

Målnummer:	283-10	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2010-12-14		
Rubrik:	Fråga om tillämplig lag vid konflikt mellan en lag om skatteavtal och en annan lagregel om beskattning. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 3 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229)• Artikel XI i kungörelse (1963:497) om tillämpning av ett mellan Sverige och Grekland den 6 oktober 1961 ingånget avtal för undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt beträffande skatter å inkomst och förmögenhet		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 2008 ref. 24• RÅ 2008 not. 61		

REFERAT

Av en ansökan från A hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked jämte andra ingivna handlingar framgick bl.a. följande. A avsåg att flytta från Sverige till Grekland och bosätta sig där. Han äger det svenska fåmansföretaget X AB genom det av honom helägda cypriotiska bolaget Y Co. Y Co bildades 2007 och samma år förvärvade Y Co andelarna i X AB till underpris. Y Co:s enda uppgift var att äga aktierna i det svenska bolaget. Koncernen skulle nu avvecklas. I samband med flytten till Grekland kommer Y Co att avyttra alternativt likvidera X AB. Efter utflyttningen avser han att avyttra andelarna i Y Co till en utomstående köpare, vilket beräknas ske under 2010. Vinsten från försäljningen skulle komma att beskattas i Grekland efter en skattesats om 20 procent. Som förutsättning för förhandsbeskedet gällde att A efter flytten till Grekland inte kommer att vara bosatt, stadigvarande vistas eller ha någon väsentlig anknytning till Sverige. Vidare ska utgå från att han kommer att ha skatterättsligt hemvist i Grekland enligt såväl grekisk intern rätt som enligt skatteavtalet mellan Sverige och Grekland. A ställde följande frågor.

1. Kommer han, mot bakgrund av angivna förutsättningar, att beskattas i Sverige vid en eventuell avyttring av aktierna i Y Co?
2. Ändras svaret på fråga 1 om han, efter det att han blivit begränsat skattskyldig i Sverige, säljer Y Co till underpris till ett annat av honom nybildat utländskt bolag inom EU, varefter detta senare bolag avyttras?
3. Är lagen om skatteflykt tillämplig på det förfarande som beskrivs i fråga 2?

Skatterättsnämnden (2009-12-22, Gäverth, Pålsson, Sjökvist) yttrade: Förhandsbesked - Fråga 1 - A ska beskattas i Sverige för den kapitalvinst som uppkommer när han avyttrar andelarna i Y Co. Beslut - Fråga 1 avvisas i den mån den inte besvarats och fråga 2 avvisas i sin helhet. - Motivering - Förhandsbeskedet - - A vill få besked om han ska beskattas i Sverige enligt 3 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, för den kapitalvinst som uppkommer i samband med avyttringen av Y Co (fråga 1). Vidare vill han veta om svaret på den första frågan ändras, för det fall han i stället säljer Y Co till underpris till ett annat av honom nybildat utländskt bolag inom EU varefter detta senare bolag avyttras till en utomstående köpare (fråga 2). Slutligen frågar han om lagen (1995:575) mot skatteflykt, skatteflyktslagen, är tillämplig på något av förfarandena (fråga 3). - Parterna är överens om att skatteavtalet med Grekland förhindrar att A ska beskattas enligt 3 kap. 19 § IL för

kapitalvinsten i fråga. Däremot anser Skatteverket att skatteflyktslagen är tillämplig på båda förfarandena. - Skatterättsnämndens bedömning (fråga 1) - När Y Co avyttrat aktierna i det svenska fåmansföretaget alternativt likviderat detta kommer A enligt lämnade förutsättningar att vara begränsat skattskyldig i Sverige och ha skatterättsligt hemvist i Grekland enligt skatteavtalet mellan Sverige och Grekland. - Bestämmelser om skattskyldighet för begränsat skattskyldiga avseende kapitalvinst på bl.a. delägarätter finns i 3 kap. 19 § IL (tioårsregeln). Skattskyldighet föreligger om den skattskyldige vid något tillfälle under det kalenderår då avyttringen sker eller under de föregående tio kalenderåren har varit bosatt i Sverige eller stadigvarande vistats här. Regeln infördes ursprungligen år 1983 och avsåg då kapitalvinster på andelar i svenska företag. - Sedan år 2007 omfattar 3 kap. 19 § IL även kapitalvinster på "delägarätter som getts ut av ett utländskt företag" (SFS 2007:1122). Ändringen infördes som en reaktion på att den tidigare regeln tappat en del av sin effektivitet, bl.a. som en konsekvens av EG-domstolens, numera EU-domstolens, dom i X och Y-målet (C-436/00). Det gällde ett förfarande som går ut på att inför en förestående avyttring av aktierna i ett svenskt bolag överlåta dessa - direkt eller indirekt - till ett utländskt företag för att avslutningsvis sälja andelarna i det utländska företaget vid en tidpunkt då andelsägaren endast är begränsat skattskyldig i Sverige (prop. 2007/08:12 s. 17 f.). - A:s fråga om förhållandet mellan skatteavtalet med Grekland och 3 kap. 19 § IL ställs mot bakgrund av uttalanden av Regeringsrätten i rättsfallet RÅ 2008 ref. 24 om förhållandet mellan skatteavtal och senare tillkommen intern lagstiftning när lagarna är sinsemellan oförenliga. - Av artikel XI i avtalet följer att Grekland har exklusiv rätt att beskatta den vinst som uppkommer på grund av avyttringen av den egendom som här är i fråga. - Det kan konstateras att rättsföljderna enligt skatteavtalet och 3 kap. 19 § IL är oförenliga. - I RÅ 2008 ref. 24 framhåller Regeringsrätten att en "lag om skatteavtal har ingen särställning i förhållande till andra lagar". Uttalandet understryker att det inte finns några konstitutionella föreskrifter eller andra bindande regler som skapar en hierarki bland vanliga lagar. I Grundlagberedningens betänkande till 1974 års regeringsform föreslogs en bestämmelse som, förutom grundlag, anvisade användningen av rättskällorna "andra lagar, förordningar, föreskrifter och rättsregler" (SOU 1972:15 s. 28 och 196). Med de sistnämnda skulle förstås bl.a. folkrätt. Förslaget kom dock aldrig att inflyta i regeringsformen varför den svenska rättsordningens användning av rättskällor och rättskällefaktorer (inklusive principer för regelkonkurrens mellan vanliga lagar) är oreglerad. - I avsaknad av bestämmelser avseende regelval, skulle det kunna hävdas att skatteavtalens införlivandelagar utgör lex superior i förhållande till interna lagregler. Förhållandet skulle då likna det som gäller mellan i tur och ordning fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUF-fördraget), grundlagarna och vanliga lagar. Det folkrättsliga åtagandet som ett ingått skatteavtal ger uttryck för skulle med detta synsätt innebära att skatteavtalens införlivandelagar gavs företräde före andra vanliga lagar. - I RÅ 2008 ref. 24 har emellertid Regeringsrätten underkänt detta synsätt och valt att i stället endast tillämpa lex specialis- och lex posteriorprinciperna för regelval. Den prövade situationen gällde förhållandet mellan bestämmelserna i 39 a kap. 7 § första stycket IL och bilaga 39 a till IL (CFC-reglerna) samt lagen (1987:1182) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Schweiz. - Regeringsrätten fann att CFC-reglerna hade företräde framför skatteavtalets införlivandelag. De förra bestämmelserna konstaterades dels vara av yngre datum än införlivandelagen, dels utgöra speciell lag i förhållande till denna. Regeringsrätten uttalade: "Om två lagar skulle visa sig vara sinsemellan oförenliga får frågan om vilken lag som har företräde lösas med utgångspunkt i de principer som tillämpas vid regelkonkurrens. I detta hänseende kan konstateras att de aktuella CFC-reglerna har tillkommit efter det att skatteavtalet införlivades med svensk rätt och tar sikte på just det slag av verksamhet som det schweiziska bolaget bedriver. Vid sådant förhållande står det klart att CFC-reglerna har företräde och ska tillämpas oberoende av vad en tillämpning av bestämmelserna i avtalet kan ge för resultat. Någon analys av avtalet behöver därför inte göras." - I förevarande fall står det klart att den utvidgning av tillämpningsområdet för 3 kap. 19 § IL, varigenom lagrummet

gjorts tillämpligt på andelar i utländska företag, tillkommit vid en senare tidpunkt än införlivandet i intern rätt av de aktuella avtalsbestämmelserna. - Det går emellertid inte att av ordalydelserna i vare sig skatteavtalet eller i 3 kap. 19 § IL göra en säker bedömning av huruvida det ena lagrummet utgör speciell lag i förhållande till det andra eller vice versa. Inte heller lagstiftningens systematik medger en säker bedömning. - Denna fråga får därför avgöras mot bakgrund av uttalanden i förarbetena till utvidgningen av 3 kap. 19 § IL. I prop. 2007/08:12 s. 17-18 anför följande: "Regeln i 3 kap. 19 § IL har på senare tid tappat en del av sin effektivitet, bland annat som en konsekvens av X och Y-domen. Avgörandet innebär, ... , att delägare i svenska företag, utan att beskattning uppkommer, kan avyttra sina andelar direkt eller indirekt till utländska företag till ett pris under marknadsvärdet. Om andelarna i det utländska företaget avyttras efter att personen har flyttat från Sverige, har Sverige, enligt nuvarande regler, inte rätt att beskatta den uppkomna kapitalvinsten i Sverige eftersom reglerna endast täcker situationer då svenska tillgångar och fordringsrätter, t.ex. andelar i svenska aktieföretag, avyttras av begränsat skattskyldiga personer. Regeringen anser att det är angeläget att den svenska skattebasen inte urholkas. Tioårsregeln i 3 kap. 19 § IL bör därför ändras för att möjliggöra en effektivare beskattning av kapitalvinster." - Den nya bestämmelsen i 3 kap. 19 § IL tar särskilt sikte på just det förfarande som nu är aktuellt. - Den frågan bör emellertid också ställas om man i lagstiftningsprocessen uppmärksammat eller rentav åsyftat att 3 kap. 19 § IL i sin nya lydelse skulle kunna ges företräde framför tidigare tillkomna avtalsbestämmelser. På s. 19 i nämnda proposition anför följande: "Några remissinstanser, ... , anför att skatteavtalens utformning hindrar regeln från att bli effektiv. ... Regeringen anser dock inte att skatteavtalens utformning påverkar bedömningen av behovet att utvidga tioårsregeln. Tioårsregeln är en intern svensk beskattningsregel. Det ligger i skatteavtalens natur att tillämpningen av interna regler kan komma att påverkas av det aktuella skatteavtalet. De svenska beskattningsanspråken enligt 3 kap. 19 § IL har i vissa fall begränsats genom bestämmelser i skatteavtal. Sverige har skatteavtal med cirka 80 stater. Många av dessa avtal har tillkommit före införandet av tioårsregeln. Sedan tioårsregeln infördes 1983 har det dock varit svensk förhandlingspolicy att ha bestämmelser i skatteavtalen som ger Sverige rätt att i utflyttningsfallen beskatta kapitalvinster vid avyttring av aktier och andra tillgångar. Sådana bestämmelser finns därför i flera skatteavtal som Sverige har ingått sedan införandet av tioårsregeln." - Uttalandet är oklart i nu aktuellt hänseende. Det är inte möjligt att med ledning av det dra någon bestämd slutsats om hur regeringen principiellt ser på frågan om regelkonkurrens mellan skatteavtal och intern rätt. Motivuttalandet ger inte ens stöd för ett antagande. Mot denna oklarhet får ställas de helt generella ståndpunkter som Regeringsrätten gav uttryck för i RÅ 2008 ref. 24. - Önskemålen om förutsebarhet och likformighet är överordnade intressen (jämför 1 kap. 9 § regeringsformen). Det är ytterst dessa intressen som är skälen till att Regeringsrättens generella riktlinjer i rättstillämpningsfrågor bör följas av underinstanserna. Enligt de principer som Regeringsrätten har lagt fast i RÅ 2008 ref. 24 ska därför reglerna i 3 kap. 19 § IL ges företräde framför skatteavtalet. - En ytterligare fråga är om EUF-fördraget hindrar en beskattning av A. De bestämmelser som i sammanhanget aktualiseras är artiklarna om rätten till fri etablering i artikel 49 och fria kapitalrörelser i artikel 63. En inhemsk bestämmelse, i det aktuella fallet 3 kap. 19 § IL, kan stå i strid med EUF-fördraget för det fall att en från landet utflyttad person beskattas annorlunda än en person boende i Sverige. Med hänsyn till att den aktuella bestämmelsen leder till att en person som flyttat från Sverige beskattas vid en avyttring av andelar i utländska bolag på samma sätt som en person som bor här kan en tillämpning av bestämmelsen inte anses strida mot EUF-fördraget. Den omständigheten att A inte kan medges avräkning för en eventuell skatt i Sverige förändrar inte Skatterättsnämndens uppfattning (jfr EU-domstolens dom i mål C-513/04, Kerckhaert och Morres). - Fråga 3 förfaller såvitt avser förfarandet i fråga I. - Beslutet - Skatterättsnämnden anser att ansökan såvitt avser fråga 2, som innefattar en bedömning även av utländska förhållanden, inte lämpar sig för förhandsbesked. Därmed förfaller fråga 2 i berörd del.

Ordföranden André var skiljaktig vad avsåg motiveringen till fråga 1 och anförde följande. Enligt 3 kap. 19 § IL är A skattskyldig för kapitalvinsten vid en avyttring av andelarna i Y Co. Frågan är hur en sådan beskattning förhåller sig till skatteavtalet mellan Sverige och Grekland. - Bestämmelsen i 3 kap. 19 § IL infördes ursprungligen år 1983 och avsåg då kapitalvinster på andelar i svenska företag. Det grundläggande syftet var, liksom vid den nyligen genomförda utvidgningen till andelar i utländska företag, att tillskapa möjlighet att beskatta andelsägaren efter det att han upphört att vara obegränsat skattskyldig i Sverige för värdestegring på andelar i fåmansföretag där han varit verksam (prop. 1982/83:144 s.16 ff. och prop. 2007/08:12 s. 17 f.). I artikel 13 punkt 5 i OECD:s modellavtal föreskrivs att kapitalvinster på försäljningar av aktier beskattas endast i den avtalslutande stat där överlåtaren har sitt hemvist. Sverige har i en reservation till artikeln, införd i 1992 års version av kommentarerna till modellavtalet, förbehållit sig rätten att beskatta vinster från försäljningar av aktier m.m. i svenska bolag. - I det aktuella fallet bedrivs den löpande verksamheten i Y-koncernen i sin helhet av det svenska bolaget. A:s andelar i Y Co är kvalificerade andelar på grund av att han varit verksam i betydande omfattning i den svenska delen av koncernen. Med hänsyn härtill och mot bakgrund av de förutsättningar som lämnats om hur avvecklingen av koncernen ska gå till drar jag slutsatsen att den vinst som realiseras vid en avyttring av andelarna i Y Co är hänförlig till värdestegring som uppkommit under den tid som A är obegränsat skattskyldig här, dvs. innan han får hemvist i Grekland. Det får alltså antas att någon värdestegring av betydelse för bedömningen i ärendet inte kan väntas uppkomma under tiden från dagen för utflyttningen fram till dagen för avyttringen av andelarna i Y Co. - Bestämmelsen i 3 kap. 19 § IL omfattar avyttringar av andelar m.m. som sker under en tioårsperiod räknat från utgången av det kalenderår då den skattskyldige upphörde att vara bosatt i Sverige eller stadigvarande vistas här. Den inkluderar därmed det fallet då avyttringen sker i samband med utflyttningen från Sverige. I en sådan situation fungerar bestämmelsen som en "exitbestämmelse", dvs. en bestämmelse om beskattning vid utflyttning. - Den innebär i det aktuella fallet att kapitalvinsten grundas på de förhållanden som råder vid tidpunkten då den skattskyldige upphör att vara obegränsat skattskyldig i Sverige medan den faktiska beskattningen utlöses först vid den senare tidpunkt då avyttringen av andelarna i det utländska holdingbolaget sker. Att en sådan senarelagd beskattning är förenlig med EU-rätten följer av EU-domstolens praxis (dom i mål C-470/04, N, jfr även RÅ 2008 ref. 30). - En ytterligare fråga är hur beskattningen enligt 3 kap. 19 § IL förhåller sig till skatteavtalet med Grekland. - Ett skatteavtal kan enligt min mening anses omfatta endast inkomster som uppkommer efter det att avtalet blir tillämpligt. Det innebär, i ett fall som det förevarande, att ett beskattningsanspråk som avser inkomster som uppkommit innan den skattskyldige får sitt avtalsrättsliga hemvist i den andra staten inte omfattas av skatteavtalet ifråga (jfr prop. 2009/10:39 s. 14 och 33). - Som anges i förarbetena till utvidgningen av 3 kap. 19 § IL till att avse även andelar i utländska företag har i vissa fall de svenska beskattningsanspråken med stöd av bestämmelsen begränsats genom skatteavtal (prop. 2007/08:12 s. 19). Skatteavtalet med Grekland slöts före tioårsregelns tillkomst och har inte omförhandlats i nu berört hänseende. - Om, i fall som det nu diskuterade, del av vinsten kan anses hänförlig till värdestegring som uppkommit efter en utflyttning från Sverige torde Skatteverket med beaktande av aktuellt skatteavtal kunna besluta att någon beskattning av den delen av vinsten inte ska ske här. - Av det anförda följer att det inte kan anses strida mot skatteavtalet att beskatta A enligt 3 kap. 19 § IL för den kapitalvinst som uppkommer vid avyttringen av andelarna i Y Co.

Ledamöterna Svanberg och Werkell var skiljaktiga beträffande fråga 1 och fråga 3 såvitt avsåg förfarandet i fråga 1 och anförde följande. Fråga 1 - I likhet med ledamöterna Gäverth, Pålsson och Sjökvist konstaterar vi att rättsföljderna av det tillämpliga skatteavtalet med Grekland respektive 3 kap. 19 § IL är oförenliga och att det således föreligger en regelkonkurrens. Nämnade ledamöter kommer härvid till slutsatsen att bestämmelsen i 3 kap. 19 § IL -

med hänvisning till de principer som Regeringsrätten lagt fast i RÅ 2008 ref. 24 - ska anses ha företrädde framför bestämmelsen i artikel XI i skatteavtalet med Grekland. - Vi gör följande bedömning. - Regeringsrättens avgörande i RÅ 2008 ref. 24 gällde en lagkonflikt mellan skatteavtalet med Schweiz och de svenska CFC-reglerna. Den fråga som skulle bedömas var om ett svenskt moderbolag skulle beskattas för inkomst från återförsäkringsverksamhet som bedrevs av ett dotterbolag i Schweiz. Av bilaga 39 a IL framgår att svensk CFC-beskattnings kan aktualiseras gentemot Schweiz vad avser inkomst från bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet. Regeringsrätten hänvisade till att de aktuella CFC-reglerna hade tillkommit efter det att skatteavtalet införlivades med svensk rätt och tog sikte på just det slag av verksamhet som bolaget i den andra staten bedrev. Vid sådant förhållande stod det klart att CFC-reglerna hade företrädde och skulle tillämpas oberoende av vad en tillämpning av bestämmelserna i avtalet kunde ge för resultat. Någon analys av avtalet behövde därför inte göras. - Även i förevarande fall har den aktuella bestämmelsen i intern rätt tillkommit vid en senare tidpunkt än införlivandet i intern rätt av bestämmelserna i skatteavtalet. Vid bedömningen av frågan om den svenska bestämmelsen har karaktär av speciallagstiftning kan vi konstatera att den inte är av sådant specifikt slag som de regler som tillämpades i RÅ 2008 ref. 24. I rättsfallet tillmätte Regeringsrätten det förhållandet att de aktuella CFC-reglerna tog sikte på just det slag av verksamhet som bolaget ifråga bedrev en avgörande betydelse. Bestämmelsen i 3 kap. 19 § IL är däremot så allmänt formulerad att den omfattar alla fall då en skattskyldig som innehar utländska delägarrätter avyttrar dessa med beaktande av uppställda tidsgränser, oavsett under vilka förhållanden de förvärvats eller avyttrats. - Vidare är av intresse de uttalanden som gjorts i förarbetena till utvidgningen av tioårsregeln i 3 kap. 19 § IL (prop. 2007/08:12 s. 19 f.). Som svar på frågan från några remissinstanser om hur utvidgningen av tioårsregeln förhöll sig till tidigare tillkomna skatteavtal anförde regeringen bl.a. följande. Förekomsten av skatteavtal påverkar inte behovet av att utvidga tioårsregeln till att även avse kapitalvinster på utländska delägarrätter. Det ligger i skatteavtalens natur att tillämpningen av interna regler kan komma att påverkas av det skatteavtal som är i fråga. De svenska beskattningsanspråken enligt 3 kap. 19 § IL har i vissa fall begränsats genom bestämmelser i skatteavtal samtidigt som det är svensk förhandlingspolicy att sedan tioårsregeln infördes år 1983 ha bestämmelser i skatteavtalen som ger Sverige rätt att i utflyttningsfallen beskatta kapitalvinster vid avyttring av aktier och andra tillgångar. Regeringen sade sig dessutom vara medveten om att det även i andra fall kunde förekomma att 3 kap. 19 § IL inte blev tillämplig då en person flyttade från Sverige. - Mot bakgrund av de uttalanden som regeringen gjort i prop. 2007/08:12 s. 19 f. framstår det enligt vår mening som osannolikt att regeringen skulle ha haft för avsikt att ge utvidgningen av 3 kap. 19 § IL generellt företrädde framför bestämmelserna i tidigare ingångna skatteavtal. I avsaknad av klara ställningstaganden som utsäger något annat får förutsättas att regeringens utgångspunkt är att man i rättstillämpningen ska fullgöra Sveriges folkrättsliga åtaganden när dessa införlivats i den svenska rättsordningen. - Med detta synsätt anser vi att bestämmelserna i skatteavtalet med Grekland ska ges företrädde framför bestämmelserna i 3 kap. 19 § IL. Följaktligen bör svaret på fråga 1 vara att A inte ska beskattas enligt 3 kap. 19 § IL för kapitalvinst vid försäljning av andelarna i Y Co. - Fråga 3 såvitt avser förfarandet i fråga 1. - Angående frågan huruvida skatteflyktslagen kan aktualiseras i ett fall som detta med följd att avtalet inte skulle tillämpas enligt sin ordalydelse gör vi följande bedömning. Den möjlighet som finns att tillgripa s.k. interna motverkansåtgärder när skatteavtal används i skatteundandragande syfte har stöd i kommentaren till OECD:s modellavtal (jfr kommentaren till artikel 1 särskilt punkterna 7-9 i 2008 års version av modellavtalet). Frågan har emellertid inte berörts i de ovan nämnda förarbetena. Det kan knappast tolkas på annat sätt än att lagstiftaren ansett att det inte bör komma ifråga att tillämpa skatteflyktslagen för att komplettera bestämmelsen i 3 kap. 19 § IL. Ett skäl till ett sådant ställningstagande skulle kunna vara att det allmänt sett kan te sig tveksamt att tillämpa skatteflyktslagen i ett fall när den bestämmelse som förfarandet prövats mot är

en intern bestämmelse som kommit till för att motverka skatteundandragande. Vid bedömningen av skatteflyktsfrågan bör vidare tillmätas betydelse att Sverige av olika skäl inte har utnyttjat möjligheten att ta in det aktuella beskattningsanspråket i skatteavtalet med Grekland. - Mot bakgrund av det anförda och då det prövade förfarandet sträcker sig över en längre period (Y Co förvärvade aktierna i X AB år 2007 och avyttra aktierna år 2010) finner vi att skatteflyktslagen inte är tillämplig.

Ledamoten Dahlberg, som anslöt sig till Svanbergs och Werkells mening beträffande fråga 3, anförde beträffande fråga 1 följande. Förhållandet mellan 3 kap. 19 § II och skatteavtalet mellan Sverige och Grekland. - I detta ärende uppkommer frågan om förhållandet mellan rent intern rätt och med intern rätt införlivade skatteavtal. Skatteavtal är folkrättsliga avtal ingångna mellan två eller fler stater. Sverige har ett dualistiskt förhållningssätt till folkrättsliga åtaganden, vilket i allmänhet innebär att ett folkrättsligt avtal måste införlivas med intern rätt för att kunna tillämpas av enskilda, Skatteverket och domstolar m.fl. Enligt min mening är det nödvändigt att dessa vid tillämpning och tolkning av skatteavtal iakttar Sveriges folkrättsliga förpliktelser enligt skatteavtalet. En lämplig metod för att iakttä de folkrättsliga förpliktelserna är att i normalfallet betrakta skatteavtalet som "lex specialis" i förhållande till rent intern rätt. Skatteavtalet kan sägas vara ett mer speciellt normsystem än rent intern rätt, eftersom skatteavtalen beaktar den skattskyldiges situation i båda staterna och utgör båda staternas gemensamma reglering av situationen. Enligt min mening är det inte rätt att helt jämställa rent intern rätt med skatteavtal som införlivats med svensk rätt genom en särskild lag. Följaktligen delar jag inte Regeringsrättens bedömning i RÅ 2008 ref. 24. - För övrigt anser jag inte heller att ställningstagandet i RÅ 2008 ref. 24 är förenligt med Regeringsrättens praxis under senare år vad gäller förhållandet mellan rent intern rätt och skatteavtal och förhållningssättet till folkrätten. I till exempel RÅ 1996 ref. 84 uttryckte Regeringsrätten att man vid tolkning av skatteavtal i normalfallet ska använda en folkrättslig tolkningsmetod, se även RÅ 1998 ref. 49. Detta är ett starkt uttryck för att den folkrättsliga dimensionen av skatteavtalen måste beaktas i den allmänna rättstillämpningen. Det är enligt min mening nödvändigt att beakta att det förutom Sverige finns åtminstone en annan avtalspart till skatteavtalen. - Artikel 26 i 1969 års Wienkonvention om traktaträtten uttrycker principen om "pacta sunt servanda", med innebörd att varje i kraft varande traktat är bindande för dess parter och ska ärligt fullgöras av dem. Av artikel 27 i Wienkonventionen framgår att en part inte kan åberopa bestämmelser i sin interna rätt för att rättfärdiga sin underlåtenhet att fullgöra en traktat. Sverige är ansluten till Wienkonventionen, som för övrigt i hög grad uttrycker allmän folkrätt. - Mot denna bakgrund är det enligt min mening nödvändigt att den andra avtalslutande statens uppfattning också beaktas vid den tillämpning och tolkning av skatteavtal som företas av enskilda, Skatteverket och domstolar med flera. - Enligt 3 kap. 19 § IL omfattas även de i ärendet ifrågakommande utländska delägarrätterna av svensk skatteplikt. Denna utvidgning gäller från den 1 januari 2008. Enligt artikel XI i skatteavtalet med Grekland har emellertid inte Sverige någon beskattningsrätt för dessa kapitalvinster efter utflyttningen från Sverige. Skatteavtalet är från år 1961. I detta fall är skatteavtalsbestämmelsen lex specialis i förhållande till 3 kap. 19 § IL. Med hänsyn till detta, anser jag att kapitalvinsten vid avyttring av andelarna i Y Co i enlighet med skatteavtalet inte ska beskattas i Sverige. - Eftersom jag anser att Sverige på grund av åtagandet i skatteavtalet med Grekland inte kan utnyttja beskattningsanspråket enligt 3 kap. 19 § IL, finns det inte skäl att pröva 3 kap. 19 § IL i förhållande till grundläggande friheter i EU-rätten.

Sekreteraren, tillika föredragande Gilbe var av avvikande mening såvitt avsåg fråga 1 och fråga 3 såvitt avsåg förfarandet i fråga 1 och anförde följande. Frågorna gäller om A efter att ha vidtagit de i ansökan angivna transaktionerna och därefter bosatt sig i Grekland ändå ska beskattas i Sverige vid en avyttring av andelarna i Y Co. - Fråga 1 - Regeringsrättens avgörande i RÅ 2008 ref. 24 avsåg ett fall där det ansågs föreligga en regelkonkurrens mellan CFC-lagstiftningen och tillämpligt skatteavtal, i det fallet skatteavtalet med Schweiz.

I förevarande fall föreligger inte någon sådan konkurrens. Det framgår nämligen av förarbetena att, i enlighet med presumtionen att Sverige ämnar fullgöra sina folkrättsliga åtaganden, tioårsregeln inte ska ha företräde i förhållande till de begränsningar som kan finnas i olika skatteavtal (se SkU 1982/83:51 s. 12 och prop. 2007/08:12 s. 19-20). Vad som vidare enligt min mening talar för detta är att det efter både den ursprungliga lagstiftningen och den nuvarande har skett en anpassning av skatteavtal till regeln. Tioårsregeln har således i dess nuvarande lydelse inte företräde framför reglerna i skatteavtalet med Grekland. Vid sådant förhållande och med de förutsättningar som angetts i ansökan ska A enligt min mening inte beskattas i Sverige för den kapitalvinst som kan uppkomma vid en avyttring av andelarna i Y Co. - Fråga 3 såvitt avser förfarandet i fråga 1 - Det följer numera av reglerna i 53 kap. IL, att den överlåtelse A företog av aktierna i det svenska fåmansbolaget till Y Co till underpris inte ska föranleda någon uttagsbeskattning. Därav får anses följa att skatteflyktslagen inte kan bli tillämplig på den transaktionen. Att A sedan avyttrar sina andelar i Y Co, som ett sista led i transaktionskedjan, då han har flyttat och bosatt sig i Grekland, föranleder mig inte till någon annan bedömning.

Övrig närvarande vid den slutliga handläggningen, föredragande Kjell, som anslöt sig till Svanbergs och Werkells mening beträffande fråga 1, anförde beträffande fråga 3 såvitt avsåg förfarandet i fråga 1 följande. Skatteavtalet med Grekland slöts år 1961. Skatteavtalet har utformats i nära anslutning till det samarbete om undvikande av dubbelbeskattning som ägde rum inom OEEC (OECD) vid denna tidpunkt. Skatteavtalet är utformat med OECD:s avtalsutkast Draft Double Taxation Convention on Income and Capital från år 1963 som förebild (jfr RÅ 1995 not. 68). - Det kan i sammanhanget också noteras att the Vienna Convention on the Law of Treaties (SÖ 1975:1) ratificerades av Sverige först år 1975, dvs. långt senare än skatteavtalet med Grekland ingicks. Vidare kan anmärkas att artikel 4 i konventionen inte tillåter att den ges retroaktiv effekt. - Skatt tas ut med stöd av svenska interna bestämmelser. Skatteflyktslagen är en del av den interna lagstiftningen. En lag om skatteavtal har ingen särställning i förhållande till andra lagar (jfr RÅ 2008 ref. 24). - OECD:s ståndpunkt att interna motverkansregler får tillämpas i en avtalsituation har kommit till uttryck i kommentaren till artikel 1 punkterna 7-9 i 2008 års version. Det ska noteras att redan i 1977 års version nämns ett likartat förfarande som ett exempel på otillbörlig användning av ett skatteavtal. - Mot denna bakgrund är det min uppfattning att skatteavtalet med Grekland inte hindrar en tillämpning av skatteflyktslagen i det här fallet. - Enligt 2 § skatteflyktslagen ska vid taxeringen hänsyn ej tas till rättshandling, om (1) rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige, (2) den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna, (3) skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet och (4) en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet. - Av vad som redovisats om förfarandet och dess syfte samt beskattningsekvenserna jämfört med en tillämpning av reglerna om kapitalvinst vid avyttring av aktier finner jag att rekvisiten i punkterna 1-4 får anses uppfyllda. - Enligt 3 § samma lag ska, om 2 § tillämpas, taxeringsbeslut fattas som om rättshandlingen, enligt 2 § 1 ensam eller tillsammans med annan rättshandling, inte hade företagits. Om förfarandet framstår som en omväg i förhållande till det närmast tillhands liggande förfarandet, ska taxeringsbeslut i stället fattas som om den skattskyldige hade valt det förfarandet. Vidare gäller att om de nu angivna grunderna för taxeringsbeslutet inte kan tillämpas eller skulle leda till oskäligt resultat, ska underlaget för att ta ut skatt uppskattas till ett skäligt belopp. - Det redovisade förfarandet framstår som en omväg i förhållande till det närmast tillhands liggande förfarandet som får anses vara att A avyttrar andelarna i moderbolaget medan han fortfarande är bosatt i Sverige. Det innebär att A med tillämpning av 3 § andra meningen skatteflyktslagen ska

taxeras i enlighet härmed. Detta synsätt förutsätter att de åtgärder som företas - och som bortses ifrån - är att anse som rättshandlingar. Av förarbetena till skatteflyktslagen framgår att man med rättshandlingar närmast avsett den innebörd som uttrycket har enligt allmänt juridiskt språkbruk och då kanske främst på förmögenhetsrättens område (jfr prop. 1980/81:17 s. 198). Att det skulle finnas något hinder mot att beakta även andra handlingar som ger upphov till rättsföljder på beskattningens område som t.ex. den omständigheten att frågan om en fysisk person är obegränsat skattskyldig kan bestämmas av att han inte enbart företar vissa förmögenhetsrättsliga transaktioner utan även flyttar från landet bör rimligen inte föreligga. - Mot bakgrund av det anförda anser jag att A ska beskattas i Sverige för den aktuella kapitalvinsten. Jag anser att förhandsbeskedet bort utformas i enlighet med det sagda.

Skatteverket överklagade förhandsbeskedet och yrkade att Regeringsrätten skulle meddela dom i enlighet med vad som anförts i föredraganden Kjells avvikande mening. Detta innebar att A inte skulle beskattas för försäljning av andelarna i det cypriotiska bolaget enligt 3 kap. 19 § IL (fråga 1) men däremot med stöd av skatteflyktslagen (fråga 3).

Även A överklagade förhandsbeskedet och yrkade att Regeringsrätten, med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked, skulle fastställa att fråga 1 besvarades på så sätt att han inte skulle beskattas i Sverige för den kapitalvinst som uppkommer vid en framtida avyttring av aktierna i det cypriotiska bolaget. För det fall Regeringsrätten fann att förhandsbeskedet avseende fråga 1 skulle fastställas, yrkade han att fråga 2 återförvisades till Skatterättsnämnden för prövning. A anförde bl.a. följande. Den regelkonkurrens som föreligger mellan 3 kap. 19 § IL och artikel XI i skatteavtalet är inte verklig utan endast skenbar. Ett av syftena med skatteavtal är att förhindra dubbelbeskattning. Detta åstadkoms genom att beskattningsrätten fördelas mellan de avtalsslutande staterna varvid staterna begränsar sina beskattningsanspråk avseende de situationer som täcks av avtalets bestämmelser. Detta gäller såväl de beskattningsanspråk som följer av de interna regler som föreligger vid tidpunkten för avtalens ingående som de beskattningsanspråk som kan komma att följa av senare tillkommen intern lagstiftning. Det ligger således i skatteavtalens natur att de begränsar en tillämpning av den interna rätten. Det följer av skatteavtalens syfte och av den systematik som skatteavtalen är uppbyggda kring att avtalens bestämmelser generellt sett ska ha företräde framför interna regler. Så är också fallet beträffande förhållandet mellan artikel XI i det aktuella skatteavtalet och 3 kap. 19 § IL. Regelkonkurrensen mellan dessa bestämmelser är endast skenbar och avtalets bestämmelse ska ha företräde. Även för det fall att Regeringsrätten skulle finna att det föreligger en verklig regelkonkurrens ska skatteavtalets bestämmelse vinna företräde. Om Regeringsrättens uttalanden i RÅ 2008 ref. 24 och RÅ 2008 not. 61 skulle vara uttryck för den metod som ska användas vid tillämpningen av skatteavtal generellt sett så kommer detta att få såväl märkliga som allvarliga konsekvenser.

Regeringsrätten (2010-12-14, Billum, Kindlund, Knutsson, Jermsten) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande.

Fråga 1

Den som är begränsat skattskyldig är enligt 3 kap. 19 § IL skattskyldig för kapitalvinst på bl.a. delägarrätter om han vid något tillfälle under det kalenderår då avyttringen sker eller under de föregående tio kalenderåren har varit bosatt i Sverige eller stadigvarande vistats här. Bestämmelsen omfattade tidigare endast kapitalvinster på delägarrätter i svenska företag men utvidgades år 2007 till att omfatta även kapitalvinster på delägarrätter som getts ut av utländska företag. En förutsättning för att sådana delägarrätter ska omfattas är enligt tredje stycket 1 att de förvärvats under tiden som den skattskyldige har varit obegränsat skattskyldig i Sverige.

Sverige har slutit ett skatteavtal med Grekland. Avtalet införlivades med svensk rätt år 1963. Av artikel XI i avtalet följer att en person med hemvist i en av de avtalslutande staterna ska vara befriad från skatt i den andra avtalslutande staten på vinst på grund av försäljning av bl.a. delägarrätter.

Enligt förutsättningarna i ansökan om förhandsbesked gäller att sökanden är begränsat skattskyldig i Sverige och har hemvist i Grekland enligt skatteavtalet mellan Sverige och Grekland.

Fråga 1 gäller om sökanden ska beskattas för kapitalvinst som uppkommer vid avyttring av andelar i ett cypriotiskt bolag.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Av de uppgifter som lämnats i ansökan om sökandens bosättningsförhållanden och om innehavet av andelarna i det cypriotiska bolaget framgår att förutsättningarna för beskattning enligt 3 kap. 19 § IL är uppfyllda. Enligt artikel XI i skatteavtalet mellan Sverige och Grekland ska avyttringen dock vara befriad från skatt i Sverige.

En sedan lång tid tillbaka väletablerad princip är att den begränsning av Sveriges skatteanspråk som följer av ett skatteavtal som införlivats med svensk rätt ska få genomslag vid rättstillämpningen. Om avtalet föreskriver att en viss inkomst inte får beskattas i Sverige har detta således ansetts förhindra en beskattning som följer av en rent intern skattebestämmelse. Detta har gällt även när den interna skattebestämmelsen har tillkommit efter det att skatteavtalet införlivats med svensk rätt.

Normalt gäller alltså att en senare införd skattebestämmelse inte får genomslag i den mån lagar om skatteavtal innebär något annat. Detta gäller även om den nya skattebestämmelsen avser inkomster av visst slag eller vissa särskilda företeelser. Det finns emellertid inget formellt eller konstitutionellt hinder mot att lagstiftaren inför skattebestämmelser som strider mot ett redan införlivat skatteavtal.

Frågan om en situation av det slaget förelåg uppkom i rättsfallen RÅ 2008 ref. 24 och RÅ 2008 not. 61. Regeringsrätten ställdes då inför en tolkningsfråga som inte kunde lösas med hjälp av den ovan angivna huvudregeln. Omständigheterna var dock särpräglade. Det var fråga om beskattning av en på visst sätt kvalificerad ägare för inkomst av lågbeskattad verksamhet hos bl.a. utländska försäkringsföretag. I en särskild bilaga till lagen hade särskilt angetts att sådan försäkringsverksamhet bedriven i Schweiz - där det aktuella försäkringsföretaget var verksamt - skulle omfattas av regelsystemet. Regeringsrätten fann att de nya skattereglerna tog sikte på just det slag av verksamhet som var aktuell i målet och att dessa därför skulle ha företräde och tillämpas oberoende av bestämmelserna i skatteavtalet.

Inte minst de olika meningarna i Skatterättsnämnden i detta mål visar att Regeringsrättens resonemang i 2008 års fall har gett utrymme för vitt skilda slutsatser. Det finns därför skäl att framhålla att enligt Regeringsrättens mening ingen förändring har skett i det grundläggande synsättet på förhållandet mellan lagar om skatteavtal och interna svenska skatteregler eller beträffande principerna för lösning av regelkonflikter dem emellan. I allmänhet ska således skatteavtal tillämpas oberoende av innehållet i senare tillkommen nationell lagstiftning. Om lagstiftaren emellertid gett klart uttryck för att avsikten är att en viss typ av inkomst ska beskattas i Sverige eller att en viss ny bestämmelse ska tillämpas oberoende av innehåll i ett skatteavtal så ska den nya regeln ges företräde. Om lagstiftarens intentioner i nu aktuellt hänseende inte är helt tydliga får däremot antas att lagstiftaren inte avsett att rubba tillämpningen av skatteavtalen.

Varken av lagtexten eller av förarbetsuttalanden framgår att bestämmelsen i 3

kap. 19 § IL är avsedd att tillämpas oberoende av vad som föreskrivs i skatteavtal. Den begränsning av beskattningsrätten som följer av artikel XI i skatteavtalet mellan Sverige och Grekland ska därför beaktas. Det innebär att en kapitalvinst som uppkommer vid avyttring av andelarna i det cypriotiska bolaget inte ska beskattas i Sverige.

Fråga 3

Med Regeringsrättens svar på fråga 1 aktualiseras Skatteverkets yrkande om prövning av frågan om lagen mot skatteflykt är tillämplig på förfarandet. Denna fråga bör i första hand prövas av Skatterättsnämnden.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt avser fråga 1 och förklarar att kapitalvinst som uppkommer vid avyttring av andelarna i det cypriotiska bolaget inte ska beskattas i Sverige.

Regeringsrätten återförvisar målet till Skatterättsnämnden för behandling av fråga 3.

Regeringsrådet Ståhl var av skiljaktig mening i fråga om motiveringen när det gällde fråga 1 och anförde följande. I RÅ 2008 ref. 24 och RÅ 2008 not. 61 fann Regeringsrätten att en skatteavtalslag och vissa rent interna skatteregler var sinsemellan oförenliga och att denna konflikt skulle lösas med utgångspunkt i de principer som tillämpas vid regelkonkurrens. Regeringsrätten konstaterade vidare att de interna reglerna hade tillkommit efter det att skatteavtalet införlivades med svensk rätt och tog sikte på just det slag av verksamhet som det aktuella bolaget bedrev. De interna reglerna hade därför enligt Regeringsrätten företräde och skulle tillämpas oberoende av vad en tillämpning av bestämmelserna i avtalet kunde ge för resultat. - Som majoriteten anför var omständigheterna i rättsfallen särpräglade. Jag instämmer i majoritetens uppfattning att rättsfallen inte ska förstås så att en förändring har skett i det grundläggande synsättet på förhållandet mellan lagar om skatteavtal och rent interna svenska skatteregler. Jag anser dock att det ändå finns skäl att ta avstånd från den syn på förhållandet mellan införlivade skatteavtal och annan intern svensk rätt som kommit till uttryck i de nämnda rättsfallen. - Som majoriteten konstaterar finns en sedan lång tid tillbaka väletablerad princip om att den begränsning av Sveriges skatteanspråk som följer av ett skatteavtal som införlivats med svensk rätt ska få genomslag vid rättstillämpningen. Enligt min mening finns skäl att avvika från den principen endast när det har kommit till klart uttryck att en viss intern skattebestämmelse ska tillämpas oberoende av vad som föreskrivs i ett skatteavtal. I en sådan situation kan det dock mycket väl vara så att inte heller bestämmelser i senare införlivade avtal, eller avtalsbestämmelser som kan uppfattas som mer specifika i förhållande till den aktuella transaktionen eller verksamheten, begränsar tillämpningen av den interna bestämmelsen. Det sagda innebär vidare att det enligt min mening saknas anledning att, ens i så speciella situationer som det var fråga om i 2008 års rättsfall, låta rättstillämpningen när det gäller frågan om förhållandet mellan införlivade skatteavtal och annan intern rätt styras av de s.k. derogationsprinciper som tillämpas vid regelkonkurrens. Dessa principer har utvecklats för att lösa helt andra typer av rättstillämpningsproblem än de som är aktuella vid tillämpning av skatteavtal. - Jag anser således att det finns skäl att avvika från det synsätt på förhållandet mellan skatteavtalslagar och annan intern rätt som kommit till uttryck i RÅ 2008 ref. 24 och RÅ 2008 not. 61. I syfte att möjliggöra detta hade det enligt min mening varit önskvärt att målet hade hänskjutits till plenum. - När det gäller den i målet aktuella bestämmelsen i 3 kap. 19 § IL finns ingenting angivet om att den ska tillämpas oberoende av vad som föreskrivs i skatteavtal. Som majoriteten har funnit ska den begränsning av beskattningsrätten som följer av artikel XI i skatteavtalet mellan Sverige och Grekland därför beaktas och den aktuella kapitalvinsten ska därmed inte beskattas i Sverige.

Föredraget 2010-09-22, föredragande Björner, målnummer 283-10

Anm. Samma dag avgjordes mål nr 2662-09 och 216-10, där omständigheterna var likartade och utgången densamma.

Sökord: Förhandsbesked, skatter, inkomstskatt; Dubbelbeskattning; Inkomstskatt

Litteratur: Prop. 2007/08:12 s. 16-20; Dahlberg, Mattias, Regeringsrätten och de folkrättsliga avtalen (Skattenytt 2008 s. 482-489); Grundström, Karl-Johan, Treaty Override - nu även i Skatterättsnämnden (Skattenytt 2010 s. 159-166); Hilling, Maria, The Swedish Supreme Administrative Court totally disregards tax treaty: a critical analysis of a CFC judgment (Intertax 2008 s. 455-461); Hultqvist, Anders, Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser - en argumentationsanalys (Svensk Skattetidning 2010 s. 520-534); Jermsten, Henrik och Sandström, Gustaf, Om svenska domstolar och folkrättsliga förpliktelser (Regeringsrätten 100 år, Iustus 2008, s. 243-248); Kleist, David, Några ytterligare kommentarer angående förhållandet mellan skatteavtalen och intern rätt (Skattenytt 2008 s. 708-714); Mutén, Leif, Treaty override i Regeringsrätten (Svensk Skattetidning 2008 s. 353-357); Sallander, Ann-Sophie, I kölvattnet av RÅ 2008 ref. 24 (Svensk Skattetidning 2010 s. 177-204)
