

Målnummer:	4789-05	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2007-05-10		
Rubrik:	Fråga om skatteflyktslagen kan tillämpas när vissa inkomstskattebestämmelser befunnits oförenliga med gemenskapsrätten. Förhandsbesked.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 3 kap. 19 § och 53 kap. 6 § inkomstskattelagen (1999:1229)• 2 § lagen (1995:575) mot skatteflykt• Artikel 43, artikel 56 och artikel 58 i EG-fördraget		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• EG-domstolens dom i mål C-436/00, X och Y, REG 2002 s. I-10829• RÅ 2002 not. 210		

REFERAT

I en ansökan om förhandsbesked anförde makarna A.A. och B.A. bl.a. följande. Makarna är sedan år 2000 bosatta i Storbritannien och endast begränsat skattskyldiga i Sverige. De äger hälften var av aktierna i ett svenskt aktiebolag (Z). Z innehåller endast räntebärande tillgångar värda ca 100 milj. kr, härrörande från avyttrade marknadsnoterade svenska aktier. Vidare innehar de hälften var av det i Luxemburg registrerade bolaget Q S.A. vilket i sin tur äger samtliga aktier i W AB (W). För att renodla sitt ägande överväger makarna att mot en ersättning av 50 000 kr vardera avyttra sina aktier i Z till W. Makarnas avsikt är att därefter likvidera Z så att dess tillgångar ägs direkt av W. I ett senare skede skall även W avvecklas genom utdelning av bolagets tillgångar till Q S.A. - Med anledning av den tilltänkta avyttringen frågade makarna bl.a. om de med anledning av underprisförsäljningen av aktierna i Z skulle kapitalvinstbeskattas som om de sålt aktierna till marknadsvärdet (fråga 1) och om lagen (1995:575) mot skatteflykt var tillämplig på underprisförsäljningen om de fortsatt var begränsat skattskyldiga i Sverige (fråga 4 a) respektive åter bosatt sig i Sverige (fråga 4 b).

Skatterättsnämnden (2005-07-08, Wingren, Knutsson, Silfverberg, Ståhl, Virin) yttrade: Förhandsbesked. - Fråga 1 - Aktierna i Z skall anses avyttrade mot avtalad ersättning. Fråga 4 - Lagen mot skatteflykt är inte tillämplig på underprisöverlåtelsen av aktierna i Z. - Motivering. - Fråga 1 - Av RÅ 2002 not. 210 följer att aktierna skall anses avyttrade mot avtalad ersättning. - Fråga 4 - Underprisöverlåtelsen kan inte anses medföra att skatteflyktslagen blir tillämplig. Det saknar därvid betydelse om sökandena är begränsat eller obegränsat skattskyldiga i Sverige. Nämnden har vid besvarandet av frågan inte tagit ställning till eventuella efterföljande transaktioner.

Ordföranden André och ledamoten Sjökvist var skiljaktiga och anförde med instämmande av nämndens sekreterare Roupe bl.a. följande. Makarna, som är bosatta i Storbritannien och endast begränsat skattskyldiga i Sverige, avser att till underpris överlåta sina aktier i Z till ett vilande svenskt aktiebolag, W, som de äger via ett luxemburgskt bolag, Q S.A. Efter aktieöverlåtelsen skall Z likvideras. Makarna planerar att i ett senare skede även avveckla W genom att dela ut bolagets tillgångar till moderbolaget som därefter kan komma att säljas. I utgångsläget är det endast Z som har tillgångar av någon omfattning. Övriga bolag bedriver inte någon verksamhet. Enligt vad som kan utläsas av handlingarna i ärendet är skälet till omstruktureringen att undvika att någon svensk skatt skall utgå vid en avveckling av tillgångarna. Det framgår också att makarna enligt intern brittisk rätt inte beskattas för en vinst vid avyttring av

andelar i moderbolaget om de inte tar in vinsten till landet. - Som stöd för sin uppfattning att aktierna i Z inte skall anses avyttrade mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet enligt 53 kap. 6 och 7 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), IL, åberopar makarna EG-domstolens förhandsavgörande i mål C-436/00, X och Y, REG 2002 s. I-10829 och Regeringsrättens följande dom RÅ 2002 not. 210. EG-domstolen fann i det målet att det stred mot etableringsfriheten att tillämpa ifrågavarande bestämmelser när i Sverige bosatta personer överlät sina aktier i ett svenskt aktiebolag till underpris till ett annat svenskt aktiebolag ägt av en utländsk juridisk person som i sin tur ägdes av säljarna. - Med hänsyn till vad som upplysts om den aktuella bolagsstrukturen framgår inte annat än att etableringen av Q S.A. i Luxemburg tillkommit för att makarna skall kunna utnyttja artikel 43 i EG-fördraget om etableringsfrihet som ett led i sin skatteplanering. Någon egentlig gränsöverskridande verksamhet som EG-fördraget syftar till att värna, och som uppenbarligen var ifråga i målet C-436/00, X och Y, föreligger inte (jfr EG-domstolens dom i mål C-212/97, Centros, REG 1999 I-1459 punkterna 24-27). Med hänsyn härtill anser vi att fråga är om en sådan situation då gemenskapsrätten inte med fog skulle kunna åberopas (jfr EG-domstolens avgörande i målet C-23/93, TV10, REG 1994 s. I-04795, svensk specialutgåva XVI s. I-00159, punkterna 20-22 och Schön, British Tax Review 2001 s. 252). EG-rättens regler om fria kapitalrörelser föranleder inte någon annan bedömning (jfr t.ex. dom den 7 september 2004 i mål C-319/02, Manninen, punkt 29). - Om emellertid förhållandena vore sådana att etableringsrätten skulle kunna åberopas skulle i enlighet med EG-domstolens avgörande i målet X och Y en inskränkning av etableringsrätten kunna föreligga. Till skillnad mot i det målet anser vi att i förevarande fall en inskränkning skulle kunna rättfärdigas med hänsyn till skattesystemets inre sammanhang. EG-domstolens överväganden i den delen i mål C-436/00 grundades på att X och Y var bosatta i Sverige vid tidpunkten för underprisöverlåtelsen (punkt 58). I den situationen ansåg domstolen att skattesystemets inre sammanhang skulle kunna "säkerställas med medel som är mindre ingripande och i mindre grad inverkar på etableringsfriheten och som särskilt avser risken att den skattskyldige slutligt flyttar utomlands ..." (punkt 59). I detta fall synes sådana alternativ inte föreligga. Om den avtalade ersättningen skulle godtas innebär det, med de kompletterande transaktioner som kan komma att vidtas, att någon svensk beskattning enligt generella regler inte skulle kunna aktualiseras. - Av det anförda följer att vi anser att bestämmelserna i 53 kap. 6 och 7 §§ IL är tillämpliga vid en avyttring av aktierna i Z. Vi anser att förhandsbeskedet borde ha utformats i enlighet härmed.

Skatteverket överklagade och yrkade att fråga 4 skulle besvaras med att lagen mot skatteflykt var tillämplig på överlåtelsen av aktierna i Z. Verket anförde bl.a. följande. Den uppbyggda strukturen framstår som tillskapad för att makarna helt skall kunna undgå beskattning vid en framtida överföring av tillgångarna i Z till dem själva. Även om EG-fördragets bestämmelser om fria kapitalrörelser förutsätter att transaktioner som de nu aktuella kan genomföras utan omedelbara skattekonsekvenser får det huvudsakliga skälet för åtgärderna inte vara att kringgå nationella inkomstskattebestämmelser (jfr artikel 58 EG). Vidare kan ifrågasättas om Skatterättsnämnden haft fog för att begränsa svaret i det hänseendet att hänsyn inte tagits till eventuella efterföljande transaktioner; sådana efterföljande transaktioner kan inverka på bedömningen av huruvida skatteflyktslagen är tillämplig eller inte (jfr rättsfallet RÅ 2002 not. 72).

A.A. och B.A. bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Bedömningen av innehållet i gällande rätt (RÅ 2002 not. 210) bör inte påverkas av att de är bosatta utomlands. Skatteverkets uppfattning att omstruktureringen enbart är ett led i en skatteplanering är inte korrekt. En omständighet som påverkat deras beslut är de berörda staternas olika utformning av civilrättsliga bestämmelser, såsom möjligheten att använda andelar som säkerhet vid upptagande av lån och möjligheterna till fission. De har inga synpunkter på att Skatterättsnämnden har begränsat

förhandsbeskedet till att avse överlåtelsen av aktierna i Z. Det är således inget krav att de efterföljande transaktionerna ingår som annat än en beskrivning av ett möjligt förfarande i vars ljus överlåtelsen skall bedömas, dvs. just det som nämnden får anses ha gjort.

Regeringsrätten (2007-05-10, Nordborg, Sandström, Dexe, Kindlund, Hamberg) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Skatterättsnämnden har funnit att aktierna i Z skall anses avyttrade mot avtalad ersättning och alltså inte, som förutsätts i 53 kap. 6 och 7 §§ IL, mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet (fråga 1). Utan att ta ställning till eventuella efterföljande transaktioner har nämnden vidare funnit bl.a. att skatteflyktslagen inte är tillämplig på överlåtelsen (fråga 4).

Skatteverkets talan i Regeringsrätten avser enbart fråga 4, dvs. om skatteflyktslagen är tillämplig. En tillämpning av den lagen kan inte ge ett resultat som är oförenligt med gemenskapsrätten. Skatteverkets talan bör därför uppfattas som en begäran att Regeringsrätten skall slå fast att gemenskapsrätten inte hindrar att skatteflyktslagen tillämpas på överlåtelsen av aktierna i Z.

Ett syfte med de aktuella bestämmelserna i 53 kap. IL är att skapa förutsättningar för en beskattning av en värdestegring på svenska aktier i vissa situationer där beskattning inte kan ske enligt den s.k. tioårsregeln i 3 kap. 19 § IL (jfr prop. 1998/99:15 s. 174 f. och SOU 2005:99 s. 203 ff.), ibland modifierad genom skatteavtal. Av EG-domstolens dom i mål C-436/00, X och Y, följer att bestämmelserna i 53 kap. är för långtgående och inte förenliga med EG-fördragets reglering av rätten till fri etablering och fria kapitalrörelser. Detta utesluter inte att det i ett enskilt fall kan finnas grund för att ingripa mot vad som kan betecknas som skatteflykt i förhållande till tioårsregeln.

Det av Skatteverket åberopade rättsfallet RÅ 2002 not. 72 avsåg ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden som svar på en av de ställda frågorna funnit att skatteflyktslagen inte var tillämplig på ett visst förfarande. Regeringsrätten undanröjde beskedet i denna del med hänvisning till att förfarandet endast utgjorde slutled i en sammansatt transaktionskedja som i övrigt innehöll flera led som inte omfattades av nämndens prövning.

Här är utgångspunkten den motsatta - den transaktion som är föremål för prövning kan antas följas av andra transaktioner. När prövningen inte avser hela transaktionskedjan kan det vara nödvändigt att vänta med den slutliga bedömningen av skatteflyktsfrågan. Skatteflyktslagen har utformats så att möjlighet ges till detta i den ordinarie taxeringsprocessen. Av 4 § andra stycket framgår således att en framställning till länsrätten om att lagen skall tillämpas kan göras under hela den tid som gäller för beslut om eftertaxering (jfr i fråga om motsvarande bestämmelse i den tidigare skatteflyktslagen bet. 1980/81:SkU8 s. 18).

Förhandsbeskedsprocessen är i det aktuella hänseendet inte lika flexibel. Om ett förhandsbesked avser enbart en inledande del av ett förfarande, kan ett efterföljande händelseförlopp skapa oklarhet om beskedets räckvidd. Detta talar i sig mot att avgränsa beskedet på det sätt som Skatterättsnämnden gjort. Det kan också ifrågasättas om det är rimligt att förhandsbeskedsinstitutet skall kunna användas för att göra en stegvis avstämning mot skatteflyktslagen när underlaget inte är tillräckligt för en prövning av hela förfarandet.

Mot bakgrund av det anförda finner Regeringsrätten att förhandsbeskedet i den överklagade delen bör undanröjas.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten undanröjer Skatterättsnämndens förhandsbesked avseende fråga 4.

Föredraget 2006-11-02, föredragande Heilbrunn, målnummer 4789-05

Sökord: EG-rätt; Förhandsbesked skatter övriga frågor; Skatteflykt

Litteratur: Dennis Weber, Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms, Amsterdam, 2005
