

Målnummer:	6639-06	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2008-04-24		
Rubrik:	Bestämmelser om uttagsbeskattning och omedelbar återföring av periodiseringsfonder vid utflyttning till annat EU-land har ansetts strida mot EG-rätten. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 22 kap. 5 § och 7 § första stycket jämfört med 5 § 4 samma kapitel, 30 kap. 7 § och 8 § 4 inkomstskattelagen (1999:1229)• Artikel 43 och artikel 48 i EG-fördraget		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1996 not. 207• RÅ 2006 ref. 21• EG-domstolens dom i mål nr C-436/00, X och Y mot Riksskatteverket, REG 2002 s. I-10829• EG-domstolens dom i mål nr C-264/96, Imperial Chemical Industries plc, REG 1998 s. I-4695• EG-domstolens dom i mål nr C-204/90, Bachmann, REG 1992 s. I-249• EG-domstolens dom i mål nr C-300/90, kommissionen mot Belgien, REG 1992 s. I-305• EG-domstolens dom i mål nr C-446/03, Marks & Spencer, dom den 13 december 2005• EG-domstolens dom i mål nr C-250/95, Futura, REG 1997 s. I-2471• EG-domstolens dom i mål nr C-470/04, N, dom den 7 september 2006		

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde X AB bl.a. följande. X AB (bolaget) är ett svenskt aktiebolag som ägs av det maltesiska bolaget X Malta Ltd. Bolaget innehar samtliga aktier i Y AB och 65 procent av andelarna i det brittiska bolaget Z Ltd. X AB och dess dotterbolag bedriver fastighetsförvaltning. X AB:s samtliga fastigheter är belägna i Förenade Kungariket. X AB avser att omorganisera sin verksamhet. Efter omorganisationen kommer X AB inte att ha något fast driftställe i Sverige och kommer att ha sitt skatterättsliga hemvist i Malta enligt intern maltesisk lagstiftning. X AB ställde följande frågor till nämnden. - Fråga 1 - Med anledning av de vidtagna åtgärderna, kommer bolaget att, vid tillämpning av dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Malta, anses ha sitt skatterättsliga hemvist på Malta? - Fråga 2 - För det fall bolaget, till följd av svaret på fråga 1, upphör att vara oinskränkt skattskyldigt i Sverige, innebär reglerna i 22 kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, att bolaget kommer att uttagsbeskattas på grund av bytet av skatterättslig hemvist? - Fråga 3 - För det fall bolaget, till följd av svaret på fråga 1, upphör att vara oinskränkt skattskyldigt i Sverige, innebär reglerna i 30 kap. 8 § IL att bolagets avsättning till periodiseringsfond skall återföras till beskattning på grund av bytet av skatterättslig hemvist? - Fråga 4 - Om svaret på fråga 2 och 3 är ja, förändras svaret med beaktande och tillämpning av EG-fördraget och dess artiklar 43 och 48 om fri etableringsrätt?

Skatterättsnämnden (2006-09-26, André, ordförande, Wingren, Nylund, Silfverberg, Sjökvist, Ståhl, Werkell) yttrade: Förhandsbesked. - Fråga 1 - X AB skall vid tillämpning av skatteavtalet mellan Sverige och Malta (SFS 1995:1504) anses ha sitt hemvist i Malta. - Fråga 2 - Bolaget skall uttagsbeskattas. - Fråga 3 - Bolaget skall återföra avdrag för avsättning till periodiseringsfond till beskattning. - Fråga 4 - En tillämpning av artiklarna 43

och 48 i EG-fördraget leder till att det belopp som bolaget enligt 22 kap. 7 § IL jämfört med 5 § 4 i samma kapitel skall beskattas för det beskattningsår då byte av avtalshemvist sker inte skall tas upp då. Motsvarande gäller ifråga om återföring av avdrag för avsättning till periodiseringsfond enligt 30 kap. 8 § IL.

- Motivering - X AB är ett svenskt aktiebolag som ägs av det maltesiska bolaget X Malta Ltd. Bolaget innehar samtliga aktier i Y AB och 65 procent av andelarna i det brittiska bolaget Z Ltd. X AB och dess dotterbolag bedriver fastighetsförvaltning. X AB:s samtliga fastigheter är belägna i Förenade Kungariket. - Bolaget avser att omorganisera sin verksamhet. Efter denna omorganisation kommer tre av bolagets fem ordinarie styrelseledamöter och den ene av de två suppleanterna att vara personer skatterättsligt bosatta i Malta. De tre ordinarie ledamöterna kommer även att utgöra bolagets verkställande ledningsgrupp som skall ersätta den verkställande direktören. Bolagsstämmor och styrelsemöten skall hållas i Malta där bolaget skall ha ett kontor. Det svenska dotterbolaget, Y AB, kommer att genomföra motsvarande förändringar. Av ansökan framgår vidare att X AB efter omorganisationen inte kommer att ha något fast driftställe i Sverige och att det enligt maltesisk rätt kommer att ha sitt skatterättsliga hemvist i Malta. - Frågorna gäller om X AB efter den planerade omorganisationen skall anses ha sitt skatterättsliga hemvist i Malta vid tillämpning av skatteavtalet mellan Sverige och Malta (fråga 1), om ett byte av skatterättsligt hemvist enligt skatteavtalet medför att bolaget skall uttagsbeskattas enligt reglerna i 22 kap. 7 § första stycket IL jämfört med 5 § 4 i samma kapitel (fråga 2) och om avsättning till periodiseringsfond skall återföras till beskattning enligt 30 kap. 8 § 4 IL (fråga 3). Om svaren på dessa frågor är jakande önskas besked om en tillämpning av angivna regler i IL strider mot etableringsrätten i EG-fördragets artiklar 43 och 48 (fråga 4). - Nämnden gör följande bedömning. - Fråga 1 - X AB är en svensk juridisk person och därmed obegränsat skattskyldigt i Sverige för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet (jfr 6 kap. 3-4 §§ IL). Efter den planerade omorganisationen kommer bolaget även att ha skatterättsligt hemvist i Malta. - Om en juridisk person har hemvist i de båda avtalsslutande staterna anses personen, enligt artikel 4 punkt 3 i skatteavtalet mellan Sverige och Malta, ha hemvist i den stat där den har sin verkliga ledning. Av kommentaren till OECD:s modellavtal varifrån bestämmelsen är hämtad framgår att med verklig ledning avses den plats varifrån bolaget faktiskt leds. - Med hänsyn till att X AB:s samtliga ledningsfunktioner utövas från Malta finner nämnden att bolaget enligt skatteavtalet skall anses ha sitt hemvist där. - Fråga 2 - Inkomst av rörelse som förvärfvas av företag som bedrivs av person med hemvist i Malta beskattas enligt skatteavtalet endast i Malta såvida inte företaget bedriver rörelse i Sverige från här beläget fast driftställe (artikel 7 punkten 1 och artikel 3 punkten 1 f). Även inkomst som inte behandlas i avtalets artiklar 6-20 beskattas enligt artikel 21 endast i Malta. Som annan inkomst räknas inkomst av fastighet som inte är belägen i någon av de avtalsslutande staterna. - Eftersom X AB:s inkomst efter bytet av hemvist helt eller delvis inte längre skall beskattas i Sverige på grund av skatteavtalet skall uttagsbeskattning ske enligt 22 kap. 7 § IL jämfört med 5 § 4 i samma kapitel. - Fråga 3 - Enligt 30 kap. 8 § 4 IL skall juridisk person återföra sina avdrag för avsättning till periodiseringsfond om näringsverksamheten inte längre skall beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal. - Av de skäl som angetts i motiveringen till svaret på fråga 2 följer att avdragen för avsättning till periodiseringsfond skall återföras på grund av bytet av hemvist. - Fråga 4 - Bolagets innehav av fastigheter i Förenade Kungariket och den bedrivna fastighetsförvaltningen där får, med de förutsättningar som gäller för beskedet, anses vara en sådan etablering som omfattas av artikel 43 EG (jfr artikel 48). Frågan är hur en sådan beskattning på grund av byte av hemvist som avses i svaren på frågorna 2 och 3 förhåller sig till bestämmelserna om etableringsfrihet i EG-fördraget. - Artikel 43 EG syftar enligt ordalydelsen framför allt till att säkerställa nationell behandling i värdstaten. Enligt EG-domstolens praxis utgör artikeln emellertid också förbud mot att ursprungsstaten hindrar en av dess medborgare, eller ett bolag som bildats i överensstämmelse med dess lagstiftning, från att etablera sig i en annan medlemsstat (se t.ex. mål C-264/96, Imperial Chemical Industries plc [ICI], REG 1998 s. I-4695, punkten 21). - I det aktuella fallet

leder bolagets flyttning av sin ledning till Malta till att bolaget skall uttagsbeskattas och till att periodiseringsfonderna skall återföras till beskattning. Genom att det endast är tillgångar som är knutna till utländsk verksamhet som uttagsbeskattas missgynnas bolag med verksamhet i utlandet jämfört med bolag som har sin verksamhet i Sverige. På motsvarande sätt sker återföringen av avdrag för avsättning till periodiseringsfonder på grund av att bolaget har sin verksamhet utomlands. - Såväl uttagsbeskattningen som återföringen av avdrag för avsättning till periodiseringsfonder kan därmed anses utgöra inskränkningar i rätten till fri etablering på så sätt att inhemska bolag avhålls från att bedriva verksamhet genom fasta driftställen i andra medlemsländer. - Enligt artikel 46 EG kan nationella bestämmelser som inskränker etableringsfriheten godtas om de grundas på hänsyn till allmän ordning, säkerhet eller hälsa. De här aktuella reglerna kan inte anses grundade på sådana hänsyn. Av EG-domstolens praxis framgår emellertid att även andra omständigheter som utgör tvingande hänsyn av allmänintresse kan motivera bestämmelser som inskränker etableringsfriheten. Frågan är om någon sådan grund föreligger i detta fall. - Återföring av periodiseringsfonder - En grund för rättfärdigande som har godtagits av EG-domstolen är behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang (målen C-204/90, Bachmann, REG 1992 s. I-249 och C-300/90, kommissionen mot Belgien, REG 1992 s. I-305). Syftet med de regler som godtogs i dessa mål var i princip att hindra tillskapandet av skattekrediter i situationer då det inte kunde tillförsäkras att skattekrediten senare skulle kunna återtas. På motsvarande sätt bör regler som syftar till att säkerställa att tidigare medgivna skattekrediter upplöses i det land där de har uppstått kunna motiveras med hänvisning till denna rättfärdigandegrund. Den återföring av avdrag för avsättning till periodiseringsfonder som sker när skattskyldigheten i Sverige upphör kan anses ha ett sådant syfte. - För att inskränkningen skall vara tillåten krävs emellertid också att tillämpningen av bestämmelsen är ägnad att säkerställa det syfte som eftersträvas och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte (se t.ex. mål C-446/03 Marks & Spencer, EG-domstolens dom den 13 december 2005, punkten 35). Den svenska regeln får anses uppfylla kravet på ändamålsenlighet men det kan ifrågasättas om den tillgodoser kravet på proportionalitet. - Bolaget är även efter bytet av avtalshemvist obegränsat skattskyldigt enligt svensk intern rätt. Någon förändring i möjligheterna att rikta skattekrav mot bolaget och vidta åtgärder för att driva in skatterna inträder alltså inte vid denna tidpunkt. En mindre ingripande åtgärd skulle därför kunna vara att återföring sker på det sätt som föreskrivs i huvudregeln i 30 kap. 7 § IL, dvs. successivt senast det sjätte taxeringsåret efter det taxeringsår som avdraget hänför sig till. En sådan metod för återföring skulle inte hindras av det tillämpliga skatteavtalet eftersom den avser inkomster som uppkommit och realiserats innan bolaget fick sitt avtalsrättsliga hemvist i Malta. - Med hänsyn härtill finner nämnden att en tillämpning av bestämmelsen i 30 kap. 8 § 4 IL i den aktuella situationen är en oproportionell åtgärd. För att tillgodose EG-rättens krav på likabehandling skall de avdrag för avsättning till periodiseringsfonder som skulle ha återförts vid bytet av avtalshemvist i stället återföras successivt i enlighet med vad som anförts ovan. - Uttagsbeskattning - EG-domstolen har i mål C-250/95, Futura, REG 1997 s. I-2471, punkten 22, funnit det godtagbart för medlemsstaterna att upprätthålla skatteregler som är utformade i enlighet med den skatterättsliga territorialitetsprincipen. I det målet ansågs källstaten ha rätt att vägra avdrag för förluster som uppkommit i bolagets hemstat, eftersom dessa förluster saknade koppling till de inkomster som beskattades i källstaten. I senare avgöranden har domstolen slagit fast att det är ett legitimt syfte att mot bakgrund av denna princip säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna så att värden som upparbetats i en medlemsstat - i en näringsverksamhet eller avseende kapitaltillgångar - kan beskattas i den staten (se t.ex. mål C-446/03, Marks & Spencer, punkten 45, och domen den 7 september 2006 i mål C-470/04, N, punkterna 42-45 och 51). Däremot har domstolen inte haft att ta ställning till om också regler som syftar till att i hemviststaten beskatta värden som upparbetats i utomlands bedriven näringsverksamhet kan godtas. Det faktum att EG-domstolen principiellt accepterat att en global inkomstbeskattning av

inhemska bolag är förenlig med territorialitetsprincipen talar dock för att så kan ske (se t.ex. mål C-446/03, Marks & Spencer, punkterna 39 och 45). - Mot bakgrund av det ovan sagda finner nämnden att den svenska bestämmelsen kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset. Bestämmelsen får vidare anses uppfylla kravet på ändamålsenlighet. Däremot kan ifrågasättas om inte syftet med de aktuella bestämmelserna kan tillgodoses på ett mindre ingripande, och därmed mer proportionellt, sätt. Eftersom bolaget är fortsatt obegränsat skattskyldigt här skulle en sådan åtgärd kunna vara att uttagsbeskattningen effektueras först när tillgångarna avyttras. Beskattningstidpunkten skulle därmed bli densamma som om bolaget hade bedrivit sin verksamhet i Sverige. Enligt nämndens uppfattning skulle en sådan beskattning inte hindras av skatteavtalet med Malta eftersom den avser inkomster som uppkommit innan bolaget fick sitt avtalsrättsliga hemvist i det landet. - Vid en sådan beskattning bör man i förekommande fall i enlighet med vad EG-domstolen uttalat ta hänsyn till en värdenedgång som kan uppstå efter det att bolagets hemvist flyttats ut och som inte beaktats i Malta (jfr mål C-470/04, N, punkten 55). - Med hänsyn till det anförda finner nämnden att en beskattning vid tidpunkten för bytet av avtalshemvist är en oproportionell åtgärd. För att tillgodose EG-rättens krav på likabehandling skall det belopp som skulle ha uttagsbeskattats vid bytet av avtalshemvist (eller det lägre belopp som nyss angetts) i stället tas upp som intäkt först det beskattningsår under vilket tillgångarna avyttras. En sådan förskjutning av beskattningstidpunkten får anses ligga inom ramen för en tillämpning av den aktuella fördragsbestämmelsen.

Skatteverket överklagade förhandsbeskedet och yrkade att Regeringsrätten skulle fastställa svaret på fråga 1 och att fråga 4 skulle besvaras med att bestämmelserna i 30 kap. 8 § 4 IL, om återföring av avdrag för avsättning till periodiseringsfond och 22 kap. 7 §, jämfört med 22 kap. 5 § 4, samma lag om uttagsbeskattning inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå syftet med reglerna och att en beskattning inte kan åstadkommas med en mindre ingripande åtgärd. Till stöd för sin talan anförde verket bl.a. följande. - Periodiseringsfonder - Förutsättningen för att avdrag för avsättning till periodiseringsfond ska återföras till beskattning är att näringsverksamheten inte ska beskattas i Sverige på grund av skatteavtal. Det finns risk för att avdraget inte kommer att återföras i någon av staterna. Möjligheten att göra avsättning till den typ av obeskattade reserver som periodiseringsfonderna utgör saknas i många andra länder. Det är därför inte säkert att periodiseringsfonderna kan överföras till Malta i samband med flytten av den verkliga ledningen dit. Någon återföring kommer då inte att ske vare sig i Sverige eller i Malta utan upplösningen av fonderna blir helt obeskattad. Sverige skulle i en omvänd situation ha behandlat motsvarande avsättningar i Malta som fritt eget kapital, varför de aldrig skulle ha beskattats här (20 a kap. 8 § IL). - EG-domstolen har i flera domar (mål C-446/03, Marks & Spencer, och C-250/95, Futura) uttalat att det är förenligt med territorialitetsprincipen inom den internationella skatterätten att en medlemsstat beskattar den världsomspännande vinsten för bolag med hemvist i medlemsstaten i fråga. Domstolen har också accepterat att medlemsstaterna fördelar beskattningsrätten sinsemellan i enlighet med principerna i OECD:s modellavtal (mål C-470/04, N). I detta fall äventyras denna fördelning av beskattningsrätten mellan staterna. - Skatterättsnämnden har funnit att en mindre ingripande beskattningsåtgärd är att återföring sker på det sätt som föreskrivs i huvudregeln i 30 kap. 7 § IL, dvs. successivt. Nämnden anser inte att en sådan metod för återföring hindras av skatteavtalet, eftersom den avser inkomster som uppkommit och realiserats innan bolaget fick hemvist i Malta. Det är svårt att se vad nämnden menar. Grunden för att frågan om återföring av periodiseringsfonderna över huvud taget uppkommit är ju att Sverige tappar beskattningsrätten enligt skatteavtalet. - Om Regeringsrätten kommer fram till att 30 kap. 8 § 4 IL inte ska tolkas så att Sverige tappar rätten att beskatta återföringen vid en senare tidpunkt, anser verket att skatteavtalet hindrar Sverige från att beskatta återföringen efter att bolaget fått hemvist i Malta. De inkomster som ligger till grund för avsättningen har inte genererats från källa i

Sverige utan i Förenade Kungariket. Av artikel 7 i skatteavtalet framgår att Malta har rätt att beskatta rörelseinkomster från ett företag med hemvist i landet om det inte bedriver verksamhet från fast driftställe i Sverige. Något fast driftställe finns inte i Sverige efter bytet av hemvist. Skatteverket anser att det faktum att Sverige inte är hemviststat och att inkomsterna har genererats i Förenade Kungariket innebär att skatteavtalet inte ger Sverige rätt att beskatta en återföring av avsättning till periodiseringsfond efter att bolaget fått hemvist i Malta. - Uttagsbeskattning - Uttagsbeskattning utlöses när ett bolag på grund av byte av hemvist inte längre kommer att beskattas i Sverige. Grunden för uttagsbeskattningen är att Sverige tappar beskattningsrätten enligt skatteavtalet. Det saknas interna regler som möjliggör att uttagsbeskattning effektueras efter att bolaget bytt hemvist. EG-domstolen har i flera domar uttalat att det är förenligt med territorialitetsprincipen inom den internationella skatterätten att en medlemsstat beskattar den världsomspännande vinsten för bolag med hemvist i medlemsstaten i fråga. I detta fall äventyras denna fördelning av beskattningsrätten mellan stater. Det finns även en risk för att den värdeökning som genererats under tiden bolaget haft hemvist i Sverige undgår beskattning i båda staterna om Malta tillämpar regler vid beskattningsinträde som innebär att tillgångarna tas upp till högre värden än svenska skattemässiga värden. - Skatterättsnämnden har funnit att uttagsbeskattningen är en oproportionerlig åtgärd. För att tillgodose EG-rättens krav på likabehandling ska det belopp som skulle ha uttagsbeskattats vid bytet av hemvist i stället tas upp som en intäkt det beskattningsår under vilket tillgångarna avyttras. En sådan förskjutning får enligt nämnden anses ligga inom ramen för en tillämpning av den aktuella fördragsbestämmelsen. Det är svårt att se vad nämnden menar. Antingen anser man att tillgångarna kan beskattas vid avyttringen, vilket strider mot svaret på fråga 2 där man säger att uttagsbeskattning ska ske därför att Sverige tappar beskattningsrätten enligt skatteavtalet. Eller också anser man att uttagsbeskattning ska ske vid bytet av avtalshemvist men betalningstidpunkten skjuts upp till avyttringstidpunkten. Det saknas dock lagstöd för en senareläggning av skattebetalningen. - Om Regeringsrätten anser att de regler om uttagsbeskattning som är i fråga ska tolkas så att Sverige inte tappar beskattningsrätten och att Sverige kan effektuera uttagsbeskattning vid en senare tidpunkt anser verket att skatteavtalet hindrar Sverige från att uttagsbeskatta bolaget efter bytet av hemvist. Den värdeökning på fastigheterna som finns vid tidpunkten för bytet av hemvist har inte genererats från källa i Sverige utan i Förenade Kungariket. Av artikel 7 i skatteavtalet framgår att Malta har rätt att beskatta alla bolagets rörelseinkomster om inte bolaget har fast driftställe i Sverige. Något fast driftställe finns inte i Sverige efter bytet av hemvist. Det faktum att Sverige inte är hemviststat och att inkomsterna har genererats i Förenade Kungariket innebär att Sverige inte kan uttagsbeskatta värdeökningen efter att bolaget fått hemvist i Malta.

Även X AB överklagade förhandsbeskedet och yrkade för sin del att fråga 4 skulle besvaras med att en tillämpning av artiklarna 43 och 48 i EG-fördraget leder till att beskattning enligt 22 kap. 7 § IL, jämfört med 5 § 4 i samma kapitel, respektive 30 kap. 8 § 4 IL inte ska ske vare sig vid tidpunkten för byte av hemvist eller vid någon senare tidpunkt. Bolaget anförde bl.a. följande. Regeringsrätten bör konstatera att nämnda bestämmelser strider mot EG-rätten. Om och hur en eventuell beskattning kan eller ska ske vid en senare tidpunkt än vid tidpunkten för bytet av hemvist är inte något som Skatterättsnämnden eller en domstol, i avsaknad av lagstiftning, kan förordna om. Det är lagstiftarens uppgift att bestämma hur en EG-konform lagstiftning i de aktuella avseendena ska vara utformad. Därför ska förhandsbeskedet inte innehålla något uttalande om att beskattning ska ske efter bytet av hemvist.

Regeringsrätten (2008-04-24, Wennerström, Nord, Hamberg, Brickman) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Bolaget har överklagat förhandsbeskedet såvitt gäller fråga 4. En förutsättning för att bolagets överklagande ska tas upp till prövning är att förhandsbeskedet i denna fråga kan anses ha gått bolaget emot, se 22 § förvaltningslagen (1986:223). Bolaget

yrkar i sitt överklagande att Regeringsrätten ska göra ändringar i de uttalanden som Skatterättsnämnden har gjort som ett led i prövningen av huruvida bestämmelserna om återföring av periodiseringsfonder respektive uttagsbeskattning kan anses som proportionerliga med hänsyn till syftet med dem. Ett överklagande kan emellertid inte avse enbart motiveringen av beslutet (jfr RÅ 2006 ref. 21). Bolagets överklagande ska därför avvisas.

Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden vad avser svaret på fråga 1. Förhandsbeskedet ska därför fastställas i den delen.

Vad gäller fråga 4 gör Regeringsrätten följande överväganden.

Bolaget bedriver fastighetsförvaltning och samtliga fastigheter är belägna i Förenade Kungariket. I samband med att bolaget byter skatterättsligt hemvist från Sverige till Malta uppkommer frågan om bolaget i enlighet med 22 kap. 7 § IL, jämfört med 5 § 4 samma kapitel, ska uttagsbeskattas för fastigheterna i Förenade Kungariket och om bolaget enligt 30 kap. 8 § 4 IL ska återföra sina avdrag för avsättning till periodiseringsfond. Skatterättsnämnden har funnit att så är fallet vilket framgår av nämndens svar på frågorna 2 och 3. Skatterättsnämnden har vidare funnit att de aktuella bestämmelserna i IL strider mot artiklarna 43 och 48 i EG-fördraget men att de i och för sig kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset. Regeringsrätten instämmer i dessa avseenden i Skatterättsnämndens bedömning. Frågan blir därmed om bestämmelserna också kan bedömas som proportionerliga eller om samma beskattningsresultat kan uppnås på ett mindre ingripande sätt. I det sammanhanget bör beaktas att EG-fördragets bestämmelser om fri rörlighet har direkt effekt och att skatteregler som strider mot dessa måste sättas åt sidan om de inte kan rättfärdigas och det inte heller finns andra tänkbara åtgärder som skulle vara mindre ingripande. Att vissa åtgärder i förekommande fall skulle kräva ändringar av interna regler eller dubbelskattningsavtal innebär därvid inte att man kan underlåta att beakta även sådana åtgärder vid en proportionalitetsbedömning av regelsystemet (jfr t.ex. EG-domstolens dom den 21 november 2002 i mål C-436/00, X och Y mot Riksskatteverket, REG 2002 s. 1-10829, punkt 59).

Skatterättsnämnden har för sin del funnit att syftet med bestämmelsen skulle kunna tillgodoses på ett mindre ingripande, och därmed mer proportionerligt sätt genom att periodiseringsfonderna återförs successivt enligt huvudregeln i 30 kap. 7 § IL och att uttagsbeskattningen effektueras först när fastigheterna avyttras. Regeringsrätten kan ansluta sig också till denna bedömning. Detta innebär att, oavsett om gällande nationella regler eller dubbelskattningsavtal medger en sådan beskattning, det inte är förenligt med gemenskapsrätten att vid tidpunkten för bolagets byte av hemvist tillämpa bestämmelserna i 22 kap. 7 § IL, jämfört med 5 § 4 samma kapitel om uttagsbeskattning eller bestämmelserna 30 kap. 8 § 4 IL om återföring av gjorda avdrag för avsättning till periodiseringsfond. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därför fastställas även såvitt avser svaret på fråga 4.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten avvisar bolagets överklagande.

Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked beträffande frågorna 1 och 4.

Regeringsrådet Knutsson var skiljaktig beträffande motiveringen av svaret på fråga 4 och ansåg att frågan borde besvaras på följande sätt.

Bolaget bedriver fastighetsförvaltning och samtliga fastigheter är belägna i Förenade Kungariket. I samband med att bolaget byter skatterättsligt hemvist från Sverige till Malta uppkommer frågan om bolaget i enlighet med 22 kap. 7 § IL, jämfört med 5 § 4 samma kapitel, ska uttagsbeskattas för fastigheterna i Förenade Kungariket och om bolaget enligt 30 kap. 8 § 4 IL ska återföra sina avdrag för avsättning till periodiseringsfond. Skatterättsnämnden har funnit att så är fallet vilket framgår av nämndens svar på frågorna 2 och 3.

Förhandsbeskedet har inte överklagats i denna del varför nämndens svar på dessa frågor står fast. Skatterättsnämnden har vidare funnit att de aktuella bestämmelserna i IL strider mot artiklarna 43 och 48 i EG-fördraget men att en EG-konform tillämpning av dem kan ske på så sätt att periodiseringsfonderna återförs successivt enligt huvudregeln i 30 kap. 7 § IL och att uttagsbeskattningen effektueras först när fastigheterna avyttras.

Regeringsrätten instämmer i Skatterättsnämndens bedömning att de aktuella bestämmelserna i IL i och för sig strider mot artiklarna 43 och 48 i EG-fördraget. Bestämmelserna får vidare anses motiverade av tvingande hänsyn till allmänintresset samt uppfylla kravet på ändamålsenlighet. Frågan är därmed om bestämmelserna kan bedömas som proportionerliga eller om samma beskattningsresultat kan uppnås på ett mindre ingripande sätt. - Inledningsvis konstaterar Regeringsrätten att enligt skatteavtalet mellan Sverige och Malta gäller att inkomst av rörelse som ett bolag med hemvist i den ena staten förvärvat beskattas i den staten såvida inte bolaget har fast driftsställe i den andra staten (artikel 7 punkt 1). Enligt förutsättningarna för förhandsbeskedet har bolaget inte fast driftsställe i Sverige varför all inkomst av rörelse som bolaget förvärvat efter bytet av hemvist kommer att beskattas i Malta. Vidare gäller enligt avtalet att vinst som ett bolag med hemvist i den ena staten förvärvat vid överlåtelse av fast egendom som är belägen i den andra staten får beskattas i den andra staten (artikel 13 punkt 1). Bolagets fastigheter är inte belägna i vare sig Sverige eller Malta utan i Förenade Kungariket. Slutligen föreskrivs i avtalet att inkomst som ett bolag med hemvist i den ena staten förvärvat och som inte behandlas i föregående artiklar beskattas endast i denna stat, oavsett varifrån inkomsten härrör (artikel 21 punkt 1). - En avsättning till periodiseringsfond är en form av skattemässig resultatreglering som innebär att beskattningen av i och för sig realiserade och beskattningsbara intäkter skjuts upp. Avsättningen måste enligt 30 kap. 3 § IL göras i räkenskaperna men avsättningen är inte vare sig någon utgift eller kostnad i företagsekonomisk mening och en senare återföring är inte vare sig någon inkomst eller intäkt. Av vad nu sagts följer att en återföring av ett avdrag för en avsättning till en periodiseringsfond inte kan anses omfattad av skatteavtalets inkomstbegrepp. Avtalet förutsätter ju att fråga är om en inkomst som förvärvat efter hemvistbytet. En återföring av ett avdrag för avsättning till periodiseringsfond innebär i realiteten att en inkomst som förvärvats före hemvistbytet upptas till beskattning. Regeringsrätten delar därför Skatterättsnämndens uppfattning att skatteavtalet med Malta inte lägger några hinder i vägen för en successiv återföring av periodiseringsfonderna i enlighet med huvudregeln i 30 kap. 7 § IL. Syftet med bestämmelsen i 30 kap. 8 § 4 kan därmed tillgodoses på ett mindre ingripande sätt och bestämmelsen får därmed anses oproportionerlig. - När det gäller uttagsbeskattning enligt 22 kap. 7 § jämfört med 22 kap. 5 § 4 IL är situationen delvis en annan än den som gäller beträffande periodiseringsfonder. Utagsbeskattning innebär att mellanskillnaden mellan en tillgångs skattemässiga värde och dess marknadsvärde upptas till beskattning. Detta belopp utgör inte i sig någon realiserad intäkt. Mellanskillnaden kan i och för sig ha sin grund i tidigare gjorda överavskrivningar på maskiner och inventarier. Sådana avskrivningar utgör inte några kostnader i företagsekonomisk mening, till skillnad från planmässiga avskrivningar, utan innebär att rätten till avdrag för tillgångens anskaffningskostnad tidigareläggs och innebär på så sätt en form av skattemässig resultatreglering. Såvitt framgår av förutsättningarna i målet så förekommer dock inga sådana poster utan de tillgångar som är föremål för uttagsbeskattning är fastigheter. - I motiveringen till fråga 4 har Skatterättsnämnden som ett alternativ till uttagsbeskattning vid utflyttningen anfört att en mindre ingripande åtgärd skulle vara att effektuera uttagsbeskattningen när tillgångarna avyttras. Beskattningstidpunkten skulle därmed bli densamma som om bolaget hade bedrivit sin verksamhet i Sverige. Vid en sådan beskattning anser nämnden att hänsyn bör tas till en värdenedgång som kan uppstå efter det att bolagets hemvist har ändrats och som inte beaktas i Malta. Enligt Skatterättsnämnden skulle en sådan beskattning inte hindras av skatteavtalet med Malta eftersom den avser inkomster som uppkommit innan bolaget fick hemvist i det landet. En sådan

förskjutning av beskattningstidpunkten får vidare anses ligga inom ramen för en tillämpning av artikel 43 i EG-fördraget. - Regeringsrätten finner Skatterättsnämndens lösning tilltalande och med hänsyn till att bolaget efter utflyttningen till Malta alltjämt är obegränsat skattskyldigt i Sverige så framstår den som förenlig med svensk intern rätt. Regeringsrätten ifrågasätter dock om lösningen är förenlig med skatteavtalet med Malta. Som framgår ovan har Malta genom avtalet tillagts beskattningsrätten beträffande inkomster som bolaget förvärvar efter hemvistbytet. En kapitalvinst från en försäljning som sker efter denna tidpunkt måste anses utgöra en sådan inkomst. Härav följer att Malta har rätt att beskatta vinsten. Detta förhållande skulle kunna tala för att bestämmelsen om uttagsbeskattning i IL får anses proportionerlig vilket är Skatteverkets uppfattning. - Vad som talar mot att bestämmelsen kan anses proportionerlig är bl.a. följande. En omedelbar uttagsbeskattning innebär att framtida värdenedgångar på fastigheterna inte kan beaktas. Vidare finns det ingen möjlighet att medge uppskov med beskattningen eller med betalningen av skatten. Så länge bolaget har hemvist i Sverige skulle en eventuell kapitalvinst i första hand beskattas i Förenade Kungariket eftersom fastigheterna är belägna där (se artiklarna 13.1 och 22.2 a i dubbelbeskattningsavtalet med Storbritannien och Nordirland). Det beskattningsintresse som Sverige har beträffande värdeökningarna på fastigheterna är alltså endast sekundärt. Mot denna bakgrund finner Regeringsrätten att bestämmelsen om uttagsbeskattning i en situation som denna får anses som oproportionerlig. - Sammanfattningsvis finner Regeringsrätten att förhandsbeskedet såvitt avser svaret på fråga 4 ska fastställas.

Föredraget 2008-02-06, föredragande Hedberg, målnummer 6639-06

Sökord: Förhandsbesked, skatter inkomstkatt; Inkomstkatt; EG-rätt inkomstkatt

Litteratur:
