

In memoriam
Kari S. Tikka
1944–2006

SUOMALAINEN LAKIMIESYHDISTYS
SUOMEN LAKIMIESLIITTO
HELSINGIN YLIOPISTON OIKEUSTIETEELLINEN
TIEDEKUNTA
HELSINKI

Toimituskunta / Editorial Board

Edward Andersson

Kai Kalima

Timo Viherkenttä

Pekka Vihervuori

Tilausosoite / Orders

Suomalainen Lakimiesyhdistys / Finnish Lawyers' Association

Kasarmikatu 23 A 17

00130 Helsinki, Finland

tel. +358 (0)9 6120 300

fax + 358 (0)9 604 668

sly@lakimies.org

www.lakimies.org

© Suomalainen Lakimiesyhdistys ja kirjoittajat

Kannen ja taiton suunnittelu: Heikki Kalliomaa

Kari S. Tikan valokuva s. V Jakke Nikkarinen

Taitto: Keski-Suomen Painotuote Oy

ISSN 0356-7222

ISBN 978-951-855-266-9

Gummerus Kirjapaino Oy, Jyväskylä 2007

Bertil Wiman

Ändringarna i Sveriges skatteavtal med Österrike

Inledning

En person bor i Sverige större delen av sitt liv, och ägnar sig framgångsrikt åt näringsverksamhet i sitt eget bolag. När det blir dags att sälja aktierna, måhända i syfte att pensionera sig eller att ägna sig åt annan affärsverksamhet, uppkommer en skattefråga. En försäljning av aktierna leder till en kapitalvinst, och framförallt om det är andelar i ett så kallat fåmansföretag, blir vinsten hårt beskattad. Ett sätt att undvika kapitalvinstbeskattningen har senare år varit, att flytta till Österrike, och efter upptagande av skatterättsligt hemvist där avyttra aktierna. Avyttringen har då genom en samverkan av österrikisk intern skatterätt och skatteavtalet mellan länderna kunnat ske skattefritt med avseende på den värdestegring som skett före utflyttningen. I syfte att förhindra denna form av skatteplanering har ett protokoll undertecknats mellan Sverige och Österrike som innehåller ändringar i skatteavtalet mellan länderna. Jag skall i denna artikel tillägnad vännen Kari behandla några av de skattefrågor som aktualiserats av detta protokoll.

Mellan Sverige och Österrike finns ett skatteavtal ingånget 1959 som tidigare ändrats vid ett par tillfällen (1970 och 1991). Avtalet ingicks således före tillkomsten av OECD:s modellavtal. I avtalets artikel 8 regleras beskattningsrätten till inkomster hänförliga till avyttring av andelar i bolag vars delägare inte personligen svarar för bolagets förbindelser (Kapitalgesellschaft). Kapitalvinster hänförliga till bolag med hemvist i den andra staten beskattas endast i den stat i vilken säljaren har hemvist. Sedvanligt undantag görs för avyttringar hänförliga till ett fast driftställe, i vilket fall staten med det fasta driftstället också får beskatta vinsten. Det gällande skatteavtalet innebär således att en person med hemvist i Österrike, som avyttrar andelar i ett svenskt aktiebolag, endast skall beskattas i Österrike för kapitalvinsten.

En i Sverige bosatt person som emigrerar, riskerar även efter utflyttningen att enligt intern svensk rätt vara skattskyldig för kapitalvinster på aktier. För det första finns reglerna som bestämmer vilka personer som är obegränsat skattskyldiga, 3 kap. 3 § Inkomstskattelagen (IL). Av de tre anknytningskriterierna bosättning, stadigvarande vistas och väsentlig anknytning är det endast det sistnämnda som är av intresse här. En person som flyttat ut från Sverige men som behållit en väsentlig anknytning till Sverige, t.ex. behållit sin villafastighet, anses fortfarande obegränsat skattskyldig här. Utflyttningen påverkar således i detta fall inte den interna obegränsade skattskyldigheten.

För det andra kan en person som är begränsat skattskyldig ändå vara skattskyldig för kapitalvinster på svenska aktier enligt den s.k. tioårsregeln i 3 kap. 19 § IL. Den innebär att Sverige

beskattar kapitalvinster på andelar i svenska aktiebolag m.m. om den som avyttrar tillgångarna har varit bosatt eller stadigvarande har vistats (minst sex månader) i Sverige vid något tillfälle inom tio år före avyttringen. I den utsträckning som en begränsat skattskyldig skulle ha varit skattskyldig för en kapitalvinst, medges avdrag för en motsvarande kapitalförlust, 3 kap. 20 IL.

Den beskattningsrätt som Sverige tar sig enligt intern rätt kan inskränkas på grund av bestämmelser i skatteavtal. Dessa följer normalt OECD:s modellavtal. OECD:s modellavtal innehåller i artikel 4 en så kallad tiebreaker för att bestämma i vilken stat en person har hemvist vid tillämpningen av skatteavtalet. Den leder normalt till att den utflyttade personen vid tillämpning av skatteavtalet får hemvist i den andra staten, och att regeln om väsentlig anknytning därmed inte får verkan med avseende på de inkomster som omfattas av skatteavtalet. Av artikel 13.5 i OECD:s modellavtal följer vidare att hemviststaten har den uteslutande beskattningsrätten till kapitalvinster på aktier. Det innebär att Sverige tappar den beskattningsrätt som föreligger enligt tioårsregeln.

Med andra ord leder bestämmelser som följer OECD:s modellavtal till att varken regeln om väsentlig anknytning eller tioårsregeln kan tillämpas med avseende på en utflyttad person. Sverige försöker därför att i skatteavtalen bibehålla denna beskattningsrätt. I det svenska modellavtal som finansdepartementet försöker få andra avtalsslutande stater att acceptera finns en skrivning i artikel 13.5 som avses säkerställa att Sverige också efter en utflyttning kan beskatta en person enligt tioårsregeln.

Enligt artikel 8 i det skatteavtal som Sverige ingick med Österrike 1959 ges den uteslutande beskattningsrätten för kapitalvinster på aktier till hemviststaten, det vill säga samma slag av fördelningsregel som i artikel 13.5 i OECD:s modellavtal. Vår utflyttade fåmansföretagsägare kommer därför att beskattas enbart i Österrike för den kapitalvinst som uppstår om aktierna avyttras efter utflyttningen.

Någon större beskattning behöver dock inte bli följden. Vid beräkningen av kapitalvinsten medger nämligen Österrike att marknadsvärdet vid inflyttningen till Österrike får utgöra anskaffningsvärdet vid kapitalvinstberäkningen. En följd blir att den värdestegring som uppkommit före inflyttningen till Österrike blir obeskattad när aktierna avyttras.

Enligt Skatteverket rörde det sig om betydande skattebelopp som på detta sätt inte blivit beskattade i Sverige. Sverige påkallade därför förhandlingar med Österrike i syfte att ändra skatteavtalet så att den värdestegring som uppkommit under den tid då personen haft hemvist i Sverige också skall kunna beskattas i Sverige. Protokollet skrevs under den 21 augusti 2006.

Protokollet innebär att det införs en artikel 8 § 2 i skatteavtalet. Artikel 8 § 1 innehåller den existerande regeln att hemviststaten har den uteslutande beskattningsrätten till inkomster från avyttring av aktier i bolag hemmahörande i den andra staten. Artikel 8 § 2 för nu tillbaka beskattningsrätten till den tidigare hemviststaten. Den lyder:

”§ 2. Utan hinder av bestämmelserna i paragraf 1 i denna artikel och artikel 2 paragraf 1 i detta avtal får inkomst från avyttring av aktie eller annan andel eller rättighet i bolag (Kapitalgesellschaft) som förvärvas av en fysisk person som har fått hemvist i en av sta-

terna och som har haft hemvist i den andra staten beskattas i denna andra stat, men endast för den värdeökning som uppkommit innan den fysiska personen fick hemvist i den förstnämnda staten. Såvitt avser avyttring av hela eller delar av ett sådant innehav som avses i föregående mening, vilket innehav understiger en procent av kapitalet i bolaget, skall bestämmelserna i denna paragraf tillämpas endast om avyttringen sker vid något tillfälle under de fem år som följer närmast efter den tidpunkt då den fysiska personen har fått hemvist i den förstnämnda staten.”

Det fullständiga tillämpningsområdet för denna regel är inte helt klar. Om en person flyttar direkt från Sverige till Österrike så är Sverige obetagen rätten att beskatta den värdeökning som ägt rum före hemvistbytet. Samma effekt torde också inträda om personen ifråga inte flyttat direkt till Österrike, utan däremellan bott i en annan stat. Ordalydelsen ger Sverige rätt att beskatta värdeökningen oavsett om den uppkommit under hemvist i Sverige eller i annan stat än Österrike. Det är däremot inte lika klart hur en värdenedgång skall hanteras.

Ikraftträdande av protokollet

Enligt protokollet (artikel 2) skall staterna skriftligen underrätta varandra om när de konstitutionella åtgärder som krävs för att protokollet skall träda ikraft har vidtagits. Därefter träder protokollet i kraft 30 dagar efter den dag då den sista av dessa underrättelser tagits emot. Protokollet skall tillämpas beträffande skatt som tas ut på inkomst som förvärvas från och med den 1 januari 2007. Artikel 8 § 2 skall dock endast tillämpas på en fysisk person som fått hemvist i den andra staten den 21 augusti 2006 eller senare.

Ett skatteavtal har en dubbel karaktär. Det är för det första ett folkrättsligt avtal som binder de två staterna vis-à-vis varandra. För det andra skall bestämmelserna i skatteavtalet införlivas med intern rätt. I monistiska stater anses ett folkrättsligt avtal utgöra intern rätt utan särskilt införlivandeförfarande i parlamentet. Österrike är en sådan stat. Det innebär att eftersom i skrivande stund (februari 2007) protokollet inte är antaget av det österrikiska parlamentet så är protokollets bestämmelser ännu inte vare sig folkrättsligt eller internrättsligt bindande i Österrike.

Däremot är Sverige en dualistisk stat. Bestämmelsen i 10 kap. 2 § regeringsformen (RF) får till följd att riksdagen skall godkänna skatteavtal för att dessa skall bli bindande i förhållande till den andra avtalsslutande parten. Vidare tillhör skatter det obligatoriska lagområdet, 8 kap. 3 § RF. Riksdagen måste därför besluta om att anta skatteavtal som lag för att dessa skall kunna tillämpas i förhållande till enskilda.

På grund av situationen i Österrike uppkom frågan i Sverige hur man skulle hantera att protokollet inte skulle bli bindande mellan staterna förrän efter den 1 januari 2007, trots att bestämmelserna som avsågs införas genom protokollet var tänkta att tillämpas från just den dagen. I en promemoria från finansdepartementet föreslogs för att lösa denna situation att regeringen skulle få bestämma vilken dag lagen skulle träda i kraft. Detta sätt att hantera frågan

föreslogs också i lagrådsremissen. Lagrådet ansåg dock att denna lösning skulle kunna innebära en retroaktiv tillämpning av de föreslagna bestämmelserna eftersom regeringen därmed först en obestämd tid efter den 1 januari 2007 skulle bestämma att ikraftträdandet skulle ske per årsskiftet. I 2 kap. 10 § andra stycket RF återfinns retroaktivitetsförbudet. Retroaktiv skattelagstiftning är inte tillåten om inte riksdagen finner att särskilda skäl påkallar det. Lagrådet ansåg bl.a. att det faktaunderlag som redovisats i lagrådsremissen inte utgjorde tillräckliga skäl för retroaktiv skattelagstiftning.¹

I stället föreslog lagrådet att lagen skulle träda i kraft den 1 januari 2007 även om vid den tidpunkten Österrike ännu inte godtagit protokollet och därmed protokollet ännu inte var folkrättsligt bindande. Lagrådet ansåg att detta förhållande

”i princip inte (utgör) något formellt hinder mot att låta lagen träda i kraft den 1 januari 2007. Mot bakgrund av att protokollet undertecknats av ländernas regeringar och att man där enats om att bestämmelserna skall bli tillämpliga på avyttringar som sker den 1 januari 2007 eller senare bör en sådan lösning kunna vara acceptabel i detta fall. På det sättet skulle man undvika eventuell retroaktiv tillämpning av bestämmelserna. Skulle parlamentet i någon av de avtalsslutande staterna inte godkänna protokollet och detta därför inte träda i kraft, finns möjligheten att ta upp nya förhandlingar”.

Regeringen följde lagrådets förslag. Riksdagen antog således avtalet mellan Sverige och Österrike med de ändringar som föranleddes av 2006 års protokoll, och att lagen skulle träda i kraft den 1 januari 2007. Den tillämpas på avyttringar från den dagen och gäller enbart skattskyldiga som bosatt sig i Österrike den 21 augusti 2006 och senare.

Samtidigt godkände riksdagen protokollet av den 21 augusti 2006. Enligt protokollet skall Sverige skriftligen meddela Österrike när de konstitutionella åtgärderna för att protokollet skall träda ikraft har verkställts. Jag antar att så har skett.

Den parlamentariska situationen i Österrike har under hösten 2006 varit sådan att protokollet inte förelagts parlamentet. Inte förrän under sensvåren 2007 beräknas detta ske. Protokollet är således ännu inte folkrättsligt bindande.

Lagrådets ovan citerade uttalande är inte helt enkel att förstå. Antag att Österrikes parlament inte godkänner avtalet. Då kan Sverige och Österrike naturligtvis starta nya förhandlingar. Dessa har dock ingen verkan på den redan antagna svenska lagen om införlivande av protokollet. Den kan enbart den svenska riksdagen ändra. Lagrådet synes ha uttalat sig om den folkrättsliga sidan av skatteavtalet, men införlivandelagen utgör ju den internrättsliga.

¹ För en diskussion kring retroaktivitetsfrågan i samband med detta avtal, se Jesper Barenfeld: Skatteavtalet mellan Sverige och Österrike – frågan om retroaktiv tillämpning. Svensk Skattetidning 2006, s. 529–533.

Tax treaty override

Protokollets bestämmelser om ikraftträdande leder till att den fysiska person som har fått hemvist i Österrike före den 21 augusti 2006 helt kommer att följa den äldre avtalslydelsen, dvs. Österrike har beskattningsrätten till kapitalvinster avseende aktier i svenska aktiebolag, oavsett om värdestegringen inträffat före eller efter bytet av hemvistet. Värdeökning före hemvistbytet blir då obeskattad. För den som har flyttat den 21 augusti 2006 eller senare och som sålt aktierna före årsskiftet 2006/2007 kommer också kapitalvinsten att beskattas endast i Österrike. Övriga fall innebär att Sverige har rätt att beskatta vinster på svenska aktier till den del de uppkommit före utflyttning.

En beskattning kommer således att äga rum trots att avtalet mellan staterna inte har trätt i kraft. Är detta tillåtet eller lämpligt? Är det bindande, och i så fall på vilket eller vilka sätt? Finns det några remedier för den enskilde?

Inledningsvis kan man diskutera om det över huvud taget finns någon anledning att bekymra sig för de skattskyldiga. Det förefaller som om lagstiftaren har ansett att det fanns tillräckligt med tid för de skattskyldiga att anpassa sig. De som flyttat efter den 21 augusti 2006 och sålt före årsskiftet har ju kunnat komma under de äldre avtalsbestämmelserna. Här kan man dock säga att det inte står alla fritt att disponera sina aktier så snabbt. Det beror på karaktären hos innehavet. När det gäller innehav i icke noterade innehav, såsom aktier i så kallade fåmansföretag, finns det ingen omedelbart tillgänglig marknad för dem. En försäljning kräver därför viss tid. Ännu längre tid kan det ta för den individ vars företag nyligen har noterats på en marknadsplats. Det är inte ovanligt att tidigare huvuddelägare förbinder sig att inte avyttra sina aktier inom en viss tidsrymd, ofta flera år. I början av 2000-talet uppkom i Sverige för denna kategori skatteproblem bland annat på grund av detta försäljningsförbud. Beträffande vanliga innehav av börsaktier i kapitalplaceringssyfte är det inte några svårigheter att välja avyttringstidpunkt, så för denna kategori emigranter torde problemen vara koncentrerade till att på fyra månader faktiskt flytta ut och få hemvist i Österrike på ett sådant sätt att också vid tillämpning av tiebreaker-regeln i skatteavtalet hemvistet anses vara Österrike.

Sammanfattningsvis kanske det ändå är fråga om en begränsad grupp av individer för vilka det sätt på vilket ändringarna i avtalet med Österrike genomförs blir ett faktiskt problem. För dessa kan dock de ekonomiska verkningarna vara betydande eftersom det som annars skulle vara skattefritt nu blir beskattat. Ur principiell synvinkel har antalet påverkade individer naturligtvis ingen betydelse.

År 1989 gav OECD ut en rapport om tax treaty override.² Tax treaty override är ett begrepp som inte används i skatteavtal eller intern lagstiftning. Begreppet används enligt OECD för att uttrycka en situation ”where the domestic legislation of a State overrules provisions of either a

² Tax Treaty Override, rapport antagen av OECD Council den 2 oktober 1989, återgiven i OECD:s lösbladssystem volym II, sid R(8), p. 2. Mattias Dahlberg behandlar treaty override, OECD:s rapport och några interna svenska treaty override frågor (bl.a. avseende CFC-bestämmelser) i kapitel 6 i sin avhandling Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag, Iustus Förlag 2000.

single treaty or all treaties hitherto having had effect in that State". I samma rapport förtydligas att det skall vara fråga om "enactment of domestic legislation intended by the legislature to have effects in clear contradiction to international obligations". Rapporten låg till grund för följande rekommendation som OECD Council antog den 2 oktober 1989. En medlemsstat rekommenderas enligt denna att: "To avoid legislation which is intended to have effects in clear contradiction to international treaty obligations".

Det är således olämpligt om en stat ägnar sig åt tax treaty override. OECD Committee on Fiscal Affairs (CFA) uttalade till och med följande: "(CFA) strongly urges Member countries to avoid any legislation which would constitute a treaty override as defined – – above". Har Sverige gjort sig skyldig till treaty override? En tillämpning av definitionen på det aktuella fallet ger följande resultat. Det finns ett existerande avtal mellan länderna, och enligt detta har Österrike den uteslutande beskattningsrätten till kapitalvinster på aktier för personer med hemvist i den staten. Den aktuella bestämmelsen i detta avtal har ännu inte ersatts av den nya lydelsen i protokollet. Protokollet har nämligen ännu inte folkrättsligt trätt i kraft. Sverige har därför ensidigt, i intern rätt, låtit den nya lydelsen träda i kraft per den 1 januari. Det kan inte anses annat än att den svenska lagregeln är i "clear contradiction" av den existerande avtalsbestämmelsen. Det skedde också avsiktligt, dvs. var "intended to have effects" i strid mot internationella avtalsförpliktelser.

Men man får gå vidare och undersöka vilka argument som kan anföras emot att det utgör treaty override. En möjlig argumentationslinje är att parterna var överens om att protokollet skulle träda i kraft den 1 januari 2007. Vienna Convention on the Law of Treaties, härnäst Wien-konventionen, innehåller bestämmelser om ikraftträdande och om "provisional application" av avtal. Enligt artikel 24 skall ett avtal träda ikraft "in such a manner and upon such a date as it may provide or as the negotiating States may agree". Vad har då parterna avtalat? Som framgått ovan skall parterna skriftligt underrätta varandra när de konstitutionella åtgärder som krävs för att protokollet skall träda i kraft har vidtagits. Själva ikraftträdandet sker sedan 30 dagar efter det att den sista av dessa underrättelser har tagits emot. Det tyder på att partsavsikten var att avtalet skulle träda i kraft först efter parlamentsbehandlingen i respektive stat.

Wien-konventionens artikel 25 innehåller vidare bestämmelser om att ett avtal eller del av ett avtal kan tillämpas "provisionally pending its entry into force" om avtalet i sig innehåller bestämmelser om detta eller om "The negotiating States have in some other manner so agreed". Det kan konstateras att det inte klart framgår av avtalet att det skall tillämpas i avvaktan på att det blir folkrättsligt bindande. Har då parterna på annat sätt kommit överens om att tillämpa avtalet i avvaktan på formellt ikraftträdande? Möjligen skulle man kunna tolka protokollets bestämmelse i artikel 3 om att det skall tillämpas på inkomster förvärvade efter den 1 januari 2007 i den riktningen. Men som artikel 25 i Wienkonventionen är skriven, så torde det vara uttryckliga överenskommelser mellan parterna utanför själva avtalstexten som avses. För egen del tolkar jag protokollets artikel 3 så att den anger från vilken tidpunkt efter det att avtalet blivit bindande som det faktiskt skall tillämpas. Det förefaller inte så troligt att den skall tolkas som en bestämmelse om temporär (provisional) tillämpning av avtalet. Ordalydelsen antyder inget i den riktningen.

Inte heller har parternas beteende i övrigt gett vid handen att man avsett att även om avtalet folkrättsligt blir bindande först efter 1 januari 2007 skulle det ändå tillämpas från den tidpunkten. Möjligen kan man från svensk sida ha haft den inställningen eller föreställningen. Men Österrike har i sitt praktiska agerande snarast gett uttryck för motsatsen. I Österrike var det nämligen inte ens möjligt att få tag i avtalet under hösten 2006, och det väckte visst uppseende bland österrikiska kollegor när det framkom att avtalet låg på svenska regeringens hemsida.

Om man inte anser att parterna varit överens om att avtalet skulle tillämpas ”provisionally”, kan man då anse att det man varit överens om var att tillämpa avtalet retroaktivt? Enligt artikel 28 i Wien-konventionen är en avtalspart inte bunden i förhållanden till ”act or fact” som inträffat före avtalets ikraftträdande, ”unless a different intention appears from the treaty or is otherwise established”. Parterna har inte varit uttryckligt överens om en retroaktiv tillämpning, och det torde heller inte ha varit underförstått. Av de svenska förarbetena framkommer inget i den riktningen. Snarare tvärtom, eftersom man avsiktligt valde en svensk implementering som inte innebar någon retroaktiv lagstiftning.

Sammanfattningsvis förefaller det inte ha varit parternas gemensamma avsikt att protokollets bestämmelser skall tillämpas innan avtalet blivit bindande mellan parterna, och inte heller att man avsett att bestämmelserna skall tillämpas retroaktivt. När Sverige internt har bestämt att ändringarna skall träda ikraft den 1 januari 2007 är det nära till hands att anse att man därmed har ägnat sig åt tax treaty override. Men vilka blir konsekvenserna av detta?

Man kan då först konstatera att frågan om tax treaty override i första hand är en fråga mellan de två avtalsparterna. De remedier som följer av Wien-konventionen handlar om vad den andra avtalsparten kan tillgripa. Av artikel 60 i Wien-konventionen följer bland annat att det måste vara fråga om ett väsentligt (”material”) avtalsbrott, och att åtgärden blir att säga upp avtalet. Jag har inte för avsikt att här analysera grunderna för och själva proceduren när en stat vill säga upp ett avtal på grund av avtalsbrott.³ Men i ett fall som detta när parterna har varit överens om såväl det materiella innehållet i avtalet som tidpunkten för när det skulle börja tillämpas, det vill säga 1 januari 2007, så är väl sannolikheten för att Österrike kommer att säga upp avtalet låg, för att inte säga obefintlig. Lägg därtill att Österrike faktiskt inte förlorar något beskattningsunderlag till följd av Sveriges ensidiga agerande. Sverige får ju endast beskattningsrätten till den värdeökning som inträffat före inflyttningen till Österrike. Den värdeökningen har ju Österrike heller inte före avtalsändringen kunnat beskatta eftersom dess interna regler om så kallad step-up inte medgivit det. Som ingångsvärde vid beskattningen av kapitalvinster får man använda sig av marknadsvärdet på tillgångarna vid inflyttningen. Därmed har Sveriges tillämpning internt av bestämmelserna från den 1 januari 2007 ingen inverkan på skatteintäkterna. Inte ens om Österrike skulle vilja bråka om detta kan de hävda att det var en ”material breach”.

Man kan säga att det sätt som tax treaty override beskrivits och behandlats av OECD och av olika författare inte visar på någon möjlighet för en enskild som drabbats av effekterna att

³ Se exempelvis Ian Sinclair: *The Vienna Convention on the Law of Treaties*, Manchester University Press 1984.

ingripa eller påverka. Konsekvenserna av tax treaty override ligger på det folkrättsliga planet. I så måtto är det för den enskilde en ganska akademisk diskussion. Det lär vara fråga om betydande och allvarliga brott mot ett avtal för att en stat skall finna det lämpligt och juridiskt möjligt att häva avtalet. Den enskilde har däremot ingen rätt att ingripa i den folkrättsliga delen. Vad som däremot skulle vara intressant är om en svensk domstol kan påverkas av argumentet att eftersom en lagstiftningsåtgärd folkrättsligt utgör tax treaty override så innebär det att den interna lagen inte kan tillämpas. Det skulle här föra för långt att utförligt diskutera den frågan. Jag har inte kunnat finna att den frågan mer ingående diskuterats i svensk doktrin. Det förefaller som om en tillämpning av lex posterior-principen i många länder innebär att avtalstext kan frångås genom senare intern lagstiftning.⁴ Jag skulle välkomna om frågan fick en prövning i svensk praxis. Med hänsyn till att lagrådet redan godkänt den utformning som införlivandelagen fick vore det förstås intressant om regeringsrätten vid en prövning skulle underkänna den och därmed också lagrådets tidigare bedömning. Det visar på att det finns en problematik med användningen av lagrådsinstitutet i stället för en författningsdomstol.

EG-perspektivet

Genom ändringen i skatteavtalet åstadkoms en omfördelning av beskattningsunderlaget. Den rätt som Sverige enligt intern rätt har att beskatta kommer nu att kunna effektueras också efter en utflyttning. Beskattningstidpunkten blir när kapitalvinsten realiseras, det vill säga när aktierna avyttras. Beskattningsunderlaget blir den kapitalvinst som uppkommit under tiden som den skattskyldige haft hemvist i Sverige. Man kan därför i stort sett påstå att den sammanlagda verkan blir likartad den som inträder om Sverige haft en utflyttningsskatt (exit tax) men skjutit upp beskattningen till dess vinsten är realiserad.

Det blir här intressant att något jämföra detta resultat med EG-rätten. Utflyttningsskatter innebär i sig ett hinder för rörligheten inom Europeiska Unionen. I målet C-9/02 Lasteyrie, avgjort den 11 mars 2004, underkändes en fransk utflyttningsskatt. Frankrike beskattade orealiserade värdeökningar på vissa aktieinnehav vid utflyttningstidpunkten. Denna beskattning ansåg EG-domstolen utgöra ett hinder för den fria etableringsrätten. En person som inte flyttar ut beskattas nämligen inte. Men det är skillnad på att låta utflyttningen vara den beskattningsgrundande händelsen och att låta den skattskyldige faktiskt betala skatten vid den tidpunkten. I Lasteyrie tillät visserligen Frankrike anstånd med beskattningen men det krävdes vissa åtgärder från den skattskyldige, exempelvis att ställa säkerhet för skatten. Dessa åtgärder ansågs av domstolen i sig ha en restriktiv effekt. I ett senare mål avgjort den 7 september 2006, C-470/04 (N-målet), bedömdes en holländsk utflyttningsskatt. En beskattning av värdeökning intill utflyttningstidpunkten accepterades med hänvisning till territorialitetsprincipen förutsatt att anstånd med inbetalning av skatten medges till dess aktierna faktiskt avyttras, och förutsatt att

⁴ Se Klaus Vogel: Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 3 upplagan, Kluwer 1997, s. 70–71.

inga andra restriktioner såsom exempelvis ställande av säkerhet finns. Enligt domstolen skall utflyttningsstaten ta hänsyn till värdenedgångar efter utflyttning, om inte inflyttningslandet medger avdrag för dessa.

Det finns naturligtvis en hel del att utveckla avseende implikationerna av dessa och andra rättsfall. Här skall bara några synpunkter ges. Intressant är att baserat på dessa två rättsfall har kommissionen utvecklat några tankar vilka aspekter som bör beaktas när frågan löses av berörda stater.⁵ Kommissionen betonar att lösningarna skall leda till att såväl dubbelbeskattning som dubbel icke-beskattning undviks. En lösning som anges är att om utflyttningsstaten har regler motsvarande de svenska (former av ”extended tax liability”), kan utflyttningsstaten medge avräkning av inflyttningsstatens skatt på samma värdestegring. Det förefaller som om denna lösning ofta förutsätter att frågan reglerats i skatteavtal, eller att det är fråga om ett avtalslöst tillstånd.

En annan lösning som anges är att dela upp beskattningsrätten mellan in- och utflyttningsstat i skatteavtalet med avseende på den tid personen haft hemvist i respektive stat. Detta kan ju sägas ha skett i det nya skatteavtalet med Österrike. Men en ännu inte helt färdigbehandlad fråga är den om värdenedgång efter bytet av hemvist. Kommissionen betonade denna fråga eftersom den också uttrycktes av EG-domstolen i N-målet. Om inte inflyttningsstaten tar hänsyn till värdenedgången riskerar den skattskyldige att bli högre beskattad än om han inte bytt hemviststat. Eftersom Österrike sannolikt tar hänsyn till värdenedgång efter inflyttning, man får ju marknadsvärdet vid inflyttning som anskaffningsvärde, kan frågan synas löst. Men det riskerar ändå att uppstå en olikbehandling. Den svenska vinsten kan exempelvis inte kvittas mot den österrikiska förlusten. Det skulle väl i och för sig inte behöva föreligga en kvittningsmöjlighet, om bara det skattemässiga värdet på förlusten i inflyttningsstaten motsvarade vinstskatten i utflyttningsstaten, men det är ju inte säkert. Och vad händer om inflyttningsstaten efter viss tids innehav inte längre beskattar avyttringar och därmed en förlust inte går att dra av?

En ytterligare fråga med avseende på sambandet mellan intern svensk rätt och avtalet är den så kallade gyllene regeln. Den innebär kortfattat att avtalet aldrig kan utvidga svensk beskattningsrätt, enbart inskränka den. Om intern rätt medger avdrag för kapitalförluster i samband med tioårsregeln, se 3 kap. 20 § IL, kan ifrågasättas om inte en värdenedgång efter utflyttning skall medges även om en värdestegring på grund av avtalet inte kan beskattas.

Avslutning

I stort sett får man säga att ändringarna i avtalet mellan Sverige och Österrike blivit i sak tillfredsställande. Fördelningen av beskattningsunderlaget är i stort sett acceptabelt, även om det kan finnas frågor i förlustfallen kvar att lösa. Jag är däremot kritisk till att man skyndade på ett

⁵ COM (2006)825 final, Exit taxation and the need for co-ordination of Member States' tax policies, daterad 19 december 2006.

införlivande i svensk rätt från den 1 januari 2007. Genom att man faktiskt uppfyller definitionen på tax treaty override får man ett intressant exempel på hur svårt det är att se några egentliga remedier för den enskilde när så har skett. Det är en fråga som ytterligare borde belysas. Kanske kan man hoppas på någon svensk som nyligen flyttat till Österrike, och som inte har hunnit avyttra sina aktier i tid?

* * *

On the amendments to the Swedish-Austrian tax treaty

Sweden levies a ten year trailing tax from individuals on capital gains on Swedish shares. An individual who emigrates will therefore be taxed on sales of Swedish shares even if the gain is realised while the individual is resident in another state. The tax treaty between Sweden and Austria gives the residence state the exclusive right to tax sales of shares. The Swedish trailing tax cannot therefore be applied to Swedish emigrants to Austria. In addition, Austrian domestic tax law allows for a step-up in value, so that any pre-immigration unrealised gain will not be taxed in Austria. For this reason, many Swedes have moved to Austria in order to realise capital gains on Swedish shares tax free. Sweden initiated negotiations with Austria in 2006 in order to close the loophole.

A protocol was signed on 21 August 2006, in essence allowing Sweden to tax any appreciation in value until the time of change of residence. The protocol was to take effect 30 days after the last notification to the other state that the respective parliaments had approved the protocol. It also stated that the amendment of the treaty should be effective as of 1 January 2007, and applied to individuals emigrating after 21 August 2006 and selling their shares after 1 January 2007. Because of the parliamentary situation in Austria the protocol was not approved there in 2006, and will probably not be so until late spring 2007. Despite this, the Parliament of Sweden, a dualist state, decided both to approve the protocol as such, making it binding between the states, and also to implement it in Swedish law. Moreover, it made the Swedish law effective as of 1 January 2007 despite the fact that it was not yet binding between the states. The author argues that this constitutes an override of the tax treaty. The author also discusses the lack of remedies for a taxpayer in this situation. Remedies are reserved for the states under international law. The author is critical of the fact that the amendments were unilaterally implemented as of 1 January 2007, and suggests that the issue of treaty override should be tested in the Swedish courts.

Bertil Wiman

Professor; Centre for Tax Law, Stockholm School of Economics