avtalet är tillämpligt på. Kommentaren till artikeln konstaterar att det är den interna rätten som gäller vid tidpunkten när avtalet tillämpas och inte den som var i kraft när avtalet undertecknades. Ingen artikel i modellavtalet berör dock den viktiga frågan hur ett avtal i sig skall tolkas. Tolkningen av ett skatteavtal har sina svårigheter då det är ett mellanstatligt avtal som skall tillämpas samtidigt med två länders interna rätt. Det är svårt att uppnå samma precisering i ett avtal som tillämpas inom två jurisdiktioner som man kan göra i ett lands interna lagstiftning.<sup>57</sup>

Även i Wienkonventionen från 1969, som Sverige har undertecknat, finns regler för hur internationella traktat skall tolkas. Wienkonventionen är tillämplig när det gäller tolkningen av skatteavtal, enligt RÅ 1996 ref. 84. Wienkonventionens tolkningsregler skall användas även av enskilda, domstolar och skattemyndigheter när de tolkar ett skatteavtal.<sup>58</sup> RÅ 1996 ref 84 handlade om principerna för tolkning av skatteavtal. Regeringsrätten konstaterade att man skall försöka utröna parternas gemensamma avsikt vid tolkningen. För att göra det så kan man använda sig av de metoder som finns i artiklarna 31-33 i 1969 års Wienkonvention. Artikel 31 första mom. uttalar att "en traktat ska tolkas ärligt i överensstämmelse med den gängse meningen av traktatens uttryck sedda i sitt sammanhang och mot bakgrunden av traktatens ändamål och syfte". Således är det avtalet som är utgångspunkten vid tolkningen. Om man inte lyckas tolka avtalet med hjälp av dess gängse mening som stadgas i artikel 31 får man se till förarbetena till traktaten och omständigheterna vid dess ingående enligt artikel 32, s.k. supplementära tolkningsmedel. Slutligen sägs i artikel 33 att om en traktat har bestyrkts på två eller fler språk så har varje version lika vitsord, om inte parterna kommer överens om att en av versionerna har företräde vid tolkningsproblem. Dessutom anses att traktatens uttryck har samma mening i varje bestyrkt text. Om en part av en ingången traktat gör sig skyldig till ett väsentligt brott har motparten rätt att säga upp traktatet, artikel 60. Ett sådant brott kan t.ex. inträffa om ena parten förnekar traktatet eller bryter mot en bestämmelse som är väsentlig för förverkligandet av traktatets ändamål, artikel 60 p. 3.

Trots att det finns ett skatteavtal mellan två stater så kan det ändå uppkomma dubbelbeskattning i vissa fall när staterna tolkar avtalet olika. Om detta sker finns det i artikel 25 i OECD:s modellavtal en möjlighet till en ömsesidig överenskommelse. Det innebär att de behöriga myndigheterna i de två staterna skall försöka komma överens i syfte att avgöra tveksamheter som har med bl.a. tolkningen av avtalet att göra. De kan även diskutera att

<sup>55</sup> OECD:s modellavtal, inledningen p. 28, 29

<sup>56</sup> Rabe, Hellenius s. 221

<sup>57</sup> SKV, Handledning för internationell beskattning, s. 485

<sup>58</sup> Dahlberg, Internationell beskattning s. 159

undvika en dubbelbeskattning som inte omfattas av avtalet. Det finns dock ingen skyldighet för någon av staterna att komma överens. Det har diskuterats länge om att införa vissa garantier för att se till att dubbelbeskattningen verkligen undanröjs och det finns nu en internationell konvention om skiljedomsförfarande som Sverige har ratificerat.<sup>59</sup> Sverige har dock alltid lyckats lösa sådana situationer utan att det har uppkommit dubbelbeskattning.<sup>60</sup>

### **3.4 Skatteavtalens förhållande till svensk intern rätt**

Ett skatteavtal är ett mellanstatligt avtal och medför därför att Sverige inte har lämnat över någon del av sin lagstiftningskompetens. Parterna skall givetvis följa det ingångna avtalet som är ett folkrättsligt avtal. De får t.ex. inte diskriminera den andra statens medborgare i sin interna rätt.<sup>61</sup> Sverige tillämpar ett dualistiskt synsätt och måste därför införliva avtalet med svensk rätt för att det skall bli tillämpligt och kunna åberopas av de skattskyldiga i domstolar eller av skattemyndigheten. Man ser helt enkelt den internationella rätten och den interna nationella rätten som två separata rättssystem.<sup>62</sup> Efter att skatteavtalet har införlivats, genom en lag om skatteavtal, är det bindande och utgör gällande rätt.<sup>63</sup> Från början var skatteavtalen endast bilaterala, dvs. ingångna mellan två stater, men nu finns även avtal med fler än två parter.<sup>64</sup> Det nordiska dubbelbeskattningsavtalet är av en sådan karaktär, ett multilateralt avtal. Då avtalen kan vara olika måste man gå in och läsa i det specifika avtalet som rör länderna ifråga för att undersöka hur de har löst frågan om dubbelbeskattning.

Ett skatteavtal skiljer sig från EU-rätten där medlemsstaternas interna rätt i vissa fall kan få stå tillbaka. Det kan t.ex. hända när en nationell regel hindrar den fria rörligheten. När det gäller skatteavtal däremot så finns det ingen liknande överstatlighet. Det kan dock finnas regler som motsäger varandra även när det gäller förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt. När två lagar kolliderar med varandra och visar sig oförenliga får frågan lösas med hjälp av de principer som tillämpas vid regelkonkurrens. Ett sådant problem hade Regeringsrätten att bedöma i RÅ 2008 ref 24.<sup>65</sup> Det har blivit mycket diskussioner angående målet och då konsekvenserna av domen är av intresse för min uppsats kommer jag att behandla den i följande stycke.

#### **3.4.1 RÅ 2008 ref 24, OMX-målet**

OMX-målet har blivit väldigt omskrivet och Regeringsrättens avgörande har blivit hårt kritiserat. Målet handlade om en regelkonkurrens mellan lagen om införlivande av dubbelbeskattningsavtalet och CFC-reglerna i 39a kap IL. Enligt 39a kap IL skall en beskattning av delägare i utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster i vissa fall

---

<sup>59</sup> Lodin s. 625 f

<sup>60</sup> Rabe, Hellenius s. 222

<sup>61</sup> Pahlsson s. 60, 64

<sup>62</sup> Dahlberg, Internationell beskattning s. 158

<sup>63</sup> Lodin s. 623

<sup>64</sup> Lodin s. 622

<sup>65</sup> Pahlsson s. 64 f

ske i Sverige. Det svenska bolaget X AB har ett schweiziskt dotterbolag som återförsäkrar koncerninterna risker. Dotterbolagets nettoinkomst anses som lågbeskattat enligt CFC-reglerna och skall beskattas i Sverige, 39a:5, 7 IL och bilaga 39a till IL. Den första frågan i målet var om den svenska interna CFC-lagstiftningen var tillämplig trots att det utländska bolaget hade hemvist i en stat som Sverige har skatteavtal med? Den andra frågan var om beskattningen enligt CFC-reglerna istället hindrades av bestämmelserna i artikel 63 EUF-fördraget<sup>66</sup>?

När det gällde den första frågan konstaterade Regeringsrätten att vid ingåendet av ett skatteavtal avstår Sverige från skatteanspråk som finns i svensk lag. Sverige är bundet av skatteavtalet enligt folkrätten. Genom att skatteavtalet införlivas i svensk lag, genom en införlivandelag, får den även genomslag internt. Sverige har införlivat skatteavtalet med Schweiz genom lag (1987:1182) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Schweiz. Vidare påpekade Regeringsrätten att en lag om skatteavtal inte har någon särställning i förhållande till andra svenska lagar. I 2 § i skatteavtalet med Schweiz finns principen om att ett skatteavtal inte kan utvidga Sveriges skatteanspråk utan endast begränsa den (i lydelsen SFS 1992:856). Enligt Regeringsrätten innebär inte detta stadgande ett hinder mot att Sverige i en senare tillkommen lag utvidgar sitt skatteanspråk, även om det får konsekvenser folkrättsligt.

Vidare påpekades att om två lagar kolliderar och visar sig oförenliga med varandra skall frågan lösas med utgångspunkt i de rättskälleprinciper som finns om regelkonkurrens. I det aktuella fallet konstaterade Regeringsrätten till att börja med att CFC-reglerna tillkommit senare än när skatteavtalet införlivades med svensk rätt. Dessutom har CFC-reglerna utvecklats för att begränsa sådana verksamheter som det schweiziska dotterbolaget utövar. Regeringsrätten kom fram till, under de givna förutsättningarna, att CFC-reglerna skulle ha företräde framför skatteavtalet med Schweiz, oavsett vad konsekvenserna vid en tillämpning av skatteavtalet hade inneburit. Regeringsrätten ansåg att en analys av avtalet således inte behövde göras.

Vad gäller den andra frågan i målet fastställde Regeringsrätten Skatterättsnämndens förhandsbesked. Skatterättsnämnden ansåg att CFC-reglerna inte stred mot artikel 63 i EUF-fördraget, dvs. bestämmelser om fria kapitalrörelser till och från tredje land. Skatterättsnämnden påpekade att regler som hindrar den fria rörligheten mot tredje land bör vara lättare att rättfärdiga än motsvarande regler som hindrar den fria rörligheten för kapital inom EU. Vidare konstaterade Skatterättsnämnden att etableringsfriheten inte är tillämplig mot tredje land.<sup>67</sup>

Regeringsrätten kom således fram till att CFC-reglerna hade företräde framför skatteavtalet med Schweiz. För att lösa regelkonkurrensen tillämpades derogationsreglerna. Domstolen konstaterade att CFC-reglerna var nyare, ”lex posterior”, och att CFC-reglerna tillkommit för

---

<sup>66</sup> Tidigare artikel 56 i EG-fördraget

<sup>67</sup> Se C-492/04, Lasertec punkt 19-24, med hänvisning till tidigare rättsfall

att användas på den sortens verksamhet som det schweiziska dotterbolaget driver, ”lex specialis”. Domen medför således att Sverige i vissa fall kan, ensidigt, besluta att inte infria sina internationella förpliktelser genom att tillämpa en nyare svensk lag vid en regelkonflikt.

### 3.4.2. Uppkommen kritik mot RÅ 2008 ref 24

Även Skatterättsnämnden kom fram till samma slutsats som Regeringsrätten, men på andra grunder. Till skillnad från Regeringsrätten valde Skatterättsnämnden att tillämpa avtalet. Vid en sådan tillämpning kom de fram till att skatteavtalet inte hindrade en beskattning enligt CFC-reglerna.

Kritiker till domen har sina utgångspunkter i två skilda uppfattningar. Vissa anser att folkrätten har en särskild ställning som rättskälla och att t.ex. ett införlivat skatteavtal skall ges företräde framför andra interna regler. Andra menar att folkrättsliga förpliktelser skall gå före svensk intern rätt eftersom Sverige i annat fall förlorar anseende och att det kan skada förtroendet till andra stater om Sverige instiftar nya interna lagar och anser att de är starkare än ett ingånget skatteavtal. Personer med denna uppfattning menar också att domen innebär en rättsosäkerhet för den enskilde om Sverige kan instifta nya lagar som går före vad som fastslagits i ett skatteavtal. Slutsatsen och rättens motivering i RÅ 2008 ref 24 är principiellt hållen och måste bedömas ha prejudikatvärde. Domen innebär att ett införlivat skatteavtal och en svensk intern regel har samma hierarkiska ställning. Vid en regelkonkurrens får domstolen ta hänsyn till derogationsreglerna för att undersöka vilken regel som skall ha företräde.<sup>68</sup>

Många kunniga personer inom skatterätten har framfört sina åsikter angående domen. I en artikel i SvSkT framför Mutén sin förvåning över att Regeringsrätten inte anser att de folkrättsliga följderna är av någon större vikt. Han är även förundrad över att Regeringsrätten inte tog hänsyn till att Sverige har undertecknat Wien-konventionen med dess konstitutionella princip ”pacta sunt servanda”, avtal ska hållas. Mutén belyser i sin artikel hur ”treaty override”<sup>69</sup> hanteras i USA och menar att USA har mer förståelse för att ”treaty override” inte är gynnsamt för landet än vad Regeringsrätten visar i RÅ 2008 ref 24. Han anser att Regeringsrätten visar en nonchalans mot Sveriges ingångna folkrättsliga avtal.<sup>70</sup> I en artikel<sup>71</sup> i Dagens Nyheter påpekar dessutom Mutén att Regeringsrätten inte har tänkt tillräckligt på hur Sverige uppfattas av omvärlden och menar att domen kan påverka förtroendet för Sverige som avtalspart. Konsekvensen av ett brott mot folkrättsliga avtal kan medföra att motparten upphäver avtalet. Dessutom konstaterar Mutén att Sverige har ingått många skatteavtal och det gynnar inte kommande förhandlingar om Sveriges åsikt är att om skatteavtalen inte främjar Sveriges intressen så instiftas nya lagar i strid med avtalen. Mutén avslutar med att framföra krav på rättelse. Antingen genom att riksdagen instiftar en ny lag eller genom att Regeringsrätten dömer i ett liknande mål och i plenum underkänner den gamla domen.<sup>72</sup> Även

<sup>68</sup> Pahlsson s. 65

<sup>69</sup> En intern regel som åsidosätter ett åtagande enligt ett skatteavtal, utan att avtalet medger detta

<sup>70</sup> Mutén, SvSkT 2008 nr 5 s. 355, 356

<sup>71</sup> <http://www.dn.se/opinion/debatt/sverige-agerar-ensidigt-mot-folkratten-1.720484>

<sup>72</sup> Samma åsikt framförs av Dahlberg SN 2008 nr 7-8 s. 488 och Hilling Intertax, Volume 36, Issue 10 s. 460

Dahlberg anser att Regeringsrättens dom är fel och menar i sin artikel i Skattenytt att efter att ett folkrättsligt avtal införlivats i svensk rätt är det direkt tillämpligt och då är domstolar, Skatteverket, skattskyldiga med flera bundna av avtalet. Han anser att om en nyare nationell lag strider mot den folkrättsliga förpliktelsen så är det inte möjligt att använda tolkningsprincipen att nyare lag går före tidigare lag. Dessutom påpekar han att det kommer bli svårt för Sverige att ingå nya skatteavtal om Sverige anser sig ensidigt kunna bortse från en folkrättslig förpliktelse. Det är ohållbart att Sverige vid en tolkningstvist mellan två stater använder en folkrättslig metod medan svenska domstolar använder en internrättslig metod.<sup>73</sup> Kleist anser i sin artikel i Skattenytt att det finns en presumtion för riksdagen att fullfölja Sveriges ingångna folkrättsliga avtal när en ny lagstiftning antas. Därför bör en svensk intern regel tolkas i enlighet med det folkrättsliga åtagandet. Denna presumtion kan dock brytas. Riksdagen kan instifta nya lagar i strid med folkrätten men Kleist menar att det får då göras helt klart att det är fråga om en ”treaty override”. Vidare anser han att det inte finns något som vittnar om att Riksdagen ansåg att CFC-reglerna skulle ha företräde framför folkrättsliga avtal. Regelkonkurrensen mellan dessa två borde därför lösas med att lagen om skatteavtal ges företräde med hänsyn till *lex specialis*, i förhållande till CFC-lagstiftningen.<sup>74</sup> Hilling ifrågasätter starkt att Regeringsrätten inte tolkade skatteavtalet för att lösa frågan om CFC-lagstiftningen hindrades av skatteavtalet. Istället för att söka ledning i skatteavtalet ansåg Regeringsrätten att frågan rörde två svenska interna regler utan andra parter inblandade. Hilling anser att en tolkning av avtalet är nödvändig för att undersöka om det hindrar Sveriges möjlighet att beskatta enligt CFC-lagstiftningen. Hon anser att skatteavtalet borde ha fått företräde eftersom det ligger i dess natur att sådana avtal kan begränsa en stats beskattningsrätt enligt intern rätt och att det då inte är korrekt att använda sig av de vanliga principerna som tillämpas vid en regelkonkurrens.<sup>75</sup>

Två domare i Regeringsrätten har skrivit en artikel för att ge svar på all kritik som uppkommit.<sup>76</sup> De konstaterar att när Sverige ingår folkrättsliga avtal med en annan stat är det den svenska statens skyldighet att se till att åtagandena följs. Däremot finns det ingen folkrättslig regel som talar om *hur* parterna skall uppfylla sina åtaganden.<sup>77</sup> I Sverige, som är en dualistisk stat, innebär inte ett ingånget folkrättsligt avtal att domstolar blir bundna endast av avtalet. Den folkrättsliga förpliktelsen anses bara tillkomma staten och för att avtalet skall bli tillämpligt internt måste Sverige införa en reglering på nationell nivå. Skatteavtalen måste således inkorporeras i den svenska rätten. Detta innebär att det genom lag stadgas att det internationella avtalet skall gälla som lag i Sverige. När man sedan tillämpar bestämmelsen bör man beakta att de tillkommit på andra sätt än vanliga interna lagar.<sup>78</sup> Efter inkorporeringen gäller vanliga normhierarkiska regler. Jermsten och Sandström påpekar att ”om lagformen väljs får det internationella åtagandet i svensk rättsordning status som lag, varken mer eller mindre. En lag blir inte ”finare” än en annan därför att den genomför en

---

<sup>73</sup> Dahlberg, SN 2008 nr 7-8 s. 484, 488

<sup>74</sup> Kleist, SN 2008 nr 11 s. 711 f

<sup>75</sup> Hilling, Intertax, volume 36, issue 10 s. 458

<sup>76</sup> Jermsten, Sandström, Regeringsrätten 100 år s. 243-248

<sup>77</sup> Jermsten, Sandström s. 245

<sup>78</sup> Jermsten, Sandström s. 246

folkrättslig förpliktelse.” I regeringsformen finns inte någon förpliktelse för lagstiftaren att uppfylla Sveriges folkrättsliga åtaganden, även om det självklart är det man eftersträvar. Staten Sverige har dock en skyldighet att leva upp till de folkrättsliga åtagandena och om Sverige inte gör det kan det skada relationen till andra stater. Folkrättsliga avtal kan få särställning i svensk rätt. Ett sådant exempel är Europakonventionen som har inkorporerats i svensk rätt. Genom denna inkorporering fick Europakonventionen status som svensk lag. För att säkerställa att konventionen ges företräde vid en regelkonkurrens infördes dessutom en särskild bestämmelse i regeringsformen, 2:35 RF. Där stadgas att ”lag eller annan föreskrift får ej meddelas i strid med Sveriges åtaganden på grund av den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna.” Ett motsvarande förbud för andra folkrättsliga förpliktelser, som skatteavtal, finns dock ej. Vid en regelkonkurrens finns det olika principer för att lösa problemet. Om vanliga tolkningsmetoder som fördragskonform tolkning inte löser konkurrensen får konflikten istället lösas med erkända principer som derogationsreglerna, ”lex posterior” och ”lex specialis”. Jermsten och Sandström konstaterar att en fördragskonform tolkning inte är möjlig att använda när en inkorporerad internationell förpliktelse *är i konflikt med* en annan svensk lag. Om emellertid införlivandelagen hade fått företräde framför den andra lagen så hade innehållet i den folkrättsliga förpliktelsen varit av största vikt vid tolkningen. Så var dock inte fallet i det aktuella målet.<sup>79</sup>

### **3.4.3 Konsekvenserna av RÅ 2008 ref 24 för tioårsregeln i 3:19 IL**

Frågan som blir aktuell nu är vad den svenska interna tioårsregeln har för förhållande till skatteavtalen om man tillämpar samma resonemang som Regeringsrätten hade i OMX-målet. Tioårsregelns nya lydelse infördes 1 januari 2008 och det kan innebära att den blir ”lex posterior” i förhållande till de redan ingångna skatteavtalen. Regeln syftar dessutom till att förhindra att den skattskyldige kringgår de svenska skattereglerna och man kan diskutera om regeln även kan anses som ”lex specialis”, beroende på omständigheterna i det enskilda fallet. Om det finns möjlighet att tioårsregeln kan gå före skatteavtalen p.g.a. derogationsreglerna är den mer slagkraftig i förhållande till skatteavtalen än vad som är den vanliga uppfattningen idag.

Det finns tre nya avgörande av vikt från Skatterättsnämnden där de har tagit ställning i denna fråga. Ett avgörande kom i april 2009<sup>80</sup> och två i december 2009<sup>81</sup>. Alla tre avgöranden har överklagats till Regeringsrätten.

Det första målet, från april 2009, handlade om en person som efter utflyttningen från Sverige avyttrade sina andelar i ett utländskt bolag. Vid det tillfället hade den skattskyldige hemvist i Thailand, enligt skatteavtalet mellan Sverige och Thailand. Den skattskyldige ägde tillsammans med sin bror det svenska företaget Y AB. Sedan 1998 ägde de Y AB genom

---

<sup>79</sup> Jermsten, Sandström s. 247 f

<sup>80</sup> Dnr 73-08/D

<sup>81</sup> Dnr 43-09/D, Dnr 131-08/D

varsitt utländskt företag. Åtgärden genomfördes för att öka flexibiliteten inför en framtida försäljning av det svenska företaget eller för en eventuell generationsväxling. Det utländska bolaget hade även bedrivit en viss annan verksamhet förutom förvaltningen av Y AB. Frågan i målet handlade om skatteavtalet hindrade en svensk beskattning enligt 3:19 IL, mot bakgrund av Regeringsrättens dom i RÅ 2008 ref 24. Skatterättsnämnden ansåg att den utvidgade tioårsregeln, som även avser delägarätter som utgetts av ett utländskt bolag, inte tar sikte på sådana förfaranden som den skattskyldige hade företagit. Det fanns därför ingen anledning att inte tillämpa skatteavtalet. Det aktuella skatteavtalet begränsar Sveriges rätt att beskatta kapitalvinster, om den skattskyldige har hemvist i Thailand, till att endast omfatta kapitalvinster från svenska bolag, artikel 13 p. 4, 5. Således kunde Sverige ej utta skatt enligt 3:19 IL då skatteavtalet medförde en begränsning.

De två målen som avgjordes i december 2009 fick motsatt utgång. I båda målen handlade det om en skattskyldig person som bodde i Sverige och som ägde ett svenskt bolag genom ett utländskt moderbolag. Det utländska bolagets enda uppgift var att äga aktierna i det svenska bolaget, det bedrev inte någon annan verksamhet. Frågan som Skatterättsnämnden skulle ta ställning till var om skatteavtalet hindrade en tillämpning av tioårsregeln i 3:19 IL. Skatterättsnämnden konstaterade att den fysiska personen var begränsat skattskyldig i Sverige. 3:19 IL utvidgades i januari 2008 till att även omfatta kapitalvinster på utländska delägarätter, då bl.a. X och Y-målet medfört att tioårsregeln tappat en del av sin effektivitet. Förfarandet som utvidgningen avser att förhindra är att inför en nära förestående avyttring av aktierna i ett svenskt bolag överlåta aktierna till ett utländskt bolag för att sedan, när den fysiska personen endast är begränsat skattskyldig i Sverige, överlåta andelarna i företaget och på så sätt undvika svensk beskattning. Skatterättsnämnden konstaterade att frågan i målen ställs mot bakgrund av Regeringsrättens dom i RÅ 2008 ref 24. I de två aktuella fallen så var Sverige förhindrad att beskatta avyttringen då det andra landet enligt skatteavtalen har en exklusiv rätt att ta ut skatt på den egendomen som var under prövning. Således konstaterade Skatterättsnämnden att det förelåg en regelkonkurrens.

I RÅ 2008 ref 24 konstaterades att ”en lag om skatteavtal har ingen särställning i förhållande till andra lagar”. Det finns ingen hierarki bland vanliga lagar då det inte finns några konstitutionella föreskrifter eller andra bindande regler om detta. Skatterättsnämnden konstaterade att det således skulle kunna hävdas att en införlivandelag om skatteavtal är ”lex superior” i förhållande till andra lagar och på så sätt uppfylla det folkrättsliga åtagandet. Det skulle i så fall likna förhållandet mellan EUF-fördraget, grundlagar och vanliga lagar. Dock menade Skatterättsnämnden att detta synsätt underkändes i RÅ 2008 ref 24 där Regeringsrätten istället använde principerna om ”lex posterior” och ”lex specialis”.

Skatterättsnämnden konstaterade att utvidgningen av tioårsregeln, till att även innefatta en kapitalbeskattning av utländska delägarätter, tillkommit senare än införlivandelagen om skatteavtal och är således ”lex posterior”. Däremot ansåg Skatterättsnämnden att det inte går att göra en säker bedömning, om man ser till ordalydelsen i 3:19 IL eller skatteavtalet, vilken av dem som är ”lex specialis” i förhållande till den andra. Skatterättsnämnden menade att frågan får lösas med hjälp av förarbetena till utvidgningen av 3:19 IL. Den nya lydelsen



infördes för att möjliggöra en effektivare beskattning på kapitalvinster och tar särskilt sikte på sådana förfaranden som är aktuellt i dessa fall.<sup>82</sup> Vidare konstaterade Skatterättsnämnden att det också är av vikt att undersöka om regeln är avsedd att, vid en regelkonflikt, ges företräde framför tidigare instiftade lagar. I proposition 2007/08:12 s. 19 fördes en diskussion om skatteavtalens begränsande effekt på tioårsregeln. Några remissinstanser menade att utvidgningen av 3:19 IL inte skulle ha någon verkan eftersom den inskränktes av skatteavtalen. Regeringen ansåg att Sverige inte kan låta skatteavtal påverka utvecklingen av den interna rätten. Det ligger i ett skatteavtals natur att så kan vara fallet.<sup>83</sup> Skatterättsnämnden konstaterade att uttalandet i propositionen inte var tillräckligt klart för att kunna dra någon slutsats angående vad regeringen principiellt anser om en regelkonkurrens mellan skatteavtal och intern rätt. De påpekade vidare att detta får ställas mot de generella ståndpunkter som Regeringsrätten uttalat i RÅ 2008 ref 24. Eftersom förutsebarhet och likformighet är överordnade intressen så kom Skatterättsnämnden fram till att en beskattning enligt 3:19 IL inte hindrades av skatteavtalen i dessa fall, enligt de principer som Regeringsrätten fastslagit i RÅ 2008 ref 24.

I målen från december 2009 var det ett flertal ledamöter i Skatterättsnämnden som var skiljaktiga. André var skiljaktig i motiveringen och ansåg att av förutsättningarna i målen kunde slutsatsen dras att kapitalvinsten hade uppkommit under tiden den skattskyldige varit obegränsat skattskyldig i Sverige, innan utflyttningen skett. Således grundas vinsten på omständigheter som fanns vid tidpunkten för utflyttningen, samtidigt som den skattskyldige blev begränsat skattskyldig, medan den faktiska beskattningen sker först senare vid en realisation. André ansåg att ett skatteavtal endast rymmer inkomster som uppkommit efter avtalet blivit tillämpligt, dvs. efter utflyttningen, och menade att i dessa mål kan således inte skatteavtalet begränsa Sveriges rätt att ta ut skatt enligt tioårsregeln.

Svanberg och Werkell var också skiljaktiga och ansåg att skatteavtalet begränsade tioårsregeln. De konstaterade att utvidgningen av tioårsregeln tillkom efter skatteavtalen införlivades och därför var "lex posterior". Däremot fann de inte att tioårsregeln var "lex specialis". Regeln är inte av samma specifika slag som CFC-lagstiftningen, som var aktuell i RÅ 2008 ref 24. Tioårsregeln är mer allmänt formulerad och omfattar alla fall när en begränsat skattskyldig person avyttrar delägarrätter. Med beaktande även av regeringens uttalande i proposition 2007/08:12 s. 19 f förefaller det enligt dem som osannolikt att regeringen avsett att utvidgningen av tioårsregeln skulle ges företräde framför skatteavtalen.

Även Dahlberg kom fram till slutsatsen att skatteavtalet begränsade tioårsregeln. Dahlberg påpekade att domstolar och Skatteverket m.fl. skall ta hänsyn till Sveriges folkrättsliga åtaganden enligt ett skatteavtal. Han konstaterade vidare att det vore en bra metod att anse att skatteavtalen är "lex specialis" i förhållande till den rent interna rätten. Dessutom är RÅ 2008 ref 24 inte förenlig med tidigare praxis från Regeringsrätten. Regeringsrätten uttalade t.ex. i RÅ 1996 ref 84 att vid en tolkning av skatteavtal skall man använda sig av en folkrättslig

---

<sup>82</sup> Se prop. 2007/08:12 s. 17 f

<sup>83</sup> Se avsnitt 2.1.3

tolkningsmetod. Dahlberg hänvisade även till RÅ 1998 ref 49. Vidare påpekade han att Sverige är ansluten till Wienkonventionen. Artikel 26 stadgar att avtal ska hållas, ”pacta sunt servanda”. Artikel 27 stadgar att en part inte kan åberopa sin nationella interna rätt för att rättfärdiga underlåtenheten att fullfölja en traktat. Dahlberg anser det nödvändigt att också beakta den andra statens uppfattning vid en tolkning av ett skatteavtal. Eftersom skatteavtalet inte ger Sverige någon beskattningsrätt i de aktuella fallen kan Sverige inte ta ut någon skatt enligt 3:19 IL menar Dahlberg.

Sammanfattningsvis konstaterar jag att frågan om svensk intern rätts företräde framför ett skatteavtal är kontroversiell. De olika åsikterna hos ledamöterna i Skatterättsnämnden visar att det är en känslig och komplex fråga och eftersom samtliga tre mål är överklagade kommer de dessutom att tas upp av Regeringsrätten. Det är en fråga som är av stort intresse för uppsatsen. Skatterättsnämnden kom fram till att 3:19 IL *kan* ges företräde framför skatteavtalen, i vissa fall. Det skall då handla om ett förfarande som den utvidgade tioårsregeln syftar att förhindra nämligen att den skattskyldige, inför en förestående försäljning av aktierna i ett svenskt företag, överlåter andelarna till ett utländskt företag för att vid en senare försäljning av de utländska aktierna ha flyttat från Sverige och på så sätt undkomma svensk beskattning.

### 3.5 Tioårsregeln i skatteavtal

Artikel 13 i OECD:s modellavtal handlar om realisationsvinst. Artikel 13.4 specificerar vad som gäller vid kapitalvinst vid en aktieförsäljning och artikeln stadgar att sådan vinst skall beskattas endast i hemviststaten. Begreppet hemvist är definierat i artikel 4. Hemviststaten är det land där personen är skattskyldig p.g.a. domicil, bosättning, plats för företagsledningen eller annat liknande förhållande. Sverige har reserverat sig mot artikel 13 p.g.a. den interna tioårsregeln som ger Sverige rätt att ta ut skatt på begränsat skattskyldiga personer. Sverige vill att, så som det stadgas i 3:19 IL, en person som har varit bosatt i landet skall betala skatt i Sverige vid en aktieförsäljning i upp till tio år efter utflyttningen. Detta har visat sig vara svårt att hävda i skatteavtalen och Sverige har fått kompromissa. Oftast jämkas tidsperioden i avtalen till fem år.<sup>84</sup> Efter tidsfristen har Sverige ingen rätt att beskatta längre enligt skatteavtalet, trots sin nationella rätt.

#### 3.5.1 Sveriges skatteavtal

För att upprätthålla tioårsregeln brukar Sverige förhandla in den i skatteavtalen. Om det inte utförs kan det innebära att Sverige tappar beskattningsrätten för dessa personer, då OECD:s modellavtal ger rätten att ta ut skatt på aktier till hemviststaten. Sverige har varit olika bra på att förhandla fram dessa villkor med länderna som Sverige har skatteavtal med. Tidsperioden varierar därför mellan de olika avtalen. I avtalet med Frankrike har Sverige t.ex. beskattningsrätten i endast två år efter den skattskyldige flyttade ut ur landet. I det nordiska

---

<sup>84</sup> Dahlberg, Internationell beskattning s. 183

avtalet är det fem år, i avtalet med Storbritannien och Nordirland sju år, i avtalet med USA tio år samt obegränsat i avtalet med Zimbabwe.<sup>85</sup>

För att se hur effektiv den nya lydelsen i 3:19 IL är bör man först undersöka vad det står i skatteavtalen. I en sammanställning<sup>86</sup> från slutet av 2007, precis innan den nya lydelsen av 3:19 IL trädde i kraft, hade Sverige ingått 72 skatteavtal. Sverige har avstått från att beskatta kapitalvinster i 18 av dessa, varav 5 var ingångna med EU-stater. I dessa avtal har Sverige i princip ingen rätt att beskatta aktier från företag som är hemmahörande i de staterna, då skatteavtalen inte erkänner svensk beskattningsrätt. I 29 skatteavtal stadgas att Sverige endast får beskatta svenska aktier, då skatteavtalet inte ger stöd för den nya lydelsen i 3:19 IL. En del av skatteavtalen har ingåtts innan tioårsregeln trädde i kraft första gången 1983 och de avtalen ger inte Sverige någon uttrycklig beskattningsrätt. De flesta avtal har ingåtts även innan den nya lydelsen av 3:19 IL och att de avtalen inte alltid tilldelar Sverige beskattningsrätt för utländska aktier är således inte oförklarligt. Det bör dock påpekas att Regeringsrätten inte anser att skatteavtalen har någon särställning i förhållande till annan svensk intern rätt. En prövning får göras i varje enskilt fall vid en regelkonkurrens för att undersöka vilken av lagarna som ges företräde.<sup>87</sup>

I följande avsnitt kommer jag undersöka, i vissa utvalda skatteavtal, vad Sverige har för beskattningsrätt angående andelar och delägarätter för en begränsat skattskyldig person. Huvudregeln enligt avtalen är att aktier endast beskattas i hemviststaten. I många avtal finns det sedan undantag till detta, med olika villkor beroende på vilken stat som Sverige har ingått avtalet med.

### **3.5.1.1 Storbritannien och Nordirland**

I artikel 13 behandlas realisationsvinst, precis som i modellavtalet. Artikel 13 p. 2 stadgar att en vinst som en begränsat skattskyldig person erhåller p.g.a. överlåtelse av aktier i ett svenskt bolag får beskattas i Sverige men endast om den skattskyldige också är svensk medborgare. Således får Sverige endast beskatta vinst från aktier i svenska bolag. Sverige har enligt avtalet beskattningsrätt i sju år efter att den skattskyldige har emigrerat.

### **3.5.1.2 De nordiska länderna**

Det finns ett undantag i det nordiska skatteavtalet från att hemviststaten erhåller beskattningsrätten till försäljning av aktier, i artikel 13 p. 7. Om man uppfyller villkoren i p. 7 får överlåtelse av aktier eller annan andel beskattas i källstaten. En vinst från svenska bolag kan Sverige beskatta, även om den fysiska personen bor i någon av de övriga nordiska länderna. Dessutom kan Sverige beskatta en vinst som härrör från annan avtalsslutande stat om vinsten till huvudsaklig del direkt eller indirekt beror på innehav av aktie eller annan andel

---

<sup>85</sup> SKV,Handledning för internationell beskattning s. 572

<sup>86</sup> Paulin, Analys av förslag om "Vissa kapitalbeskattningsfrågor", [www.infotorgjuridik.se](http://www.infotorgjuridik.se)

<sup>87</sup> RÅ 2008 ref 24

i bolag som är hemmahörande i Sverige. Danmark har dock reserverat sig mot denna artikel då de har en generell exitskatt.<sup>88</sup> Protokollspunkt IV stadgar att bestämmelsen i art 13 p. 7 inte hindrar Danmark från att beskatta en aktievinst som en person som flyttar från Danmark anses ha erhållit vid utflyttningen. Efter att de fem åren, som är tidsfristen i avtalet, har passerat beskattas en aktieförsäljning i hemviststaten, artikel 13 p. 6.

### ***3.5.1.3 Grekland***

Försäljning av aktier och liknande finns reglerat i artikel XI. En person med hemvist i Grekland är befriad från skatt i Sverige vid överlåtelse av t.ex. aktier och andelar. Sverige har således ingen rätt att ta ut skatt om personen i fråga inte har hemvist i Sverige.

### ***3.5.1.4 Amerikas Förenta Stater***

I artikel 13 p. 7 finns regler om aktievinst. Där stadgas att en person som har hemvist i Amerikas Förenta Stater och som tidigare haft hemvist i Sverige kan beskattas i Sverige vad gäller vinst p.g.a. överlåtelse av en tillgång. Detta gäller dock under förutsättning att överlåtelsen sker under de kommande tio åren efter utflyttningen. Vid en senare försäljning inträffar beskattningen i hemviststaten, d.v.s. Amerikas Förenta Stater.

### ***3.5.1.5 Frankrike***

Artikel 13 p. 7 stadgar att Sverige har rätt att beskatta en vinst vid överlåtelse av tillgångar av en person som har hemvist i Frankrike. Dock gäller detta endast under två förutsättningar. För det första skall den fysiska personen ha haft hemvist i Sverige under minst fem år under loppet av de sju åren som föregått året för överlåtelsen av tillgångarna. Detta medför att Sverige endast har beskattningsrätten i två år efter att den skattskyldige flyttat ut ur Sverige. Det andra villkoret innebär att personen i fråga inte får ha franskt medborgarskap, då faller den svenska beskattningsrätten även om det är inom tidsramen.

### ***3.5.1.6 Portugal***

Enligt skatteavtalet med Portugal kan Sverige endast beskatta en person med hemvist i Portugal om vinsten är från aktier i svenska bolag, enligt artikel 13 p. 4. Dock skall den fysiska personen ha haft hemvist i Sverige någon gång de senaste fem åren. Dessutom måste den skattskyldige ha ägt aktierna vid tidpunkten för utflyttningen.

### ***3.5.1.7 Thailand***

En vinst vid en överlåtelse av aktier och andelar från svenska bolag kan Sverige beskatta, även om den fysiska personen bor i Thailand, artikel 13 p. 5. Beskattningen vid avyttring av aktier får således ske i den stat där bolaget har hemvist. Det stadgas ingen tidsfrist i avtalet

---

<sup>88</sup> Se protokollspunkt IV. till artikel 13, s. 75 skatteavtal mellan de nordiska länderna

men eftersom den svenska regeln i 3:19 IL har en tioårsgräns kan inte ett skatteavtal utvidga tidsfristen då den gyllene regeln inte tillåter ett uttag av skatt som inte har sin grund i nationell rätt.

### 3.5.2 Sammanfattning avseende artikel 13 i Sveriges skatteavtal

För det första kan konstateras, trots att jag endast har valt att undersöka ett fåtal avtal, att skatteavtalen har väldigt olika lydelse. Inte bara är det antalet år Sverige har beskattningsrätt som är relevant eller om avtalet gäller svenska eller utländska aktier, utan det finns även andra villkor som är väsentliga. T.ex. i det portugisiska skatteavtalet måste den skattskyldiga ha ägt aktierna vid tidpunkten för utflyttningen från Sverige. Då är frågan vad som gäller om den skattskyldige efter utflyttningen bytt aktierna mot nya svenska eller utländska aktier? Då har den skattskyldige inte ägt aktierna vid emigreringen, utan endast de gamla. Det finns ingen bestämmelse om detta i skatteavtalet utan endast en svensk intern regel som säger att nyförvärvade utländska aktier som ersätter de tidigare svenska inte behöver ha förvärvats när den skattskyldige var obegränsat skattskyldig i Sverige, 3:19 4 st. IL. Eftersom skatteavtalet inte medger beskattning i Sverige för utländska aktier begränsas den svenska interna regeln. Om den skattskyldige istället bytt de svenska aktierna mot nya svenska är 3:19 1 st. IL tillämpligt. Det stadgas inte i 3:19 IL att den utflyttade måste äga de svenska aktierna vid utflyttningen, utan att den skattskyldige skall ha varit bosatt i Sverige under de senaste tio åren innan avyttringen. Däremot stadgas inget om detta i skatteavtalet utan där framkommer att aktierna skall ägas vid utflyttningen. Det är inte helt självklart att Portugal har samma bestämmelse i sin interna rätt som Sverige har och det kan bli svårt för Sverige att övertyga avtalsparten om detta då det inte uttrycks i skatteavtalet. Om man ser till avtalet med Frankrike finns det även där ett grundläggande avtalsvillkor som måste uppfyllas för att Sverige skall få rätt att beskatta och det är att den fysiska personen inte skall vara fransk medborgare. Är han det så tappar Sverige sin rätt att beskatta trots att det är inom tidsfristen. I avtalet med Storbritannien och Nordirland måste den skattskyldige vara svensk medborgare, annars faller det svenska beskattningsanspråket, även om det gäller svenska aktier och överlåtelsen sker inom sjuårsgränsen. Jag upplever det lite som ett problem att skapa en svensk intern beskattningsregel som kan fånga upp alla dessa avtalsvillkor. Den svenska tioårsregeln är till för att erhålla en mer effektiv beskattning av kapitalvinster och det blir svårt i om med att det finns så många olika villkor i skatteavtalen.

Vidare kan det konstateras att tidsfristen i skatteavtalen varierar stort. Sverige har varit olika bra på att förhandla fram den önskade tioårsgränsen. De år som Sverige har rätt att beskatta en överlåtelse av en aktie eller en andel i ett bolag varierar mellan ingen beskattningsrätt alls och upp till tio år. I en uppställning<sup>89</sup> gjord inför utvidgningen av tioårsregeln framkommer dock att den tidsfrist som är vanligast är tio år. Även fem år, som finns i OECD:s modellavtal, förekommer i många avtal. Men trots detta så tappar Sverige i en mängd fall en del av sin

---

<sup>89</sup> Remissyttrande av Peter Sundgren till finansdepartementet avseende promemoria ”Vissa kapitalbeskattningsfrågor”, Bilaga 2

beskattningsrätt enligt intern rätt, då skatteavtalen t.ex. endast är på sju år eller så ger de ingen beskattningsrätt alls. I detta avseende känns inte tioårsregeln särskilt praktisk.

Jag anser dock inte att det är så förvånande att många av avtalen endast ger Sverige beskattningsrätt på svenska aktier. Den nya lydelsen trädde i kraft 1 januari 2008 och de allra flesta skatteavtalen ingicks långt innan dess. I och med att avtalen ingicks för så länge sedan blir det svårt att i efterhand utvidga svenska regler och samtidigt fånga upp alla internationella engagemang som Sverige har att ta hänsyn till. Den svenska regeln får i många fall stå tillbaka och då får den inte så stort genomslag. Med hänsyn till dessa punkter anser jag att man kan diskutera och ifrågasätta tioårsregelns existens utifrån skatteavtalens utformning. För mig uppstår frågan om tioårsregeln i 3:19 IL verkligen är bästa sättet för Sverige att tillgodose sin skattebas. Man borde undersöka om det inte vore bättre med helt omarbetade regler istället för ett tillägg till de gamla. Frågan är om t.ex. en exitskatt skulle få större effektivitet i förhållande till skatteavtalen eller om skatteavtalen begränsar en sådan också?

Dessutom kan man efter RÅ 2008 ref 24 även diskutera om skatteavtalen alltid begränsar tioårsregelns omfattning. Oavsett vad man anser om Regeringsrättens dom så har den troligtvis prejudikatvärde och till dess att rättsläget ändras så finns det en möjlighet, under vissa förutsättningar, att tioårsregeln kan ges företräde framför skatteavtalen.

## 4. Förhållandet mellan 3:19 IL och EU-rätten

### 4.1 Inledning

Sverige blev medlem i EU 1995.<sup>90</sup> Genom medlemskapet har Sverige avstått en del av sin suveränitet till gemenskapen. Hösten 2007 enades EU:s stats- och regeringschefer om ett nytt EU-fördrag. En förutsättning för att det skulle gälla var att alla EU:s medlemsstater godkände det, antingen genom beslut i de nationella parlamenten eller genom folkomröstning. Det nya fördraget, Lissabonfördraget, trädde i kraft den 1 december 2009. Det görs dock fortfarande förberedelser för att ändringarna skall gå igenom.<sup>91</sup>

En av de största förändringarna med det nya fördraget är att Europeiska Unionen blir en egen juridisk person. Det kommer även fortsättningsvis finnas två grundfördrag. EU-fördraget finns kvar men har blivit reviderat. Det kommer dessutom införas ett nytt fördrag, Europeiska Unionens funktionssätt (EUF-fördraget), som kommer ersätta det gamla EG-fördraget. De övergripande och konstitutionella reglerna kommer finnas i EU-fördraget medan de mer praktiska och detaljerade reglerna finns i EUF-fördraget. Det innebär att EUF-fördraget blir lite enklare att införa ändringar i.<sup>92</sup> En annan förändring är att den tidigare pelarstrukturen upphör.<sup>93</sup> Tidigare bestod EU av tre pelare, varav den första utgjordes av EG med bl.a. regler som rör den inre marknaden. Den andra pelaren bestod av den gemensamma utrikes- och säkerhetspolitiken (GUSP) och den tredje av ett polis- och straffrättsligt samarbete.<sup>94</sup> Alla rättsområden kommer fortsättningsvis rymmas genom EU-fördraget och EUF-fördraget. Dock kommer den gemensamma utrikes- och säkerhetspolitiken (tidigare andra pelaren) att innehålla särbestämmelser.<sup>95</sup>

Innan Lissabonfördraget hade EU-domstolen ingen kompetens inom den andra och tredje pelaren.<sup>96</sup> En av de största skillnader efter införandet är att domstolens kompetens blir generell. Det gamla EU-fördraget innehöll uttryckliga stadganden i de fall som domstolen hade behörighet i. Efter införandet av Lissabonfördraget är det tvärtom, EU-domstolen blir behörig att tolka bestämmelserna i EU-fördraget. EG-domstolen byter dessutom namn till EU-domstolen, Europeiska unionens domstol.<sup>97</sup>

### 4.2 EG-skatterätt

När det gäller området för den direkta beskattningen så är den fortfarande i stort sett en nationell angelägenhet. Det finns få artiklar som rör den direkta beskattningen i EUF-

---

<sup>90</sup> Bernitz, Introduktion till EU s. 15

<sup>91</sup> <http://www.eu-upplysningen.se/Aktuellt/Lissabonfordraget/>

<sup>92</sup> Nergelius s. 3

<sup>93</sup> Prop. 2007/08:168 s. 74 f

<sup>94</sup> Bernitz, Introduktion till EU s. 20-22

<sup>95</sup> Nergelius s. 3

<sup>96</sup> Ståhl, Österman s. 20

<sup>97</sup> Bergström m.fl. s. 60 f

fördraget. De enda direktiven som finns är moder-dotterbolagsdirektivet<sup>98</sup> och fusionsdirektivet<sup>99</sup>.<sup>100</sup> Ingen harmonisering har skett så som för den indirekta beskattningen, där både mervärdesskatten och flertalet punktskatter har en omfattande reglering på EU-nivå.<sup>101</sup> Momsdirektivet<sup>102</sup> innehåller t.ex. en skyldighet för medlemsstaterna att ta ut en skatt om minst 15 %. Sedan får de själva bestämma ”taket”. Sverige har lagt sin mervärdesskatt på 25 %.

Medlemsstaterna är fortfarande mycket måna om att själva få reglera den direkta skatten. Skatter kan påverka människors handlande åt ett visst håll, t.ex. kan de stimulera köp av vissa varor och ses som ett viktigt styrmedel för samhället.<sup>103</sup> Medlemsstaternas vilja att själva bestämma över skatteutformandet och behålla sin suveränitet bidrar inte till att göra samarbetet effektivt. Avsaknaden av en harmonisering påverkar de gränsöverskridande transaktionerna negativt. Att ha 27 olika inkomstskattesystem gynnar inte förverkligandet av den fria inre marknaden. För företag som är verksamma i flera länder blir detta problematiskt.<sup>104</sup>

Detta innebär dock inte att den direkta beskattningen inte påverkas av medlemskapet i EU. Nationella skatteregler kan bli ogiltiga om de utgör en diskriminering eller en restriktion i rätten till fri rörlighet för medlemmar i andra stater. Trots att området för skatter inte är harmoniserat så har EUD gjort klart, genom praxis, att den inte godtar regler som diskriminerar medborgare från andra medlemsstater.<sup>105</sup> I EUF-fördraget finns bestämmelser som uttalar att den fria rörligheten för varor, tjänster, personer och kapital skall upprätthållas och att ingen diskriminerande beskattning på varor får uttas.<sup>106</sup> Den fria rörligheten har direkt effekt och nationella bestämmelser i strid med detta skall bortses ifrån.<sup>107</sup> Direkt effekt innebär att reglerna kan ge individerna i medlemsstaterna rättigheter och skyldigheter som kan åberopas direkt i en nationell domstol. Det är inte alla bestämmelser i EUF-fördraget som har direkt effekt.<sup>108</sup> EUF-fördraget:s regler om fri rörlighet är dock tillämplig och överordnad den nationella rätten även på den direkta beskattningens område.<sup>109</sup> Då det grundläggande fördraget är övergripande och vagt och den direkta skatten inte är harmoniserad har EUD ett stort manöverutrymme inom området för den direkta beskattningen, främst när det gäller tolkningen av EU-rätten och bedömningen om de nationella reglerna är i strid med fördragets friheter.<sup>110</sup> Således begränsar inte fördraget i sig medlemsstaternas möjlighet att utforma sitt

---

<sup>98</sup> Dir 90/435/EEG

<sup>99</sup> Dir 90/434/EEG

<sup>100</sup> Tjernberg SN 2003 s. 230

<sup>101</sup> Ståhl, Österman s. 17

<sup>102</sup> Dir 77/388/EEG

<sup>103</sup> Bernitz, Kjellgren, Introduktion till EU s. 77f

<sup>104</sup> Pahlsson, s. 48

<sup>105</sup> Se vidare Avoir Fiscal C-270/83

<sup>106</sup> Ståhl, Österman s. 65

<sup>107</sup> Bernitz, Kjellgren, Introduktion till EU s. 49

<sup>108</sup> Bernitz, Kjellgren, Europarättens grunder s. 77

<sup>109</sup> Pahlsson, s. 49 f

<sup>110</sup> SOU 2005:99 s. 388, Bilaga 2



eget skattesystem, dock under förutsättning att de inte missgynnar utländska motsvarigheter inom EU.

EUD upprätthåller starkt bestämmelserna om likabehandling i artikel 18 EUF-fördraget, etableringsfriheten och fri rörlighet för tjänster, kapital och personer.<sup>111</sup> Utöver detta finns det inga krav enligt fördraget på att skattereglerna skall utformas på ett visst sätt.<sup>112</sup> Beslut om nya förordningar och direktiv på skatteområdet kräver enhällighet, artikel 113, 115 EUF-fördraget. Det har visat sig att det har varit svårt att komma överens i medlemsstaterna om harmoniseringsdirektiv på den direkta beskattningens område. Ett direktiv som dock har trätt i kraft är direktiv 77/799/EEG om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område. Direktivet behandlar hur myndighetssamarbetet skall gå till. Myndigheter har t.ex. möjlighet att få bistånd av andra staters myndigheter.<sup>113</sup>

I EUF-fördraget finns regler för hur medlemsstaternas myndigheter och domstolar skall tillämpa och tolka reglerna enhetligt. Även EUD har i sin praxis utvecklat vissa bestämmelser för att den fria rörligheten på marknaden skall kunna upprätthållas. Bl.a. kan en fördragsbrottstalan väckas hos EUD, en begäran skickas om förhandsavgörande enligt art 267, eller EU-rättens direkta effekt åberopas.<sup>114</sup>

### **4.3 Begränsningar i den fria rörligheten. Diskriminering eller restriktion?**

Medlemsstaterna i EU var länge av den uppfattningen att det bara var öppen eller dold diskriminering av utländska subjekt som var förbjuden.<sup>115</sup> Det är ett välkänt faktum att EUD inte godkänner regler som är diskriminerande. Men EUD har visat på senare år att det inte heller är tillåtet med regler som är icke-diskriminerande men som ändå innebär ett visst hinder, t.ex. att reglerna är alldeles för betungande eller att de försvårar för andra medborgare att komma in på den inhemska marknaden.<sup>116</sup> Skattereglerna får således inte negativt särbehandla gränsöverskridande transaktioner jämfört med motsvarande inhemska transaktioner.<sup>117</sup> Dessa måste behandlas lika för att godtas.

#### **4.3.1 Rättfärdigande av hinder i den fria rörligheten**

Trots att en nationell regel står i strid med den fria rörligheten kan den ändå godtas i vissa fall. För det första godtas uttryckliga begränsningar i EUF-fördraget, t.ex. om regeln grundas på hänsyn för allmän ordning, säkerhet eller hälsa.<sup>118</sup> Dessa rättfärdighetsgrunder gäller endast för diskriminering mot tjänster, personer och kapital. Det finns inte en motsvarande regel för

---

<sup>111</sup> Bernitz, Kjellgren, Europarättens grunder s. 281

<sup>112</sup> Ståhl, Österman s. 66 f

<sup>113</sup> Ståhl, Österman s. 301 f

<sup>114</sup> Ståhl, Österman s. 29, 34

<sup>115</sup> Pahlsson s. 53

<sup>116</sup> Bernitz, Kjellgren, Europarättens grunder s. 257

<sup>117</sup> Ståhl, Österman s. 66 f

<sup>118</sup> Dahlberg, Internationell beskattning s. 235 f

varor. En regel som öppet diskriminerar utländska varor accepteras därmed aldrig.<sup>119</sup> Det har dock aldrig hänt att EUD godtagit en skatteregel som kunnat motiveras på dessa grunder.<sup>120</sup>

EUD har också utvecklat ett särskilt test som kan rättfärdiga en icke-diskriminerande restriktion av de grundläggande friheterna. Detta test kallas för ”rule of reason”. Denna doktrin växte fram i Gebhard-målet, C-55/94. Enligt ”rule of reason” skall fyra kriterier vara uppfyllda.<sup>121</sup>

- Regeln skall vara tillämplig på ett icke-diskriminerade sätt.
- Den skall framstå som motiverad med hänsyn till ett trängande allmänintresse.
- Den skall vara ägnad att säkerställa förverkligandet av den målsättning som eftersträvas.
- Den skall inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målsättningen.

EUD är ytterst restriktiv när det gäller rättfärdigande av en regel som hindrar den fria rörligheten. De anledningar som medlemsstaterna kan ställa upp och som kan godkännas är behovet av skydd mot skatteflykt, en ändamålsenlig fördelning av skattebaser (territorialitetsprincipen), effektiv skattekontroll och skattesystemets inre sammanhang.<sup>122</sup> En grund som har åberopats men som avvisats ett flertal gånger är medlemsstaters önskan att skydda sin skattebas och att förhindra förluster av skatteintäkter. Andra grunder som avvisats är t.ex. att den skattskyldige har erhållit andra skattefördelar vilka kompenserar för den diskriminerande behandlingen eller att särbehandlingen är motiverad av administrativa skäl. EUD har inte ansett att de är tillräckligt viktiga för att de skall ta över intresset av att upprätthålla den fria rörligheten. Man skall inte granska den skattskyldiges totala skattesituation utan varje skatteregel skall bedömas var för sig.<sup>123</sup>

Eftersom ”rule of reason” kräver att regler från medlemsstaterna skall tillämpas på ett icke-diskriminerande sätt så kan en regel som är öppet diskriminerande aldrig godkännas enligt detta test.<sup>124</sup>

## 4.3.2 Rättfärdigandegrunder från EU-domstolen

### 4.3.2.1 Skatteflykt

En regel för att hindra skatteflykt kan rättfärdigas enligt EUD, trots att den står i strid med den fria rörligheten. En sådan regel skall syfta till att komma åt rent konstlade upplägg som innebär ett kringgående av den nationella lagstiftningen, annars riskerar medlemsstaterna att regeln inte godkänns.<sup>125</sup> Denna rättfärdigandegrund har dock aldrig EUD accepterat vad gäller

---

<sup>119</sup> Art. 110 EUF-fördraget

<sup>120</sup> Ståhl, Österman s. 142

<sup>121</sup> Dahlberg, Internationell beskattning s. 237

<sup>122</sup> Pahlsson s. 55 f

<sup>123</sup> Ståhl, Österman s. 146

<sup>124</sup> Ståhl, Österman s. 160

<sup>125</sup> C-196/04, Cadbury Schweppes-målet

skatteregler som hindrar den fria rörligheten. De prövade reglerna har ansetts vara för oprecisa och för schablonmässigt utformade. De har inte tyckts vilja komma åt ett konstlat upplägg, utan mer generellt hindra skatteundandragande.<sup>126</sup> Det är viktigt att skilja mellan skatteflykt som är en accepterad rättfärdigandegrund och den icke godtagbara rättfärdigandegrundens att skydda sin skattebas. EUD har betonat att endast anledningen att ett bolag är hemmahörande i en annan medlemsstat inte kan grunda någon allmän presumtion om skatteflykt.<sup>127</sup>

#### **4.3.2.2 Fördelning av skattebaser/territorialitetsprincipen**

Territorialitetsprincipen var först presenterad i Futura-målet.<sup>128</sup> I fallet prövades om Luxemburgs regler för förlustavdrag kunde accepteras. Det franska bolaget ville göra avdrag i Luxemburg där en del av bolaget fanns, i form av ett fast driftställe, vilket inte var möjligt enligt Luxemburgs regler. Luxemburg accepterade inte att det utländska bolaget fick göra ett avdrag för förluster som kunde hänföras till den verksamhet som utövades i bolagets hemland när motsvarande vinster inte beskattades i Luxemburg. Däremot skall ett luxemburgskt bolag, som är obegränsat skattskyldigt, beskattas för sin globalinkomst i Luxemburg och det kan även göra avdrag för sina utländska förluster. Ett bolag som endast är begränsat skattskyldigt i Luxemburg behöver dock bara skatta för den delen som är hänförlig till Luxemburg och avdrag får som en konsekvens av detta endast ske för samma del.<sup>129</sup> EUD godtog restriktionen eftersom den kunde rättfärdigas p.g.a. en fördelning av skattebaser. Förlusterna var inte avdragsgilla men vinsterna var inte heller skattepliktiga. Denna rättfärdigandegrund har även ansetts vara tillämplig i Oy AA<sup>130</sup> och Marks & Spencer<sup>131 132</sup>.

#### **4.3.2.3 Effektiv skattekontroll**

En vanlig invändning har varit att den aktuella regeln i fråga behövs för att kunna upprätthålla en effektiv skattekontroll.<sup>133</sup> EUD har framfört att en effektiv skattekontroll är ett tungt vägande allmänintresse och skulle kunna rättfärdiga en regel som innebär ett hinder i den fria rörligheten. Hittills har dock inte EUD godkänt någon skatteregel på denna grund. Anledningen har i flera fall varit att regeln brister i proportionalitet eftersom den gått utöver vad som är nödvändigt för att uppnå syftet. I t.ex. Futura och Bachmann<sup>134</sup> hade medlemsstaterna en liknande regel som stadgade ett avdragsförbud för utgifter som kopplats till utlandet. Denna regel rättfärdigades med att skattemyndigheten i länderna måste få ha en möjlighet att kontrollera förekomsten av och storleken på utgifterna. Visserligen godtog EUD

---

<sup>126</sup> Ståhl, Österman s. 148

<sup>127</sup> Mål C-9/02, Lasteyrie du Saillant, punkt 51-52

<sup>128</sup> C-250/95

<sup>129</sup> Terra, Wattel s. 761f

<sup>130</sup> C-231/05

<sup>131</sup> C-446/03

<sup>132</sup> Pahlsson s. 55

<sup>133</sup> Se t.ex. C-250/95 Futura, C-204/90 Bachmann, C-254/97 Baxter

<sup>134</sup> C-204/90

att medlemsstaterna måste få kontrollera utgifterna men ansåg att regeln gick utöver vad som var nödvändigt när den vägrade den skattskyldige hela avdraget utan att personen fick en möjlighet att visa att utgifterna var korrekta.<sup>135</sup> I fallet Bachmann avvisade EUD denna grund med hänvisning till att medlemsstaterna redan har en möjlighet till en effektiv skattekontroll genom befintlig gemenskapsrättslig lagstiftning. Domstolen hänvisade till direktivet om myndighetssamarbete.<sup>136</sup> Direktivet rör ömsesidigt bistånd och utbyte av information mellan medlemsstaternas skattemyndigheter. På detta sätt kan t.ex. en medlemsstat kontrollera om betalningar gjorts i en annan stat om en sådan behövs för att möjliggöra en riktig beskattning av inkomsten.<sup>137</sup>

#### 4.3.2.4 Skattesystemets inre sammanhang

Rättfärdigandegrunden skattesystemets inre sammanhang anfördes första gången i Bachmann-målet.<sup>138</sup> I Bachmann-målet vägrades ett avdrag för premier på pensionsförsäkringar som betalades till en utländsk försäkringsgivare. Anledningen var att ett utfallande belopp av försäkringen inte heller var skattepliktig. Det fanns således en koppling mellan avdragsförbudet och det utfallande beloppet. Eftersom regeln upprätthöll det inre sammanhanget i skattesystemet så var avdragsförbudet accepterat. Sedan Bachmann-målet har skattesystemets inre sammanhang framlagts i ett flertal fall. EUD har dock inte funnit denna rättfärdigandegrund tillämplig någon mer gång och vissa anser att EUD ångrar att den godtog anledningen för att rättfärdiga ett hinder i den fria rörligheten.<sup>139</sup>

Slutsatsen man kan dra är att det är väldigt svårt att rättfärdiga ett hinder i den fria rörligheten. Kraven på ett rättfärdigande är högt ställda och EUD är försiktig i att godkänna restriktioner.

## 4.4 EU-rättens förhållande till skatteavtalen

Kan skatteavtalsregler innebära ett hinder i den fria rörligheten? För det första kan konstateras att EUD aldrig kan pröva, med hjälp av artikel 267 EUF-fördraget<sup>140</sup>, om en medlemsstat har åsidosatt bestämmelser i ett skatteavtal. Domstolen har ingen behörighet till det eftersom det inte gäller tolkning av gemenskapsrätten. Däremot finns behörighet att pröva om ett skatteavtal står i strid med reglerna om den fria rörligheten, som har direkt effekt.<sup>141</sup> Domstolen har konstaterat att en dubbelbeskattning som inträffar p.g.a. att två medlemsstater utövar sitt beskattningsanspråk samtidigt inte är ett hinder i den fria rörligheten, så länge som ingen av staterna särbehandlar den gränsöverskridande aktiviteten negativt.<sup>142</sup> I en sådan situation anses det inte heller som ett hinder att en medlemsstat inte avräknar den skatt som

---

<sup>135</sup> Ståhl, Österman s. 147

<sup>136</sup> Rådets direktiv 77/799/EEG

<sup>137</sup> Mål C-204/90, Bachmann, punkt 17-20

<sup>138</sup> Terra, Wattel, s. 760, C-204/90

<sup>139</sup> Terra, Wattel s. 761

<sup>140</sup> Tidigare artikel 234 EG-fördraget

<sup>141</sup> Hilling, SvSkT 2008, skatteavtalen i EG-domstolens praxis s. 723

<sup>142</sup> Hilling SvSkT 2008 s. 730, Se även Terra, Wattel, s. 778

erlagts i den andra medlemsstaten.<sup>143</sup> I Amurta-målet<sup>144</sup> konstaterade EUD att en medlemsstat inte är skyldig att kompensera en skattskyldig person för den nackdel som en dubbelbeskattning innebär, om beskattningen inträffar p.g.a. att medlemsstaterna har två olika beskattningssystem som tillämpas parallellt. De skatteavtalsvillkor som följer av OECD:s modellavtal kan inte anses som ett hinder i den fria rörligheten. För att en regel i ett skatteavtal skall bedömas som ett hinder skall det röra sig om vissa specialregler som är en del av ett lands skatteavtalspolitik och som innebär en negativ särbehandling.<sup>145</sup>

---

<sup>143</sup> Mål C-513/04 Kerchhaert och Morres, punkt 24

<sup>144</sup> Mål C-379/05 Amurta

<sup>145</sup> Hilling SvSkT 2008 s. 730, 734

## 5. Exitbeskattning

### 5.1 Begreppet exitskatt

Exitbeskattning, även kallad utflyttningsbeskattning, kännetecknas av att den tas ut p.g.a. att den skattskyldige flyttar ut från landet. Det finns ingen definition i lagtext, utan skatten har fastställts främst genom praxis från EUD. Problemet när det gäller denna typ av skatt är inte hur stor den är, utan att den tas ut enbart för att en person ändrar hemvist och flyttar över gränsen. Försäljning av aktier beräknas dock på samma sätt för de som bor kvar i landet som för de som flyttar ut. Frågan är om exitskatten ändå strider mot EU-rätten då länderna låter utflyttningen vara det avgörande, trots att t.ex. aktierna inte har överlåtits.<sup>146</sup> En exitskatt är således ingen direkt diskriminering då den tillämpas på alla obegränsat skattskyldiga som vill flytta ut ur ett land oavsett nationalitet. Eftersom skatten ändå kan inverka negativt på människors vilja att emigrera räknas den som en restriktion. En exitskatt kan innebära att personer blir mindre benägna att flytta till ett annat land, framförallt om de har en tillgång med en orealiserad värdeökning.

I ett meddelande<sup>147</sup> från kommissionen om exitbeskattning diskuteras vad som är en exitskatt och vad det kan bli för konsekvenser för enskilda personer av en sådan skatt, utifrån EUD:s praxis.<sup>148</sup> Kommissionen påpekar att även om de fall som EUD har avgjort om exitskatter rör omständigheter och fakta i de enskilda fallen, så innehåller EUD:s tolkning av EG-rätten ändå vissa slutsatser om exitskatter rent generellt. Således kan konstateras att om en stat beskattar kvarvarande invånare i en medlemsstat vid en realisation av aktier och samtidigt beskattar utflyttade invånare vid en fiktiv realisation, på bokföringsvärden, innebär det en olikbehandling som utgör ett hinder i den fria rörligheten. När en medlemsstat beskattar en persons inkomst med hänvisning till att den är intjänad inom landets gränser kan staten ändå inte företa handlingar som innebär en restriktion i den fria rörligheten. EUD har gjort klart att den inte godkänner att gränsöverskridande transaktioner behandlas sämre än motsvarande nationella transaktioner. En stat får inte stadga en omedelbar skattskyldighet för en person som flyttar ut från landet och har en orealiserad vinst. EUD har däremot konstaterat att en stat kan ha en *utsträckt* skattskyldighet men om den är villkorad till t.ex. ställande av säkerhet innebär det fortfarande en restriktion för den enskilde då personen inte kan nyttja den ställda säkerheten. Om en stat vill ta ut en exitskatt är det fastslaget att skatten måste vara proportionerlig i förhållande till syftet med regeln och den får inte innebära att en enskild person påförs oproportionerliga kostnader.<sup>149</sup> Trots att EUD:s praxis angående exitskatter endast gällt fysiska personer anser kommissionen att de fastslagna principerna även är tillämpliga för företag.<sup>150</sup>

---

<sup>146</sup> Ståhl, Österman s. 125

<sup>147</sup> Com (2006) nr 825

<sup>148</sup> Se C-9/02 Lasteyrie du saillant, C-470/04 N-målet

<sup>149</sup> Com (2006) nr 825 s. 3, 4

<sup>150</sup> Com (2006) nr 825 s. 5

En stat vill ta ut exitskatt för att inte förlora skatteintäkter. En person som har ett stort antal aktier med en orealiserad vinst eller som har erhållit ett skatteuppskov kan finna det lockande att flytta till ett annat land där skatten är lägre.<sup>151</sup> Det är detta förfarande som exitskatten vill stoppa. Den beräknar skatten som om aktierna realiserades vid utflyttningen. Det grundläggande problemet med exitskatten är således konflikten mellan att upprätthålla den inre marknaden och medlemsstaternas försvarande av skattebaserna. Medlemsstaterna har inte lämnat ifrån sig någon behörighet på den direkta beskattningens område. Skatterna är ett starkt styrmedel och skattebasen är något som man vill värna om då staterna vill få in så mycket pengar som möjligt. Samtidigt har EU medverkat till att den fria rörligheten och den inre marknaden är något som skall upprätthållas.<sup>152</sup> EUD har varit drivande när det gäller utvecklingen av exitskatten och vad som skall tillåtas eller inte.

## 5.2 Svensk exitskatt

Sverige har ingen generell exitskatt. Detta innebär dock inte att Sverige inte har några exitskatter alls. De utflyttningsskatter som finns i svensk rätt måste uppfylla kraven som EU ställer på sådana regler. I proposition 2009/10:39 behandlas nya bestämmelser vad gäller två av Sveriges utflyttningsskatter. Där föreslås att ett skattesubjekt skall få anstånd med skattebetalningen när Sverige tappar rätten att beskatta en näringsverksamhet p.g.a. ett skatteavtal som har ingåtts med stater inom EES. De nya reglerna motiveras av RÅ 2008 ref 30.<sup>153</sup> I det s.k. Malta-målet konstaterade Regeringsrätten att uttagsbeskattning enligt 22:5 p. 4, 5 IL och omedelbar återföring av periodiseringsfonden enligt 30:8 IL stred mot EU-rätten. Fallet handlade om ett svenskt bolag som flyttade sin ledning från Sverige till Malta. Enligt skatteavtalet så innebär detta att Malta blir hemviststat. Bolaget var dock fortfarande obegränsat skattskyldig i Sverige enligt svensk intern rätt. Reglerna i 22:5 p. 4, 5 IL och 22:7 IL stadgade att om svensk beskattning av tillgångar upphörde p.g.a. ett skatteavtal så skall en uttagsbeskattning ske. Enligt 30:8 IL så skulle periodiseringsfonden även återföras i sådant fall. Regeringsrätten kom fram till att de svenska reglerna endast träffade verksamheter i utlandet och att de därmed inte var förenliga med etableringsrätten i artikel 49 och 54 i EUF-fördraget<sup>154</sup>. Regeringsrätten ansåg visserligen att reglerna kunde rättfärdigas av tvingade hänsyn till allmänintresset men konstaterade att syftet med reglerna skulle kunna uppnås på ett mindre ingripande sätt och att reglerna därmed inte var proportionerliga med syftet.<sup>155</sup>

Efter att Regeringsrätten bedömt att reglerna var i strid med EU-rätten så behövdes en ändring i svensk intern rätt. I proposition 2009/10:39 föreslås en möjlighet till att få anstånd med betalningen av skatten. När en uttagsbeskattning sker enligt 22:4 p. 4, 5 kan en obegränsat skattskyldig person få anstånd med inbetalningen av skatten med ett år i taget. Reglerna

---

<sup>151</sup> Mutén, EGD och Exitskatten s. 294

<sup>152</sup> Bernitz, Kjellgren, Europarättens grunder s. 279 f

<sup>153</sup> Prop. 2009/10:39 s. 1

<sup>154</sup> Tidigare artikel 43 och 48 i EG-fördraget

<sup>155</sup> Prop. 2009/10:39 s. 13

trädde i kraft 1 januari 2010 och tillämpas på beskattningsår som påbörjades efter 31/12 2009.<sup>156</sup>

### 5.3 EU-domstolens praxis om exitbeskattning

Exitbeskattning har prövats av EUD vid några tillfällen.<sup>157</sup> Vid bedömningen av om en nationell regel står i strid med EU-rätten har EUD fastställt en metod för att avgöra huruvida det är fallet. Metoden består av tre frågor:

1. Omfattas fallet av någon av fördragets friheter? Har någon frihet utnyttjats?
2. Är den nationella regeln ett hinder för den fria rörligheten?
3. Om svaret är ja, finns det någon rättfärdigandegrund?

Det finns ett antal rättsfall inom detta område som är av vikt. Här nedanför skall redogöras för de viktigaste.

#### 5.3.1 Lasteyrie du Saillant, C-9/02

Exitskatter och dess förenlighet med EU-rätten prövades i fallet Lasteyrie du Saillant. Målet handlade om Frankrikes exitskatter där en fransk invånare, Lasteyrie, påfördes en skatt när han flyttade från Frankrike eftersom han ägde ett antal värdepapper med orealiserade värdeökningar. De franska reglerna stadgade att de som hade varit bosatta i Frankrike under minst sex av de senaste tio åren skulle beskattas för de värdeökningar som skett vid utflyttningen. För att kunna ta ut denna skatt skall den skattskyldige även ha haft rätt till, indirekt eller direkt tillsammans med sin familj, mer än 25 % av bolagets vinst någon gång de sista fem åren innan byte av hemvist.<sup>158</sup> Lasteyrie du Saillant ägde bolagsandelar i den omfattningen och marknadsvärdet på de franska bolagsandelarna var högre än förvärvspriset. Därav uppkom en latent vinst vid tidpunkten för utflyttningen. De franska reglerna gav även en möjlighet till uppskov. För det första kunde skatten senareläggas om säkerhet ställdes. För det andra medgav reglerna att om vinsten vid en realisering understeg den fiktiva vinsten vid utflyttningen skulle skatten betalas endast på den verkliga vinsten. Om vinsten däremot skulle bli större än beräknat och överstiga den fiktiva vinsten var det endast skatt på den fiktiva vinsten som skulle betalas. För det tredje släppte Frankrike sin beskattningsrätt om tillgångarna behölls i mer än fem år efter utflyttningen.<sup>159</sup> Lasteyrie du Saillant åberopade att den franska regeln inte var förenlig med EG-rätten och att den skulle ogiltighetsförklaras.<sup>160</sup>

Frankrikes regering hävdade att deras regel inte stred mot etableringsfriheten eftersom den kunde rättfärdigas med hänvisning till behovet av skydd mot skatteflykt och för att bibehålla en effektiv skattekontroll.<sup>161</sup>

---

<sup>156</sup> Prop. 2009/10:30 s. 15

<sup>157</sup> Se C-9/02 Lasteyrie du Saillant, C-470/04 N

<sup>158</sup> Mål C-9/02, Lasteyrie du Saillant, punkt 3-4

<sup>159</sup> Mutén, EGD och exitskatten SN 2004 s. 295

<sup>160</sup> Mål C-9/02, Lasteyrie du Saillant, punkt 13

<sup>161</sup> Mål C-9/02, Lasteyrie du Saillant, punkt 24-25



EUD konstaterade att den franska regeln visserligen inte innebar något förbud för Lasteyrie att flytta till en annan stat men ansåg att regeln ändå hade en begränsande effekt på den fria rörligheten då den utgjorde ett hinder för etableringsfriheten, nuvarande artikel 49 EUF-fördraget<sup>162</sup>. Vidare påpekade EUD att om en person tvingas att betala skatt på orealiserade vinster när man flyttar ut ur landet inverkar regeln avskräckande på personer som vill etablera sig i en annan stat.<sup>163</sup> En skattskyldig person i Frankrike som vill flytta ut ur landet behandlades således sämre än en person som valde att stanna kvar. Den som flyttade från Frankrike påfördes en skatt på en inkomst som inte var realiserad och som personen inte disponerade över just då. Om man istället valde att stanna kvar så betalades ingen skatt förrän tillgången realiserats. Beskattningen kan i detta fall verka avskräckande på en person som funderar på att etablera sig i en annan stat.<sup>164</sup> Frankrike gav visserligen den skattskyldige en möjlighet till uppskov med betalningen, men EUD ansåg att eftersom uppskovet inte gavs automatiskt och var behäftat med stränga villkor så hade det en begränsande verkan och kunde ändå utgöra ett hinder i etableringsfriheten.<sup>165</sup> Vidare konstaterade EUD att bara för att en person flyttar till en annan stat innebär inte det i sig att skatteflykt föreligger. Att hemvisten ändras medför inte att en presumtion av skatteflykt finns och en sådan presumtion kan inte läggas till grund för en nationell regel som hindrar en grundläggande frihet i fördraget.<sup>166</sup> EUD ansåg regeln alltför betungande och menade att det finns andra mindre ingripande metoder för att uppnå syftet med den franska regeln. Frankrike ville hindra att personer tillfälligt flyttade ut för att de skulle sälja aktier etc. och på det sättet undkomma fransk skatt. En annan metod skulle t.ex. ha varit, enligt generaladvokaten, att införa en regel som stadgar att när en person endast tillfälligt flyttar ut från Frankrike och säljer av sina värdepapper och sedan återvänder ändå skall beskattas i Frankrike.<sup>167</sup> Den franska exitskatten var alldeles för betungande i förhållande till dess syfte eftersom den drabbade alla som emigrerade oavsett om de flyttade ut från Frankrike som ett led i att kringgå att betala skatt eller inte.

EUD kom därmed fram till att den franska regeln inte kunde rättfärdigas utan det var ett hinder mot etableringsrätten att ha en bestämmelse som innebar att vinster beskattades vid en utflyttning trots att de inte hade realiserats.

### 5.3.2 N, C-470/04

Ett annat viktigt fall från EUD angående exitskatter är N-målet. När N skulle flytta från Nederländerna till Storbritannien fick han betala en nederländsk skatt för en fiktiv inkomst från sina tre bolag. Nederländsk lag stadgade att om en person upphörde att vara skattskyldig i

---

<sup>162</sup> Tidigare artikel 43 EG-fördraget

<sup>163</sup> Mål C-9/02, Lasteyrie du Saillant, punkt 45

<sup>164</sup> Mål C-9/02, Lasteyrie du Saillant, punkt 46

<sup>165</sup> Mål C-9/02, Lasteyrie du Saillant, punkt 47-48

<sup>166</sup> Mål C-9/02, Lasteyrie du Saillant, punkt 51-52

<sup>167</sup> Mål C-9/02, Lasteyrie du Saillant, punkt 54

Nederländerna av annan anledning än dödsfall så ansågs personen ha avyttrat sina aktier.<sup>168</sup> Uppskov kunde ges under förutsättning att säkerhet för skatten ställdes. N var då tvungen att ställa en säkerhet för att få uppskov med betalningen av skatten och detta skedde i form av en pantsättning av aktierna i ett av N:s bolag. Efter EUD:s dom C-9/02 Lasteyrie du Saillant, där uppskovet var behäftat med stränga villkor och som innebar ett hinder mot etableringsrätten, meddelades N om att hans pant släppts fri.<sup>169</sup>

Twisten i målet var således om det var ett hinder mot gemenskapsrätten att beskatta en person som hade ett betydande innehav och som flyttade till ett annat land. N påpekade särskilt att kravet på ställandet av säkerhet för att erhålla ett uppskov borde anses som ett hinder för etableringsfriheten och att frisläppandet av säkerheten inte retroaktivt kunde undanröja detta hinder.<sup>170</sup>

EUD undersökte om N hade utnyttjat etableringsrätten som stadgas i artikel 43 i EUF-fördraget. Nederländerna menade att N inte använt sig av etableringsrätten och hävdade att det inte kan ha förelegat ett hinder då N inte utövade någon ekonomisk verksamhet. EUD konstaterade att begreppet ”etablering” innebär en möjlighet för en person som är bosatt i en medlemsstat att stadigvarande och kontinuerligt delta i det ekonomiska livet i en annan medlemsstat. Om en person äger 100 % av aktierna i ett bolag som har sätet i en annan medlemsstat omfattas personen definitivt av etableringsfriheten.<sup>171</sup>

Efter att EUD konstaterat att etableringsfriheten var tillämplig för N var frågan om Nederländerna kunde uppställa en beskattning vid en utflyttning eller om den var ett hinder mot etableringsfriheten. EUD påpekade för det första att trots att de direkta skatterna inte ligger inom gemenskapens behörighetsområde är medlemsstaterna ändå skyldiga att iakttä gemenskapsrätten vid sin myndighetsutövning.<sup>172</sup> Vidare konstaterade EUD att även om inte nederländsk lag förbjuder sina medborgare att utöva sin etableringsrätt så medför bestämmelsen att personer avskräcks från att röra sig inom gemenskapen och har således en begränsande effekt. Den skattskyldige, N, behandlades sämre än en person som stannade kvar i landet. Endast p.g.a. utflyttningen påfördes N en skatt som han inte skulle ha betalt annars eftersom tillgången ej realiserats.<sup>173</sup> Även om uppskov med betalningen kunde beviljas kom det inte automatiskt och var behäftat med alltför stränga villkor, då N var tvungen att pantsätta sina bolag. Detta medförde att han ifråntogs möjligheten att förfoga över egendomen som pantsatts. EUD konstaterade att de skatteregler som var inför prövning innebar ett hinder mot etableringsfriheten.<sup>174</sup>

---

<sup>168</sup> Mål C-470/04, N-målet, punkt 5

<sup>169</sup> Mål C-470/04, N-målet, punkt 13-14

<sup>170</sup> Mål C-470/04, N-målet, punkt 16-17

<sup>171</sup> Mål C-470/04, N-målet, punkt 24-26

<sup>172</sup> Mål C-470/04, N-målet, punkt 31, 33

<sup>173</sup> Mål C-470/04, N-målet, punkt 34-35

<sup>174</sup> Mål C-470/04, N-målet, punkt 36, 39

EUD påpekade vidare att trots att en regel medför ett hinder mot etableringsrätten så finns det möjligheter att rättfärdiga regeln. De krav som uppställs är att regeln skall vara motiverad av ett allmänintresse, vara ägnad att säkerställa förverkligandet av den målsättning som eftersträvas samt vara proportionerlig.<sup>175</sup> Den nationella domstolen hänvisade till territorialitetsprincipen och framförde att skatteregeln var motiverad av ett allmänintresse och att den var ägnad att uppfylla detta syfte. EUD konstaterade att territorialprincipen är ett legitimt syfte.<sup>176</sup> Dock framhöll EUD att om det finns ett krav på ställande av säkerhet för att bevilja uppskov går det längre än vad som är nödvändigt och kan inte anses proportionerligt. Vidare krävs att medlemsstaten måste ta i beaktande hela den värdeminskning som kan uppstå efter den skattskyldige flyttade ut ur landet, för att uppfylla kravet på att regeln skall vara proportionerlig. Den aktuella regeln ansågs därmed som ett hinder i den fria rörligheten.<sup>177</sup>

### 5.3.3 X och Y-målet, C-436/00

Även X och Y-målet gällde regler som hade karaktären av en exitbeskattning. De tidigare svenska reglerna i 53 kap. IL behandlade uppskov av vissa underprisöverlåtelser av tillgångar till ett utländskt bolag där överlåtaren eller någon närstående ägde en andel. Problemet med de svenska reglerna var att uppskov medgavs om förvärvaren var ett svenskt bolag men inte om förvärvaren var ett utländskt bolag. EUD underkände reglerna och ansåg att de inte var förenliga med EU-rätten. X och Y-målet refereras i avsnitt 2.2.1.

### 5.3.4 Sammanfattning avseende EUD:s praxis om exitbeskattning

I Lasteyrie-målet gav EUD besked till medlemsstaterna vad som krävs för att en exitbeskattning skall godtas och det bekräftades och utvecklades sedan i N-målet. I Lasteyrie-målet framkommer att exitskatter för det mesta betraktas som hinder i den fria rörligheten. De försvarar eller verkar avhållande för medborgaren som funderar på att flytta ut från landet och som vill utnyttja den fria rörligheten. Man gör således en jämförelse mellan de som stannar kvar och de som flyttar ut. Om de som använder sig av den fria rörligheten blir negativt särbehandlade så är regeln ett hinder. EUD har uttalat att ett sådant hinder kan rättfärdigas enligt ”rule of reason”, om man uppfyller förutsättningarna. T.ex. skall regeln vara proportionerlig och framstå som motiverad med hänsyn till ett trängande allmänintresse. Om regeln däremot inte rättfärdigas så är den ett fördragsbrott.<sup>178</sup> EUD konstaterade i målen att en omedelbar skattskyldighet vid utflyttning är ett hinder i den fria rörligheten. Om medlemsstaterna istället tillämpar en utsträckt skattskyldighet så kan regeln vara tillåten. Den utsträckta skattskyldigheten får dock inte vara förenad med ett krav på att säkerhet ställs eftersom den i sådant fall går utöver vad som är nödvändigt. Dessutom måste utflyttningens staten ta hänsyn till en eventuell värdeminskning av tillgången efter utflyttningen. Den rättfärdigande grund som EUD anser kan godkänna en exitskatt är territorialprincipen.

---

<sup>175</sup> Mål C-470/04, N-målet, punkt 39-40

<sup>176</sup> Mål C-470/04, N-målet, punkt 41-42

<sup>177</sup> Mål C-470/04, N-målet, punkt 51, 54, 55

<sup>178</sup> Pahlsson, s. 54 f

## 5.4 Förhållandet mellan exitbeskattning och skatteavtal. Hur genomförs en exitbeskattning praktiskt?

Även om en utsträckt utflyttningskatt, utan krav på säkerhet, löser problemet med olikbehandling av skattskyldiga som stannar kvar i landet alternativt flyttar ut, uppstår frågan hur man löser problemet med dubbelbeskattning när det finns två stater med skatteanspråk? Vad innebär det rent praktiskt att EUD har konstaterat att en exitskatt kan accepteras i vissa fall? När en exitskatt godkänns innebär det att inte bara den nya hemviststaten har beskattningsrätt, utan även det gamla hemlandet. En exitskatt medför att det uppstår en dubbelbeskattning och då är frågan om länderna i fråga har skatteavtal och om denna typ av dubbelbeskattning är reglerad där. I OECD:s modellavtal stadgas i artikel 13 att det är hemviststaten som har rätt att beskatta en försäljning av aktier. Det finns dock ingen regel för hur man skall behandla personer som har bytt skattehemvist. Vissa stater har löst frågan genom att ta in specifika bestämmelser i skatteavtalet för att utvidga skattskyldigheten i enlighet med den nationella rätten. I praktiken sker detta genom att medlemsstaterna reserverar sig mot vissa artiklar, t.ex. Sverige som oftast reserverar sig mot att hemviststaten alltid har beskattningsrätt när det gäller en aktieförsäljning. Andra stater anser att det inte uppstår något problem med dubbelbeskattning eftersom det handlar om en nationell transaktion som sker precis innan personen flyttar ut ur landet och därför skall den inte omfattas av ett skatteavtal.<sup>179</sup>

Det skulle innebära en stor begränsning för den enskilde om den förra hemviststaten beräknade kapitalvinsten vid utflyttningen och krävde skatten vid den faktiska realisationen, samtidigt som den nya hemviststaten beskattade hela kapitalvinsten. Om den nya hemviststaten anser att de har rätt att beskatta hela avyttringen och ingen av staterna medger avräkning för skatten som erlagts i den andra staten, så kommer en dubbelbeskattning att ske. Kommissionen anser att om två medlemsstater bestämmer sig för att beskatta samma inkomst måste de försäkra sig om att det inte skulle innebära en dubbelbeskattning. Den åsikten hade även EUD i N-målet.<sup>180</sup>

Enligt kommissionen har medlemsstaterna främst två alternativ för att lösa problemet med dubbelbeskattningen. En lösning som kommissionen förespråkar är ett system där staterna får avräkna skatten som den nya hemviststaten tagit ut, precis som vissa länder gör idag om det finns regler om utsträckt skattskyldighet. Ett annat sätt att undvika problemet är att medlemsstaterna kan dela på beskattningsrätten för kapitalvinsten t.ex. genom att staterna beskattar den delen av inkomsten som härrör sig från när den skattskyldige levde på deras territorium. För att lyckas med detta kan det innebära att de befintliga skatteavtalen behöver justeras. Precis som EUD uttalade i N-målet, måste båda medlemsstaterna ta hänsyn till en möjlig minskning av värdet på tillgången oavsett vilken lösning man använder. Bara för att en person har använt möjligheten till fri rörlighet innebär inte det att beskattningen skall bli högre än om den enskilde hade stannat kvar i ursprungsstaten. Oavsett vilken metod som medlemsstaterna väljer för att lösa problemet med dubbelbeskattningen så är det av avgörande

---

<sup>179</sup> Com (2006) nr 825 s. 4

<sup>180</sup> Com (2006) nr 825 s. 4

betydelse att ha ett effektivt administrativt samarbete mellan staterna. Den gamla hemviststaten kommer endast att kunna ta ut exitskatten vid den faktiska realisationen, i annat fall kan inte restriktionen rättfärdigas, och då bor den skattskyldige i ett annat land. Om personen vägrar att betala exitskatten måste den gamla hemviststaten ta hjälp av den nya hemviststaten för att kunna få ut skatten. Kommissionen föreslår att medlemsstaterna använder sig av de möjligheter som finns i direktivet om myndighetssamarbete<sup>181</sup> och direktivet om ömsesidigt bistånd för indrivning<sup>182 183</sup>.

Även Skatteverket har uppmärksammat problemet att om två avtalsslutande länder tillämpar olika beskattningsprinciper kan inte alltid dubbelbeskattningen undvikas, när gäller exitbeskattning. Skatteverket har i ett ställningstagande<sup>184</sup> bedömt ett sådant fall där det handlade om en person som flyttat till Sverige och vid en senare försäljning av aktier skulle betala dansk exitskatt. Personen i fråga hade vid tiden för försäljningen haft hemvist i Sverige i några år men när aktierna införskaffades bodde hon i Danmark. Enligt artikel 13 p. 6 i det nordiska skatteavtalet är det hemviststaten som har rätt att beskatta en vinst vid en aktieförsäljning. Det finns ett undantag i artikel 13 p. 7 där den gamla hemviststaten, i detta fall Danmark, kan få rätt att beskatta en aktieförsäljning som inträffar efter utflyttningen. I ett sådant fall skall Sverige avräkna dansk skatt, enligt 25 p. 6a1. Skatteverket anser dock inte att p. 7 är tillämplig när det gäller en skatt som tas ut p.g.a. utflyttningen, dvs. en exitskatt. I p 7 får den gamla hemviststaten beskattningsrätten till aktier då en överlåtelse sker *efter* det år då den skattskyldige upphörde att ha hemvist där, dock längst fem år. Enligt dansk rätt bedöms en person som skattskyldig för vinsten redan vid utflyttningen då beskattningstidpunkten inträffar och aktierna anses som realiserade. Vid denna tidpunkt har personen hemvist i Danmark och enligt skatteavtalet skall vinsten beskattas där. I Sverige däremot uppkommer tidpunkten för beskattningen vid en försäljning. Enligt skatteavtalet skall vinsten då beskattas i Sverige som räknas som hemviststaten vid denna tidpunkt. I kommentaren till OECD:s modellavtal, punkterna 5, 6 och 12 i artikel 13, sägs att *när* en överlåtelse av förmögenhetstillgång beskattas och *hur* en realisationsvinst skall beräknas bestäms i den interna rätten i medlemsstaterna. Skatteverket menar att så som p. 7 är skriven är den tillämplig endast när beskattningstidpunkten inträffar *samtidigt* för både den nya och den gamla hemviststaten. Så är inte fallet när det gäller en exitskatt. Skatteverket anser även att inte heller protokollspunkt IV till artikel 13 i det nordiska skatteavtalet är tillämpligt, eftersom bestämmelsen endast är till för att förtydliga. Bestämmelsen stadgar att artikel 13 p. 6 och 7 inte berör Danmarks rätt att ta ut skatt vid utflyttning, dvs. en exitskatt.

Problemet är således att den skattskyldige är obegränsat skattskyldig för samma inkomst i två länder men vid *olika* tidpunkter. I detta fall saknas en regel i skatteavtalet som löser problemet med dubbelbeskattningen. Skatteverket har som förslag att det medlemsstaterna kan göra är att ingå en ömsesidig överenskommelse, enligt artikel 25 p. 3 i OECD:s modellavtal. Om det däremot inte finns ett skatteavtal mellan länderna ifråga, så anser Skatteverket att man kan

---

<sup>181</sup> 77/799/EEG

<sup>182</sup> 76/308/EEG

<sup>183</sup> Com (2006) nr 825 s. 5

<sup>184</sup> SKV:s ställningstagande, dnr 131 230346-07/111, 2007-10-09

lösa problemet med exitbeskattningen genom att Sverige som ny hemviststat avräknar den erlagda skatten i den andra staten, med hjälp av AvrL.<sup>185</sup>

Även om Skatteverket i sitt ställningstagande diskuterade de danska reglerna och det nordiska skatteavtalet anser Skatteverket att detta resonemang är relevant även när det gäller andra länder som har en beskattning på orealiserade vinster vid utflyttning. Avräkning på utländsk skatt kan inte ges i sådana fall då skattskyldigheten i det andra landet inträffar vid utflyttningen istället för vid en realisation och skatteavtalet endast ger hemviststaten beskattningsrätten, i likhet med OECD:s modellavtal. Men det gäller att läsa alla skatteavtal noga. Skatteavtalet med Tyskland innehåller i artikel 13 p. 5 en regel som tilldelar Tyskland, under vissa förutsättningar, en rätt att beskatta personer vid utflyttning för värdestegringar på tyska aktier. I sådant fall skall Sverige avräkna tysk skatt, artikel 23 p. 2b.<sup>186</sup>

Sammanfattningsvis så är det således inte oproblematiskt med en exitskatt, trots att den är accepterad av EUD under vissa förutsättningar. Frågan är fortfarande oklar hur staterna skall agera för att ta ut skatten. Precis som kommissionen påtalat medger skatteavtalen endast att hemviststaten skall beskatta en försäljning av aktier, enligt artikel 13 i modellavtalet. Hur skall den gamla hemviststaten få ut sin exitskatt? Den ena tolkningen är att endast den nya hemviststaten kan ta ut skatt på aktieförsäljningen och trots att den gamla hemviststaten har en exitskatt så finns det ingen möjlighet att beskatta den enskilde eftersom skatteavtalet begränsar den nationella regeln. Den andra tolkningen är att skatteavtalen inte omfattar upplupen värdestegring. Inkomster intjänade före utflyttningen faller utanför avtalet. I sådant fall får medlemsstaten förlita sig på den nya hemviststaten och begära ömsesidigt handräckande, genom direktivet om myndighetssamarbete. Slutsatsen jag drar av ovanstående är således att för att en exitskatt skall bli slagkraftig bör den tas med i skatteavtalen, på samma sätt som Sverige reserverar sig mot att hemviststaten alltid har beskattningsrätt när det gäller en aktieförsäljning, se artikel 13 OECD:s modellavtal jämfört med 3:19 IL.

---

<sup>185</sup> SKV, Handledning för internationell beskattning s. 458

<sup>186</sup> dnr 131 230346-07/111, 2007-10-09

## 6. Analys

### 6.1 Är 3:19 IL en exitskatt?

Det finns ingen definition på vad som är en exitskatt i någon lagtext. Det finns således ingen ledning att finna om vilka rekvisiten är för en exitskatt. Denna typ av skatt har istället utvecklats genom att medlemsstaterna har infört utflyttningsskatter som sedermera har accepterats genom EUD:s praxis, under vissa förutsättningar.<sup>187</sup>

En exitskatt är en skatt som uttas på bokföringsvärden, vid en fiktiv realisation, när en person flyttar ut från ett land. Tioårsregeln i 3:19 IL är inte konstruerad exakt likadant. Frågan är om beskattningen enligt 3:19 IL sker *samtidigt* med flytten eller *p.g.a.* utflyttningen? Tioårsregeln stadgar att Sverige vill ha skatt för kapitalvinst vid en försäljning av vissa tillgångar, t.ex. aktier, som har sålts av en person som inte har hemvist i Sverige längre men som har varit bosatt i Sverige någon gång under de senaste tio åren. Således siktar tioårsregeln på realisationen och utlöses inte vid själva utflyttningen. En exitskatt blir däremot aktuell samtidigt som utflyttningen, även om medlemsstaterna inte uttar skatten vid det tillfället. Det blir svårt att hävda att tioårsregeln är en ren exitskatt då den inte hänför sig till bokföringsvärden eller sker samtidigt med utflyttningen, så som var fallet i Lasteyrie- och N-målet. Samtidigt är det inte heller rimligt att hävda att tioårsregeln inte är en utflyttningsskatt alls. Regeln siktar på situationer som hör samman med en utflyttning. Om personen bor kvar i Sverige blir 3:19 IL inte aktuell. Man skulle kunna säga att tioårsregeln är *en form av* utflyttningsskatt.<sup>188</sup>

Även om 3:19 IL inte är en ren exitskatt kan den ändå innebära en restriktion i den fria rörligheten. Som har diskuterats ovan har EUD rätt att pröva medlemsstaters interna skatteregler om den befarar att regeln är ett hinder i den fria rörligheten, t.ex. ett hinder mot etableringsrätten.

### 6.2 På vilken grund hävdar Sverige rätt att ta ut skatt enligt 3:19 IL?

Det finns olika principer för en stat att hävda sin beskattningsrätt. Eftersom varje stat är suverän bestämmer den själv vilka subjekt eller objekt de vill beskatta. Hemvistprincipen tar sikte på *skattesubjektet*. För att Sverige skall kunna hävda en beskattningsrätt till den skattskyldiges globala inkomst skall den skattskyldige vara obegränsat skattskyldig i Sverige. Källstatsprincipen tar istället utgångspunkt på *skatteobjektets* anknytning till en stat. Det innebär att en stat kan ta ut en skatt på t.ex. en arbetsinkomst, trots att den skattskyldige inte är obegränsat skattskyldig i landet. Det skall däremot finnas en stark koppling mellan inkomsten och staten. Tioårsregeln i dess lydelse innan 1 januari 2008, stadgade endast en beskattning av svenska delägarrätter. Skatteobjektet (de svenska andelarna) har en stark anknytning till Sverige, även om personen inte har hemvist i Sverige längre. Skatten uttogs

---

<sup>187</sup> Se avsnitt 4.4.2.

<sup>188</sup> Se även Ceije SN 2008 s. 254, Dahlberg SN 2004 nr 5, s. 286

således enligt källstatsprincipen. Tioårsregelns nya lydelse inkluderar även utländska andelar, under förutsättning att de förvärvades under tiden personen var obegränsat skattskyldig i Sverige och har därmed mer fokus på skattesubjektet (den skattskyldige personen). Uttaget av skatt grundas på att den skattskyldige var bosatt i Sverige under tiden andelarna förvärvades och de utländska andelarna har ingen annan koppling till Sverige. Man skulle således kunna argumentera för att den nya regeln delvis är en form av utsträckt hemvistprincip även om den skattskyldige inte har hemvist i Sverige längre.<sup>189</sup>

### **6.3 Är den svenska tioårsregeln i 3:19 IL förenlig med EU-rätten?**

Ett sätt att hävda det nationella skatteanspråket på är att anse att en tillgång är realiserad då en person flyttar från landet och bosätter sig i en annan jurisdiktion, dvs. en exitskatt. Ett annat sätt är att fortsätta att resa skatteanspråk även efter personen flyttar ut ur landet, en slags utvidgad skattskyldighet. Den första modellen har EUD sagt strider mot den fria rörligheten under vissa förutsättningar<sup>190</sup>. Men hur är det med den förlängda skattskyldigheten? Var hamnar 3:19 IL?

I uppsatsen har visats att EU har behörighet på skatteområdet. Trots att den direkta beskattningen är en nationell angelägenhet innebär det inte att medlemsstaterna kan ta ut vilka skatter som helst. Svenska interna skatteregler kan bli ogiltiga om de utgör en diskriminering eller en restriktion i den fria rörligheten. EUD godtar inte att Sverige behandlar medborgare från andra medlemsstater sämre och kan således underkänna även svenska skatteregler.<sup>191</sup> När man skall bedöma om en nationell regel står i strid med EU-rätten så används metoden som EUD har fastställt för detta.<sup>192</sup> Har den skattskyldige utnyttjat någon av EUF-fördragets friheter? Eftersom tioårsregeln tar sikte på personer som flyttat till ett annat land har etableringsrätten använts. Är tioårsregeln ett hinder för den fria rörligheten? Tioårsregeln är tillämplig på alla personer som har varit obegränsat skattskyldiga i Sverige innan utflyttningen, oavsett vilken nationalitet eller ursprung de har och kan således inte anses som diskriminerande. För att en skatteregel skall godtas får den inte heller negativt särbehandla gränsöverskridande transaktioner jämfört med motsvarande inhemska transaktioner. Frågan är om tioårsregeln beskattar en person som flyttat från Sverige annorlunda än en person som bor kvar? Då regeln tar sikte på den faktiska realisationen och beräknar skatten på samma sätt för de som flyttat ut som för de som stannat kvar i Sverige, till skillnad från Lasteyrie- och N-målet, så anser jag att det finns en god möjlighet att tioårsregeln inte är ett hinder i den fria rörligheten. En ren exitskatt behandlar utflyttade personer och kvarvarande personer mer olika än vad tioårsregeln gör. Skillnaden är att en exitskatt beskattar den utflyttade personen utifrån bokföringsvärden, på en fiktiv inkomst medan tioårsregeln uttar skatt först när tillgången är realiserad. EUD underkände exitskatten i Lasteyrie du Saillant-målet eftersom skatten ansågs vara ett hinder i den fria rörligheten och Frankrike kunde inte rättfärdiga regeln eftersom den var alltför betungande då den krävde att en säkerhet ställdes för att Lasteyrie skulle få

---

<sup>189</sup> Se även Ceije, SN 2008 s. 254

<sup>190</sup> Se Lasteyrie du Saillant C-9/02, N-målet C-470/04

<sup>191</sup> Se avsnitt 4.2

<sup>192</sup> Se avsnitt 5.3



uppskov med skatten. Eftersom uppskovet inte gavs automatiskt och var behäftat med stränga villkor ansågs det därför som oproportionerligt. Tioårsregeln har däremot inga krav på t.ex. ställande av säkerhet och försvårar inte för personer som flyttar från landet. Tvärtom så efterskänker regeln en beskattning till dess att tillgången avyttras, precis som EUD konstaterade var ett krav för att en exitbeskattning skulle kunna rättfärdigas i N-målet. Det jag anser som skulle kunna anses som hindrande för en medborgare som skall emigrera, med 3:19 IL, är om personen blir utsatt för beskattning av det andra landet också och därmed blir dubbelbeskattad. EUD har emellertid konstaterat att det inte är ett hinder i den fria rörligheten om en medlemsstat inte avräknar skatten som erlagts i den andra staten och det finns heller ingen skyldighet för en stat att kompensera den skattskyldige för en dubbelbeskattning.<sup>193</sup> Det skall dock tilläggas att detta gäller under förutsättning att dubbelbeskattningen inträffar för att staterna har två parallella skattesystem och att ingen av dem särbehandlar den gränsöverskridande aktiviteten negativt.

Tioårsregeln har dock aldrig varit prövad av EUD så det går inte att vara helt säker på att den inte skulle anses som en restriktion. Regeln är visserligen inte en ren exitskatt men då konsekvensen av den är att Sverige beskattar en person som emigrerat och inte längre har hemvist i landet blir effekterna ungefär desamma som för en exitskatt. Även om tioårsregeln skulle anses som ett hinder så finns det en möjlighet att rättfärdiga den anser jag. För att en skatteregel skall kunna rättfärdigas måste den uppfylla "rule of reason". Regeln skall vara motiverad med hänsyn till ett trängande allmänintresse, vara ägnad att säkerställa förverkligandet av den målsättning som eftersträvas och samtidigt vara proportionerlig, dvs. inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målsättningen.<sup>194</sup> EUD har alltid varit väldigt restriktiv när det gäller rättfärdiganden av regler som hindrar den fria rörligheten. EUD har konstaterat i N-målet att en omedelbar skattskyldighet vid en utflyttning är ett hinder i den fria rörligheten. Om medlemsstaterna istället använder en utsträckt skattskyldighet så är regeln tillåten under förutsättning att den inte är förenad med ett krav på att säkerhet skall ställas. I sådant fall är inte regeln proportionerlig utan går utöver vad som är nödvändigt för att målet med den skall uppnås. Dessutom måste hänsyn tas till en eventuell värdeminskning som kan uppstå efter utflytten för att regeln skall vara proportionerlig. Jag anser att det är troligt att EUD skulle bedöma 3:19 IL utifrån samma kriterier och eftersom tioårsregeln, till skillnad från exitskatten i Lasteyrie- och N-målet, inte kräver en beskattning samtidigt med utflyttningen och att inga krav på säkerhet ställs så kommer regeln att godkännas. Eftersom skatten inte uttas på bokföringsvärden utan vid en faktisk realisation så tas hänsyn även till en eventuell värdeminskning av tillgången. Nackdelen med tioårsregeln, anser jag, är att regeln inte tar hänsyn till eventuella värdeökningar av tillgången som inträffat *efter* utflyttningen utan dessa värdeökningar skall beskattas i Sverige.

Jag anser således att tioårsregeln i 3:19 IL har goda möjligheter att accepteras av EU-domstolen. Jag bedömer att regeln borde godkännas eftersom den inte är ett hinder i den fria rörligheten.

---

<sup>193</sup> C-513/04 Kerchhaert-Morris, C-379/05 Amurta

<sup>194</sup> C-55/94 Gebhard

## 6.4 Tioårsregelns slagkraft

För att Sverige skall ha rätt att beskatta svenska och utländska aktier enligt 3:19 IL har det länge ansetts att en särskild bestämmelse om detta måste tas in i skatteavtalen. Om det inte lyckades så skulle det innebära att Sverige inte erhåller någon skatt från en aktieförsäljning för begränsat skattskyldiga personer då det är hemviststaten som erhåller skatt enligt OECD:s modellavtal. I många av Sveriges ingångna skatteavtal är det dessutom endast andelar i svenska företag som berörs och uppfattningarna om den nya lydelsen av tioårsregeln var att den kommer att bli nästintill verkningslös. Efter Regeringsrättens dom RÅ 2008 ref 24 är det inte längre helt självklart att skatteavtalen begränsar interna regler och domen har upprört mycket känslor. Skatterättsnämnden har dessutom avgjort två fall i december 2009 som gäller förhållandet mellan 3:19 IL och skatteavtal och i enlighet med RÅ 2008 ref 24 ansett att skatteavtalen inte hindrar en tillämpning av tioårsregeln i de aktuella fallen. Inför utvidgningen av tioårsregeln diskuterades i proposition 2007/08:12 regelns slagkraft. Kritiken handlade framförallt om att skatteavtalen hindrar en utvidgad tioårsregelns effektivitet och att den därför inte borde genomföras. Regeringen konstaterade att skatteavtalen inte skall påverka utvecklingen av svenska interna regler och att det ligger i skatteavtalens natur att interna regler kan begränsas av dem. Skatterättsnämnden anser inte att regeringens uttalande kan användas för att dra någon slutsats om hur regeringen principiellt ser på en regelkonkurrens mellan skatteavtal och intern rätt.<sup>195</sup> Samtidigt menar Skatterättsnämnden att Regeringsrättens uttalande i RÅ 2008 ref 24 ger generella ståndpunkter och att man inte kan bortse från dessa. Om domen får stå fast så är frågan vad skatteavtalen kommer få för ställning i svensk rätt framöver. Med tanke på att de flesta avtal är relativt gamla så kommer de svenska regler som är nyare och mer specifika att gå före avtalen. Är det verkligen vad regeringen avsåg med den nya utvidgningen av 3:19 IL?

Jag tycker att det känns meningslöst att ingå skatteavtal mellan stater om ena parten kan bortse från dem när en intern lag är nyare och mer specifik än skatteavtalet. Om en stat vill leva upp till syftet med ett skatteavtal bör staten inte tolka avtalet endast enligt sin egen lagstiftning eftersom det i sådant fall kan leda till en dubbelbeskattning för den enskilde personen. Om Sverige tar ut skatt enligt 3:19 IL, trots att ett skatteavtal inte medger det, kommer troligtvis det andra landet att anse att det också har rätt att beskatta tillgången eftersom skatteavtalet tilldelar dem beskattningsrätten. Det finns således en stor risk att det uppkommer en dubbelbeskattning. Jag kan på ett sätt förstå Regeringsrättens dom. Innan ett skatteavtal tillämpas måste man först tolka den interna rätten och utreda om inkomsten är skattepliktig enligt svensk lag. I en dualistisk stat som Sverige får ett skatteavtal endast status som ”vanlig lag”. Vid en regelkonkurrens används ofta derogationsreglerna. Det jag tycker är fel i svensk rätt är att skatteavtal i och med inkorporeringen inte får högre status än en ”vanlig lag”. Om Regeringsrätten inte underkänner den gamla domen i plenum i ett liknande mål bör Sverige fundera på att instifta en ny lag som specificerar det unika med ett skatteavtal, precis som har gjorts med Europakonventionen. Jag anser att det blir ett problem för Sverige när

---

<sup>195</sup> Dnr 131-08/D, Dnr 43-09/D

ingen hänsyn tas till att ett skatteavtal är ett folkrättsligt avtal utan att Regeringsrätten kan avgöra frågan under förutsättningen att det endast är två svenska lagar som är i konkurrens, vilket är fallet i en dualistisk stat som Sverige. Jag tror inte lagstiftaren hade för avsikt att den utvidgade tioårsregeln skulle gå före skatteavtalen. Sverige har ingått skatteavtalen med andra stater och måste således haft en intention att leva upp till åtagandet. Dessutom följer Sverige inte heller åliggandena enligt Wienkonventionen, som Sverige har undertecknat. Regeringen påtalar i proposition 2007/08:12 s. 19 att tioårsregeln *kan begränsas* av just skatteavtalen. Även om man inte av uttalandet inte kan dra någon generell slutsats om hur regeringen ser på en regelkonkurrens mellan intern rätt och skatteavtal så tolkar jag uttalandet som att regeringen tycker att skatteavtalen begränsar tioårsregeln. Om så är fallet bör den agera i och med att RÅ 2008 ref 24 troligtvis har prejudikatvärde och ger intern rätt företräde i vissa fall. Det skall bli intressant att följa hur Regeringsrätten argumenterar och dömer i de överklagande förhandsbeskeden från Skatterättsnämnden när domstolen skall avgöra frågan om tioårsregeln förhållande till skatteavtal. Oavsett vad man anser om RÅ 2008 ref 24 så innebär domen att vissa interna svenska regler kan ges företräde framför skatteavtalen. Skatterättsnämnden menar att tioårsregeln är en sådan regel under vissa förutsättningar. Så länge det inte instiftas en ny lag eller att Regeringsrätten underkänner den gamla domen i plenum i ett liknande mål så är tioårsregeln mycket mer slagkraftig i förhållande till skatteavtalen än vad man ansåg tidigare.

## 6.5 Alternativ till tioårsregeln i 3:19 IL

Är tioårsregeln en regel som skall finnas kvar i svensk rätt eller finns det något bättre sätt att förhindra att Sverige tappar en del av sin skattebas? I SOU 2005:99 framfördes vissa åsikter om att ersätta tioårsregeln med antingen en exitskatt eller en återflyttningskatt.<sup>196</sup> I proposition 2007/08:12 presenterades flera argument för att Sverige bör överväga att införa generella regler vid utflyttning. En generell exitskatt anses som mer ändamålsenlig och kan skydda den svenska skattebasen bättre. För att uppfylla EU-rättens krav för en gränsöverskridande aktivitet, som utvecklades i N-målet, måste Sverige kombinera en generell exitskatt med en möjlighet till uppskov utan krav på ställande av säkerhet. Sverige måste även ta hänsyn till en eventuell värdeminskning på tillgången när den slutgiltiga skatten beräknas.

Jag ställer mig frågande till om det blir så stor skillnad om Sverige inför en exitskatt istället för tioårsregeln. Fördelen med en exitskatt är att det inte finns någon tioårsgräns och att alla orealiserade vinster beskattas vid en utflyttning. Idag finns en uppräkningsregel i 3:19 IL om vilka delägaraktier och andelar som kan tas upp till beskattning och en sådan skulle försvinna om en generell utflyttningskatt infördes som alternativ. Som har visats i uppsatsen är det svårt för tioårsregeln att fånga upp alla villkor som finns i skatteavtalen. En exitskatt synes mer klar och okomplicerad. Frågan uppkommer dock om en exitskatt är mer slagkraftig än tioårsregeln? EUD har konstaterat att en exitskatt kan accepteras men det är fortfarande oklart

---

<sup>196</sup> Prop. 2007/08:12 s. 14 f

hur medlemsstaterna skall agera för att få ut en sådan skatt.<sup>197</sup> Skatteavtalen stadgar att endast hemviststaten skall beskatta en aktieförsäljning och behandlar inte situationer när skattskyldiga personer har bytt skattehemvist. Kommissionen föreslår att avtalen bör justeras för att lösa detta problem. Jag tvivlar på att en exitskatt skulle bli mer effektiv än tioårsregeln i situationer där tioårsregeln begränsas av skatteavtal. Problemet skulle bli detsamma med en generell exitskatt. Regeringen har dock uttalat att skatteavtalen inte skall påverka utvecklingen av svensk intern rätt och att det ligger i skatteavtalens natur att de kan innebära en begränsning. Jag tycker att skatteavtalen bör ses över och eventuellt justeras, precis som kommissionen påtalar. OECD:s modellavtal har inga regler för hur man skall behandla personer som har bytt skattehemvist. Det är svårt för medlemsstaterna att få ut en exitskatt, eftersom personen bor i ett annat land, och för att undvika dubbelbeskattning vore det bra om skatteavtalen har en regel som reglerade denna fråga.

Jag finner Sundgrens förslag med en återflyttningsskatt intressant.<sup>198</sup> Syftet med både tioårsregeln och en generell exitskatt är att förhindra skatteflykt och se till att Sverige inte tappar sin skattebas. Sådana regler tar främst sikte på förfaranden som går ut på att en person inför en förestående avyttring av t.ex. andelar i ett företag, flyttar utomlands en kort tid för att undvika svensk skatt och sedan återvänder när aktierna är sålda. Sverige behöver således en skatt som tar sikte på återflyttningen. I sådant fall skulle den gälla för både svenska och utländska aktier, på samma sätt som tioårsregeln gör idag. En liknande skatt föreslogs av generaladvokaten i *Lasteyrie du Saillant*.<sup>199</sup> EUD konstaterade i målet att syftet med exitskatten kan uppnås med metoder som inte är lika betungande. Metoderna som är bättre lämpade utgår ifrån att flytten endast är tillfällig. Fördelen med en återflyttningsskatt är att den inte påverkar personer som vill utöva sin etableringsrätt och flytta till en annan medlemsstat. När personen återvänder till Sverige inom tidsgränsen så uttar Sverige en skatt på de sålda tillgångarna, med avräkning för den erlagda skatten utomlands. Med en sådan skatt kan man tillämpa artikel 13 i OECD:s modellavtal och hemviststaten får således ta ut skatt på andelar och aktier. Dessutom behöver Sverige inte reservera sig mot artikel 13 och förhandla om villkoren i avtalet för att uppfylla våra svenska regler.

Med tanke på den snabba utvecklingen av skatterätten kommer diskussionen om tioårsregelns framtid med all säkerhet att fortsätta. Sverige vill skydda sin skattebas samtidigt som det är viktigt att se till att en dubbelbeskattning undviks.

---

<sup>197</sup> Se avsnitt 5.4

<sup>198</sup> Se avsnitt 2.4

<sup>199</sup> *Lasteyrie du Saillant*, C-436/00 punkt 54

## Källförteckning

### Litteratur

Bernitz Ulf, Kjellgren Anders, *Introduktion till EU*, andra upplagan, Norstedts Juridik AB, Vällingby, 2008

Bergström Carl Fredrik, Hettne Jörgen, Södersten Anna, *Lissabonfördraget*, Sieps, nr 11 2008

Bernitz Ulf, Kjellgren Anders, *Europarättens grunder*, Norstedts Juridik AB, Vällingby, 2007

Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning*, upplaga 2:1, Studentlitteratur, 2007

Lodin Sven-Olof, Lindencrona Gustaf, Melz Peter, Silverberg Christer, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, tolfte upplagan, Studentlitteratur, 2009

Nergelius, Joakim, *Lissabonfördraget och maktbalansen mellan EU:s institutioner*, Sieps, Europapolitisk analys, nr 7 2008

Påhlsson, Robert, *Konstitutionell skatterätt*, Iustus förlag, Uppsala, 2009

Rabe Gunnar, Hellenius Richard, *Det svenska skattesystemet*, tjugoundra upplagan, Norstedts Juridik AB, Vällingby, 2009

Ståhl Kristina, Österman Persson Roger, *EG skatterätt*, Iustus förlag, Uppsala, 2006

Terra Ben JM, Wattel Peter J, *European tax law*, femte upplagan, Kluwer Law Internationel, 2008

Wiman, Bertil, *Beskattning av företagsgrupper*, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2002

### Artiklar

Cejie, Katia, *Utgör tioårsregeln ett hinder mot de fria rörligheterna i EG-fördraget?* Skattenytt 2008 nr 5 s. 253-267

Dahlberg, Mattias, *Regeringsrätten och de folkrättsliga skatteavtalen*, Skattenytt 2008, nr 7-8, s. 482-489

Hilling, Maria, *Skatteavtalen i EG-domstolens praxis: skatteavtalens förenlighet med EG-fördragets regler om fri rörlighet*, Svensk Skattetidning, 2008 nr 10 s. 722-734

Hilling, Maria, *The Swedish Supreme Administrative Court Totally Disregards Tax Treaty: A Critical Analysis of a CFC Judgment*, Intertax, Volume 36, Issue 10 s. 455-461

Jermsten Henrik, Sandström Gustaf, *Om svenska domstolar och folkrättsliga förpliktelser*, Regeringsrätten 100 år, s. 243-248

Kleist, David, *Några ytterligare kommentarer angående förhållandet mellan skatteavtalen och intern rätt*, Skattenytt 2008, nr 11, s. 708-714

Mutén, Leif, *EG-domstolen och exitskatten*, Skattenytt 2005 nr 5, s. 294-300

Mutén Leif, *Treaty override i Regeringsrätten*, Svensk Skattetidning, 2008 nr 5 s. 353-357

Paulin, Inger, *Analys av förslag om "Vissa kapitalbeskattningsfrågor"*, [www.infotorgjuridik.se](http://www.infotorgjuridik.se), 2009-10-27

Sundgren, Peter, *Beskattnings av reavinst vid "skenutflyttning"*, Svensk Skattetidning, 2008 s. 678-682

Tjernberg, Mats, *Rättfärdigande av hindrande skatteregler mot bakgrund av EG-domstolens underkännande av ännu en svensk skatteregel*, Skattenytt 2003 s. 230-246

Wiman, *Aktieöverlåtelser till underpris*, i festskrift till Gustaf Lindencrona, Norstedts Juridik, 2003 s. 577-592

Wiman, *Svenska eller utländska aktier och neutralitet*, Festskrift till Gunnar Karnell, Gotab AB, Stockholm, 1999, s. 833-845

<http://www.dn.se/opinion/debatt/sverige-agerar-ensidigt-mot-folkratten-1.720484>, 2008-08-07

<http://www.eu-upplysningen.se/Aktuellt/Lissabonfordraget/>

## Offentligt tryck

### Lagar

Inkomstskattelag (1999:1229)

Kommunalskattelag (1928:370)

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

Lag (1983:898) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och samt Storbritannien och Nordirland

Lag (1994:1617) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Amerikas Förenta Stater

Lag (1989:686) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Cypern

Lag (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna

Lag (1991:673) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Frankrike

Lag (2003:758) om skatteavtal mellan Sverige och Portugal

Lag (1989:676) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Thailand

### **Propositioner**

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

Prop. 2007/08:12, Vissa kapitalskattefrågor

Prop. 2007/08:168, Lissabonfördraget

Prop. 2009/10:24, Beskattning av andelsbyten vid utflyttning

Prop. 2009/10:39, Anstånd med inbetalning av skatt i samband med uttagsbeskattning, m.m.

### **Statens offentliga utredningar**

SOU 2005:99, Vissa företagsskattefrågor

### **Remissyttrande**

Sveriges advokatsamfund, Remissyttrande till finansdepartementet avseende promemorian Vissa kapitalbeskattningsfrågor, R-2007/0688, 2007-06-26

Sundgren, Peter, Remissyttrande till finansdepartementet avseende promemoria ”Vissa kapitalbeskattningsfrågor”, Bilaga 2, Utredning angående beskattning av inkomst av överlåtelser av aktier m.m. vid utflyttning från Sverige

### **Rättsfall**

#### **EU-domstolen**

C-270/83, Avoir Fiscal

C-204/90 Bachmann

C-55/94 Gebhard

C-250/95, Futura  
C-254/97 Baxter  
C-436/00, X och Y mot riksskatteverket  
C-9/02, Lasteyrie du Saillant  
C-446/03, Marks & Spencer  
C-196/04, Cadbury Schweppes  
C-470/04, N mot Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo  
C-492/04, Lasertec  
C-513/04 Kerchhaert och Morres  
C-231/05, Oy AA  
C-379/05 Amurta

### **Regeringsrätten**

RÅ 1987 ref 162  
RÅ 1996 ref 84  
RÅ 2008 ref 24

### **Skatterättsnämndens förhandsbesked**

SRN, dnr 61-08/D, 2009-05-13, Tioårsregeln, uppskovsbelopp  
SRN, dnr 73-08/D, 2009-04-02, ”Tioårsregeln” i 3 kap 19 § IL  
SRN, dnr 43-09/D, 2009-12-22, ”Tioårsregeln” i 3 kap 19 § IL  
SRN, dnr 131-08/D, 2009-12-22, ”Tioårsregeln” i 3 kap 19 § IL

## **EU-rätt**

### **Direktiv**

Rådets direktiv 76/308/EEG av den 15 mars 1976, om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar uppkomna till följd av verksamhet som utgör en del av finansieringssystemet för Europeiska utvecklings- och garantifonden för jordbruket och av jordbruksavgifter och tullar samt med avseende på mervärdesskatt

Rådets direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977, om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund

Rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977, om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område

Rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990, om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater



Rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990, om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater

Europaparlamentet och Rådets direktiv 2005/56/EG av den 26 oktober 2005, om gränsöverskridande fusioner av bolag med begränsat ansvar

### **Meddelande från Kommissionen**

Com (2006) nr 825, Exit taxation and the need for co-ordination of Member States' tax, Communication from the commission to the council, the European parliament and the European economic and social committee, Brussels, 19.12.2006

### **Internationell rätt**

OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, Organisation for Economic Co-operation and Development, condensed version 15 July 2005

### **Material från Skatteverket**

*Handledning för internationell beskattning 2009*, SKV 352, utgåva 13, Fritzes, Stockholm, 2009

Skatteverkets ställningstagande, diarienummer 131 532464-05/111, *Beskattning av vinst på bortbytta aktier vid utflyttning till annat EU- eller EES-land*, 2005-10-04

Skatteverkets ställningstagande, diarienummer 131 230346-07/111, *Avräkning av utländsk skatt vid s.k. exitbeskattning*, 2007-10-09

Skatteverkets ställningstagande, diarienummer 131 657877-08/111, *Beskattning av vinst på bortbytta aktier vid utflyttning till annat EU- eller EES-land*, 2008-11-11

<http://www.skatteverket.se/skatter/internationellt/avrakningavutlandsskatt.4.7856a2b411550b99fb7800088114.html> - Avräkning av utländsk skatt